

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

Институт экономики
Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра Бухгалтерского учета и аудита

Допустить к защите

Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г.С.

«21» мая 2019г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

Особенности бухгалтерского учета взрослого и продуктивного скота в соответствии с российской и международной практикой на примере сельскохозяйственного производственного кооператива «Игенче» Балтасинского района Республики Татарстан

Обучающийся:

Чумакова Гулия Робертовна

Руководитель:

к.э.н., доцент

Клычова Айгуль Сейитмухамедовна

Рецензент:

к.э.н., доцент

Сафиуллин Ильнур Наилевич

Казань 2019

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

Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

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

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу
Чумаковой Гулии Робертовны

1. Тема работы: Особенности бухгалтерского учета взрослого и продуктивного скота в соответствии с российской и международной практикой на примере сельскохозяйственного производственного кооператива «Игенче» Балтасинского района Республики Татарстан

2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы «21» мая 2019г.

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

4. Перечень подлежащих разработке вопросов: теоретические аспекты учета взрослого и продуктивного скота в системах российских и международных стандартов; методологические основы формирования учетной информации об основных средствах в сельскохозяйственных организациях; особенности учета наличия и движения взрослого продуктивного скота, отражаемого в составе основных средств; анализ природно-экономических условий, финансовых результатов деятельности и финансового состояния; оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля; состояние и совершенствование бухгалтерского учета взрослого продуктивного скота; учет и контроль за сохранностью взрослого продуктивного скота; основные направления совершенствования учета взрослого продуктивного скота; организация учета взрослого продуктивного скота в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности

5. Перечень графических материалов: _____

6. Дата выдачи задания

«07» декабря 2017г.

Руководитель

К.А. Пинина

Задание принял к исполнению

Г.Р. Чумакова

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.04.18	выполнено
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ВЗРОСЛОГО ПРОДУКТИВНОГО СКОТА В СИСТЕМАХ РОССИЙСКИХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ	15.04.18	выполнено
1.1. Методологические основы формирования учетной информации об основных средствах в сельскохозяйственных организациях		
1.2. Особенности учета наличия и движения взрослого продуктивного скота, отражаемого в составе основных средств		
1.3. Организация учета взрослого продуктивного скота в системе международных стандартов финансовой отчетности		
2. АНАЛИЗ ПРИРОДНО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЙ, ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ СХПК «ИГЕНЧЕ» БАЛТАСИНСКОГО РАЙОНА РТ	15.10.18	выполнено
2.1. Анализ природно-экономических условий		
2.2. Анализ финансового состояния и деятельности		
2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля		
3. СОСТОЯНИЕ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВЗРОСЛОГО ПРОДУКТИВНОГО СКОТА В СХПК «ИГЕНЧЕ» БАЛТАСИНСКОГО РАЙОНА РТ	15.04.19	выполнено
3.1. Учет и контроль за сохранностью взрослого продуктивного скота		
3.2. Основные направления совершенствования учета взрослого продуктивного скота		
3.3. Организация учета взрослого продуктивного скота в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.05.19	выполнено
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.05.19	выполнено
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.05.19	выполнено

Обучающийся
Руководитель

Г.Р. Чумакова
К.А. Пинина

Аннотация к выпускной квалификационной работе бакалавра
Чумаковой Гулии Робертовны

на тему: Особенности бухгалтерского учета взрослого и продуктивного скота в соответствии с российской и международной практикой на примере сельскохозяйственного производственного кооператива «Игенче» Балтасинского района Республики Татарстан

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений.

Цель выпускной квалификационной работы – изучение состояния и разработка мероприятий по совершенствованию бухгалтерского учета взрослого продуктивного скота в соответствии с требованиями российских и международных стандартов финансовой отчетности в СКПК «Игенче» Балтасинского района Республики Татарстан.

В 1 главе работы рассмотрены теоретические аспекты учета взрослого и продуктивного скота в системах российских и международных стандартов.

В практической части рассмотрен анализ природно-экономических условий, финансовых результатов деятельности и финансового состояния изучаемого предприятия .

Работа основана на практических материалах исследуемого объекта, что позволило разработать практически значимые рекомендации.

The abstract of final qualifying work on the topic
«Features of accounting of adult and productive cattle in accordance with Russian and international practice on the example of agricultural production cooperative "Igenche" Baltasinsky district of the Republic of Tatarstan»
Chumakova Guliya Robertovna

Final qualifying work consists of an introduction, three chapters, conclusions and proposals.

The purpose of the final qualifying work is the study of the state and development of measures to improve the accounting of adult productive livestock in accordance with the requirements of Russian and international financial reporting standards in SKHPK «Igenche» Baltasinsky district of the Republic of Tatarstan.

In Chapter 1 of the work the examines the theoretical aspects of accounting for adult and productive livestock in the systems of Russian and international standards.

In the practical part the analysis of natural and economic conditions, financial results of activity and financial condition of the studied enterprise is considered .

The work is based on practical materials of the object under study, which allowed to develop practical recommendations.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ВЗРОСЛОГО ПРОДУКТИВНОГО СКОТА В СИСТЕМАХ РОССИЙСКИХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ	7
1.1 Методологические основы формирования учетной информации об основных средствах в сельскохозяйственных организациях	7
1.2 Особенности учета наличия и движения взрослого продуктивного скота, отражаемого в составе основных средств	19
1.3 Организация учета взрослого продуктивного скота в системе международных стандартов финансовой отчетности	23
2. АНАЛИЗ ПРИРОДНО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЙ, ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ СХПК «ИГЕНЧЕ» БАЛТАСИНСКОГО РАЙОНА РТ	27
2.1 Анализ природно-экономических условий	27
2.2 Анализ финансового состояния и деятельности	35
2.3 Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля	42
3. СОСТОЯНИЕ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВЗРОСЛОГО ПРОДУКТИВНОГО СКОТА В СХПК «ИГЕНЧЕ» БАЛТАСИНСКОГО РАЙОНА РТ	44
3.1 Учет и контроль за сохранностью взрослого продуктивного скота	44
3.2 Основные направления совершенствования учета взрослого продуктивного скота	53
3.3 Организация учета взрослого продуктивного скота в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности	58
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	65
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	69
ПРИЛОЖЕНИЯ	75

ВВЕДЕНИЕ

Для успешной и последовательной реализации Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования на 2013-2020 годы она была разбита на ряд подпрограмм, которые коснулись всех сфер АПК. Среди них и поддержка животноводческой отрасли, организация переработки и сбыта произведенной продукции.

Формирование основного стада скота сельскохозяйственные организации производят в основном за счет выращивания собственного молодняка животных в своей организации и частичной покупки племенного молодняка и взрослых племенных животных в племенных сельскохозяйственных организациях. Поэтому организация учета данных активов имеет много специфических особенностей. В отечественной и международной учетных системах существуют серьезные различия в порядке признания, оценки и представления в отчетности объектов сельскохозяйственного производства. Международные стандарты бухгалтерской отчетности (МСФО) определяют, что активы, принадлежащие сельскохозяйственным организациям, следует обозначать как биологические активы (растения, животные), которые по истечении производственного цикла трансформируются в сельскохозяйственную продукцию. К биологическим активам организации не относятся земельные площади, рабочий скот, животные, содержание которых не связано с получением сельскохозяйственной продукции, однолетние и многолетние насаждения, от которых организация не планирует получения сельскохозяйственной продукции (защитные лесополосы и др.).

Биологические активы подлежат оценке по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу (транспортных расходов, комиссионных выплат, биржевых и обязательных сборов, налогов и пошлин). Оценка биологических активов по себестоимости допускается только в том случае, если справедливая стоимость не может быть определена с достаточной

степенью достоверности. Справедливая стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции определяется исходя из их цены на активном рынке.

Все это определяет актуальность темы и выбора ее в качестве предмета исследования.

Объектом исследования выбрано СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ, которое специализируется на молочном скотоводстве.

Целью выпускной квалификационной работы является изучение состояния и разработка мероприятий по совершенствованию бухгалтерского учета взрослого продуктивного скота в соответствии с требованиями российских и международных стандартов финансовой отчетности.

Задачи выпускной квалификационной работы:

1) изучить теоретические аспекты учета взрослого продуктивного скота, входящего в состав основных средств, в системах российских и международных стандартов;

2) оценить показатели экономической деятельности СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ,

3) проанализировать состояние учета и контроля взрослого продуктивного скота в изучаемом хозяйстве,

4) разработать рекомендации по совершенствованию учета взрослого продуктивного скота и предложить мероприятия по организации учета животных молочного скотоводства в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности.

Материалами для исследования послужили российские и международные стандарты по бухгалтерскому учету и отчетности, годовые отчеты СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ за последние пять лет, данные первичного, аналитического и синтетического учета основных средств, в частности взрослого продуктивного скота.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ВЗРОСЛОГО ПРОДУКТИВНОГО СКОТА В СИСТЕМАХ РОССИЙСКИХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

1.1 Методологические основы формирования учетной информации об основных средствах в сельскохозяйственных организациях

Важную роль в организации сельскохозяйственного производства играют основные средства, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и другие активы. Для их оперативного управления требуется достоверная информация о количественном и качественном составе, их физическом износе, рыночной стоимости, сроках полезного использования. Такая информация формируется в системе бухгалтерского учета и отчетности.

Методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах регламентируются стандартами, которые являются частью системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации (рисунок 1.1).

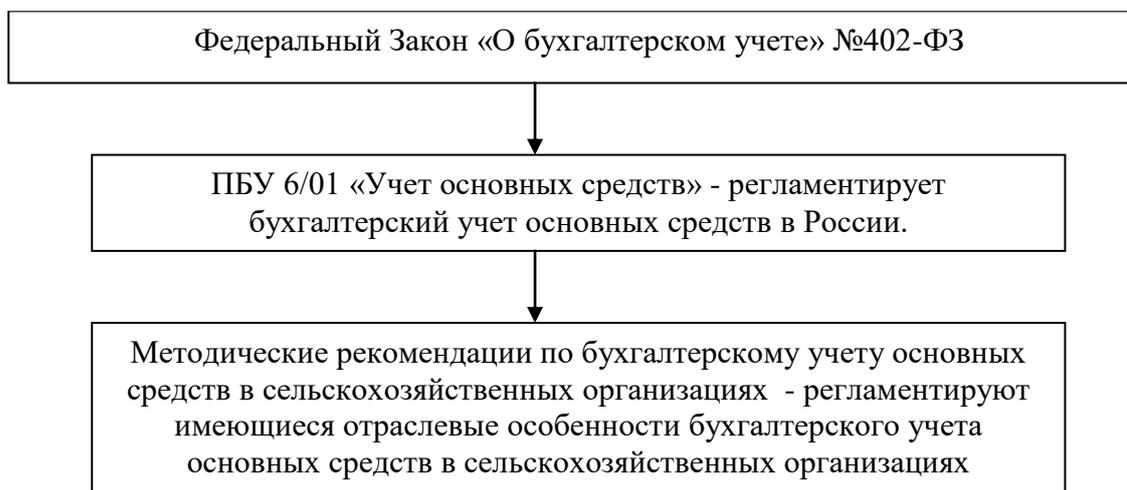


Рисунок 1 - Нормативное регулирование учета основных средств в сельскохозяйственных организациях

Из рисунка 1 мы видим, что сам стандарт устанавливает общие методологические основы формирования бухгалтерской информации об основных средствах в целом в Российской Федерации, независимо от отрасли

народного хозяйства, тогда как Методические рекомендации призваны раскрыть особенности отраслевой специфики учета основных средств в сельском хозяйстве.

Стандарт определяет критерии отнесения активов к основным средствам. Данные положения касаются всех предприятий, действующих на территории РФ, не зависимо от специфики деятельности. Ряд предприятий может использовать для формирования отчетности систему МСФО, которые имеют ряд отличий в определении основных средств (рис.1.2).

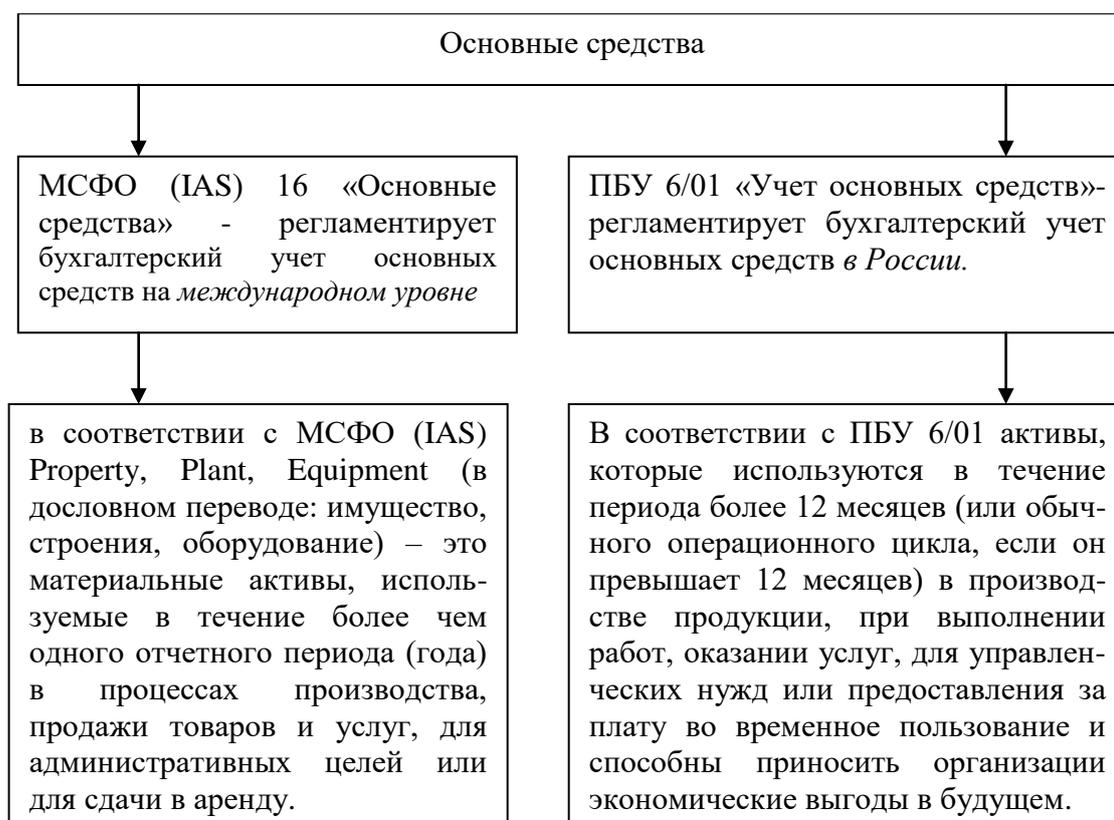


Рисунок 2 - Трактовка понятия основных средств в российских и международных стандартах

Как видно из рисунка 2 определения, характеризующие основное средство, в двух системах на первый взгляд практически схожи. Одним из требований является способность активов приносить экономические выгоды в будущем, с которым связывают критерий контролируемости, что в международном учете означает – переход рисков, но в то же время и права на выручку, доходы от использования данного актива, а в российском учете – наличие права собственности на актив. Это условие и определяет дальнейшие

различия в учете. Кроме того, в международном учете одним из критериев признания основных средств является «идентифицируемость» - то есть возможность физически отделить основные средства от иных активов организации, при этом не определяется единица учета основных средств, допускается покомпонентный учет. Напротив - в российском существует инвентарный объект, который выступает единицей бухгалтерского учета основных средств.

Рассмотрим классификацию основных средств согласно российской и международной практике учета (рисунок 3).



Рисунок 3 - Классификация основных средств в соответствии с российскими и международными стандартами

В российском учете в основу классификации основных средств по видам положен Общероссийский классификатор основных фондов, который исходит из назначения и использования объектов по видам деятельности, и в

свою очередь, используется для построения аналитического учета основных средств.

Использование специфичных для отрасли сельского хозяйства основных средств предполагает наличие особенностей и в организации их синтетического и аналитического и первичного учета.

Так, в сельском хозяйстве основные средства принято делить по отраслевому признаку (рисунок 4).

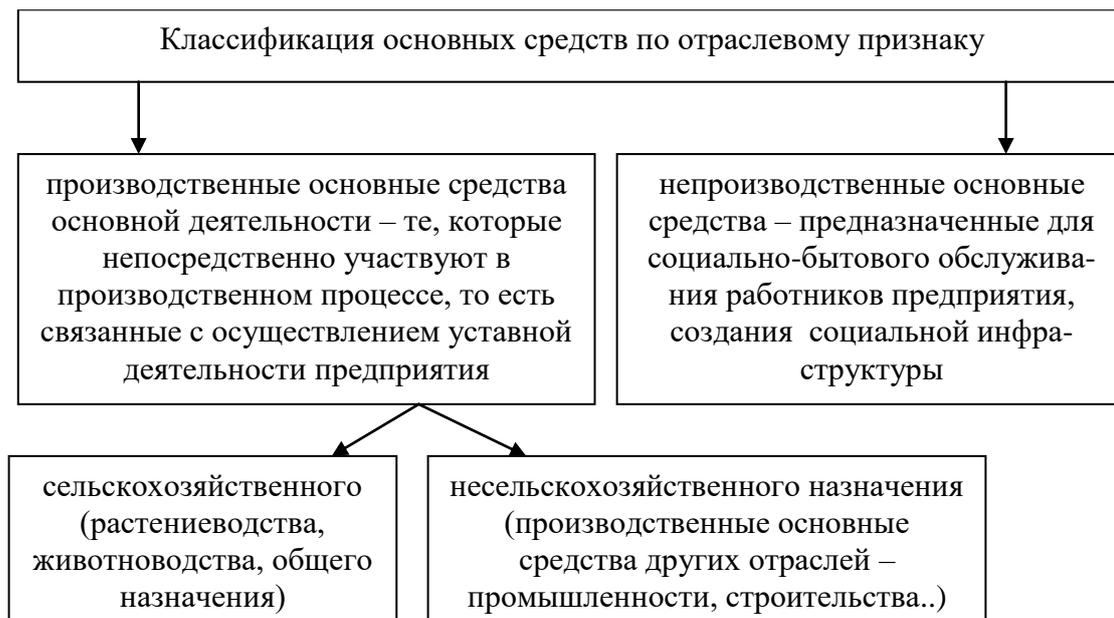


Рисунок 4 - Классификация основных средств по отраслевому признаку

Итак, в сельском хозяйстве синтетический и аналитический учет основных средств базируется на требованиях стандарта - ПБУ 6/01, но с учетом отраслевых особенностей. Так, в соответствии с Методическими рекомендациями по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций, утвержденными Приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 13 июня 2001 г. N 654, принято осуществлять группировку основных средств, путем открытия субсчетов к счету 01 «Основные средства» (рисунок 5).

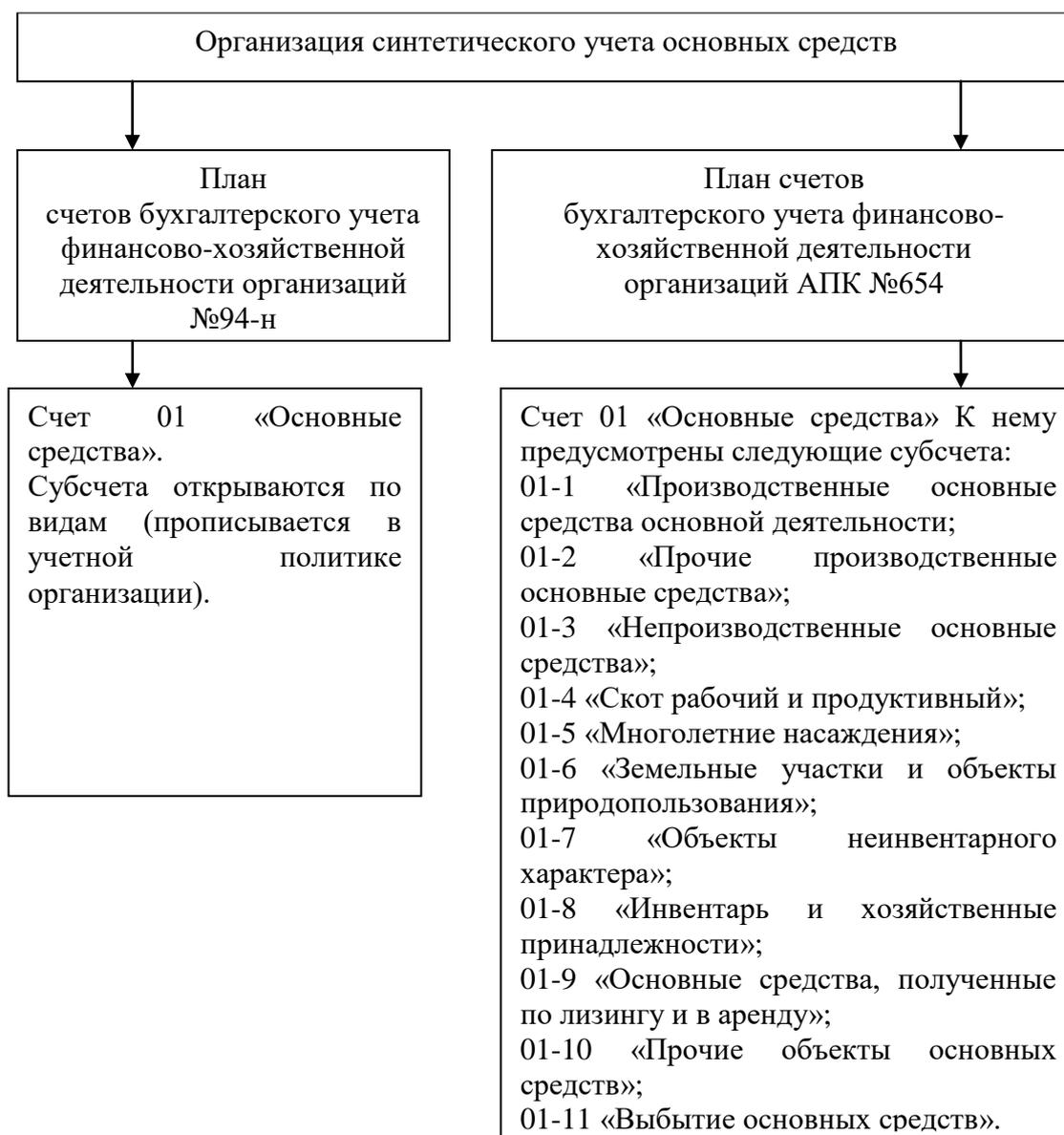


Рисунок 5 - Организация синтетического учета основных средств в сельскохозяйственных организациях

Мы видим, что в сельском хозяйстве обособленно выделены в учете такие специфические объекты, как скот рабочий и продуктивный, многолетние насаждения, земельные участки. По МСФО биологические активы, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности учитываются обособленно в соответствии с МСФО (IAS) 41 Сельское хозяйство и показываются в балансе отдельно. В российском же учете взрослый скот отражается в составе основных средств, а животные на выращивании и откорме - в составе оборотных активов.

Рассмотрим правила оценки объектов основных средств (таблица 1).

Таблица 1 - Формирование стоимости основных средств в соответствии с российскими и международными стандартами

МСФО (IAS) 16	ПБУ 6/01
Первоначальная оценка основных средств	
<p>Приобретенных за плату - цена в эквиваленте денежных средств на дату признания; при отсрочке платежа процент за период кредитования учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 23;</p> <p>Полученных безвозмездно – справедливая стоимость;</p> <p>Внесенных в счет взносов в уставный капитал - справедливая стоимость;</p> <p>Полученных в обмен на неденежные активы - справедливая стоимость; балансовая стоимость переданного актива, если справедливая стоимость поступивших основных средств не поддается достоверной оценке.</p>	<p>Приобретенных за плату - сумма фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением возмещаемых налогов; проценты по кредитам, связанным с приобретением актива учитывается в соответствии с ПБУ 15/08.</p> <p>Полученных безвозмездно – текущая рыночная цена;</p> <p>Внесенных в счет взносов в уставный капитал - оценка, согласованная учредителями;</p> <p>Полученных в обмен на неденежные активы - цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных объектов.</p>
Последующая оценка основных средств	
<p>Если организация выбирает оценку по первоначальной стоимости, то в отчетности основные средства отражаются по балансовой стоимости (в которой актив признается в отчетности после вычета накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения).</p> <p>Основные средства могут учитываться по переоцененной стоимости, являющейся справедливой стоимостью на дату переоценки за вычетом амортизации и убытков от обесценения.</p>	<p>По первоначально (фактической себестоимости) - в отчетности основные средства отражаются по балансовой стоимости (в которой актив признается в отчетности после вычета накопленной амортизации).</p>

Из таблицы. видно, что в российском учете не регламентируется порядок оценки основных средств по справедливой стоимости. Международным стандартом предусмотрены два варианта последующей оценки основных средств. При этом, в российском и международном стандартах элементы фактической себестоимости на первый взгляд аналогичны, однако, в

международном учете актив должен постоянно проверяться на признак обесценения.

Начисление амортизации по объектам основных средств в сельском хозяйстве производится в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01, то есть может использоваться, как и предприятиями других отраслей одним из четырех способов начисления амортизационных отчислений (таблица 2).

Таблица 2 - Порядок начисления амортизации в соответствии с российскими и международными стандартами

МСФО (IAS) 16	ПБУ 6/01
1	2
Амортизируемый объект	
<p>Амортизируемая сумма объекта основного средства подлежит равномерному погашению на протяжении всего срока полезной службы.</p> <p>Актив может учитываться по компонентам, если они имеют разные сроки службы и способы, то амортизация по ним начисляется отдельно.</p> <p>Для расчета амортизации компоненты, имеющие одинаковые сроки полезной службы, могут быть сгруппированы.</p> <p>Земля и здания на ней являются разделяемыми активами, учет по ним осуществляется отдельно, даже если они приобретаются вместе.</p> <p>Не подлежат амортизации земельные участки.</p>	<p>В российском учете покомпонентный учет не применяется. Подлежит амортизации стоимость основного средства.</p> <p>По объектам жилищного фонда, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке. Не подлежат амортизации основные средства, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования, музей-ные коллекции и др).</p>
Амортизируемая величина	
<p>Согласно п.50 IAS 16, для расчета амортизации принимается амортизируемая сумма. $AB = PC$ (либо BC) – Ост (ликв.)</p> <p>Остаточная стоимость и срок полезного использования согл. П.51 IAS 16 должны пересматриваться как минимум 1 раз в год</p>	<p>Согласно ПБУ 6/01 для расчета амортизации принимается первоначальная (или восстановительная) стоимость. $AB = PC$ (либо BC).</p> <p>Первоначальная стоимость в соответствии с п.14 ПБУ 6/01 не подлежит изменению за исключением ряда случаев</p>

Предприятиями, составляющими отчетность по МСФО, порядок начисления амортизации регламентируется МСФО (IAS) 16. При этом, можно отметить ряд различий между российской и международной практикой:

- различается перечень объектов, не подлежащих амортизации;
- в международной системе объект может быть разделен на компоненты, в российском – нет;
- имеются различия в амортизируемой величине;
- различны сроки начисления амортизации;
- в международном учете должно выполняться требование о постоянном пересмотре срока полезного использования основного средства; в российский учет - не допускает указанных пересчетов;
- по международным правилам можно изменить способ начисления амортизации, тогда как в российском учет - не допускается.

Если рассматривать особенности в порядке начисления амортизации в сельском хозяйстве, то следует отметить, что они существенны и связаны с сезонностью сельскохозяйственного производства. Особенности имеются в:

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

Начисление амортизации основных средств производится до полного погашения стоимости объекта либо списания этого объекта с баланса вследствие его выбытия или по другой причине. В сезонных производствах годовая сумма амортизации относится на затраты в соответствии со сроком работы в году основных средств и, соответственно, - производства продукции.

По некоторым видам основных средств, особенно в растениеводстве, начисленную амортизацию невозможно отнести на один объект учета затрат основного производства, так как многие виды основных средств выполняют работы под различные объекты учета затрат (трактора, комбайны, почвообрабатывающие машины и др.). Поэтому их распределяют на конкретные объекты учета затрат пропорционально выполненным работам или другим основаниям.

Для распределения амортизации на конкретные объекты учета затрат в растениеводстве применяется ведомость распределения амортизации в растениеводстве. В этой ведомости на однородную группу основных средств предусмотрены строки, по которым начисленная амортизация подлежит распределению: тракторы, почвообрабатывающие машины, машины для посева культур, машины для уборки культур и т.д. По каждой однородной группе основных средств указывается принцип распределения затрат: пропорционально эталонным гектарам, площадям обработки и т.д. В графах указывается: общая сумма амортизации по каждой группе, подлежащая распределению; количество базовых единиц, пропорционально им делается распределение, амортизация в расчете на одну базовую единицу (эталонный гектар, гектар работы и т.п.). Далее в графах по каждому объекту учета указывают количество базовых единиц, приходящееся по расчету суммы амортизации. Отнесение на конкретные объекты учета распределенной амортизации, как правило, производится по итогам года, когда выясняются выполненные объемы работ сельскохозяйственной техникой под каждую культуру. В течение года допускается отнесение амортизации и отчислений в ремонтный фонд на объекты учета затрат в растениеводстве в нормативном размере с обязательной корректировкой - доведением до фактических размеров по итогам года.

Амортизацию и другие затраты по содержанию основных средств, используемых в животноводстве, относят прямо на соответствующие виды и группы животных. При содержании в животноводческих помещениях нескольких групп животных эти расходы распределяют между ними пропорционально занимаемой площади.

Для начисления амортизации в сельскохозяйственных организациях предусмотрены специализированные ведомости и расчеты:

«Ведомость расчета амортизации и отчислений в ремонтный фонд (без автотранспорта)»,

-«Ведомость расчета амортизации по автотранспорту и отчислений в ремонтный фонд»".

Ведомость расчета амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам представляет собой годовой расчет амортизационных отчислений (и отчислений в ремонтный фонд, если они производятся). В ведомость записывают все основные средства в группировке по отраслям сельскохозяйственной организации и однородным группам в соответствии с их типовой классификацией для определения общей суммы амортизационных отчислений и отчислений в ремонтный фонд и отнесения без дополнительной выборки на соответствующие производства и виды деятельности.

Для ежемесячного начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд (при его образовании) в начале года в ведомость записывают балансовую стоимость основных средств по состоянию на 1 января согласно карточкам учета основных средств и принятому порядку начисления амортизации по каждой группе объектов. Определив базисные годовые суммы амортизации по принятым методам, затем рассчитывают $1/12$ от годовой суммы в ведомости за январь месяц по каждому виду, группе и наименованию основных средств.

Ведомость расчета амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам применяется в течение года, поэтому к ней предусмотрены вкладные листы.

Для определения сумм амортизации за февраль и последующие месяцы нет необходимости воспроизводить весь расчет, достаточно учесть те изменения, которые произошли в составе основных средств за прошлый год (месяц). С этой целью составляют ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд (без автотранспорта). На полученные суммы корректируют размер амортизационных отчислений и отчислений в ремонтный фонд, начисленных за предыдущий месяц. Для этого в ведомости по каждому виду поступивших или выбывших основных средств делают корректировку на месячную сумму отчислений (по поступившим основным средствам (+) и по выбывшим (-)).

Расчет производится следующим образом: к суммам, начисленным в предыдущем месяце, прибавляют определенные в отчетном месяце суммы по поступившим объектам (по применяемому способу начисления) и вычитают амортизацию по выбывшим основным средствам (соответственно по применяемому способу расчета).

Для начисления амортизации по автотранспорту ежемесячно составляют «Ведомость расчета амортизации по автотранспорту и в ремонтный фонд». По данному виду основных средств начисление амортизации, как правило, производится по четвертому способу, т.е. пропорционально объему выполненных работ, поэтому в ведомости отражается пробег автомобилей за месяц и определяется по каждому из них месячная сумма амортизации.

Начисленные на основании указанных ведомостей суммы амортизации ежемесячно относят в затраты соответствующих производственных подразделений, цехов, служб, хозяйств.

Для отнесения начисленной амортизации и других затрат, связанных с содержанием основных средств, на кредит счета 02 «Амортизация основных средств» в регистр синтетического учета и в дебет корреспондирующих счетов применяется специальная «Ведомость распределения амортизации, отчислений в ремонтный фонд и других распределяемых затрат». В этой ведомости выделяются строки для соответствующего объекта учета затрат основного производства с промежуточными итогами по отраслям и видам деятельности, а по графам отражаются распределяемые затраты. Для каждой группы затрат выделены четыре графы: в первой указывается база для распределения, во второй распределяются суммы амортизации основных средств, в третьей - отчисления в ремонтный фонд (либо нераспределенные затраты по ремонту), в четвертой - прочие затраты.

В конце «Ведомости распределения амортизации, отчислений в ремонтный фонд и других распределяемых затрат» указывают общие суммы амортизации либо затрат на ремонт и прочих затрат. В последней графе

указывают корреспондирующий счет (дебет), по которому расходы включаются в затраты производства отрасли (вида деятельности). При наличии более пяти групп распределяемых расходов целесообразно использовать вкладной лист.

В регистры аналитического учета затрат: производственные отчеты (лицевые счета) либо ведомости учета производственных затрат, суммы амортизации и аналогичных затрат включаются на основании данных соответствующих ведомостей по начислению амортизации и распределению амортизации в растениеводстве

Итак, можно сделать вывод, что не смотря на общую регламентацию учета основных средств федеральным стандартом, существуют особенности учета основных средств в сельскохозяйственных организациях, определяемых спецификой хозяйственной деятельности в отрасли сельского хозяйства, требующие особого подхода при организации учета, а именно:

- в первичной учетной документации основных средств, в организации синтетического и аналитического учета, корреспонденции счетов, бухгалтерских регистрах;

- в начислении и учете амортизации по ряду объектов основных средств, в учете земельных участков, учете орошаемых и осушенных земель;

- в составе основных средств капитальных затрат по коренному улучшению земель и порядке их учета, в учете арендованных земель и сданных в аренду, учете земельных угодий, разделенных по паям (долям) между работниками сельскохозяйственных организаций и другими пользователями;

- в учете садов, виноградников, многолетних насаждений, полезащитных лесных полос, других видов насаждений;

- в учете ремонта отдельных объектов основных средств, учете выбытия основных средств;

- в учете основных средств и продуктивного скота, приобретенного на лизинговой основе,

- в учете основных средств при формировании основного стада за счет выращивания собственного молодняка и приобретения взрослых животных со стороны;

- в учете животных на выращивании и откорме, выбракованных из основного стада, и др.

1.2 Особенности учета наличия и движения взрослого продуктивного скота, отражаемого в составе основных средств

Доминирующей отраслью сельскохозяйственного производства является молочное скотоводство. Крупный рогатый скот способен дать около 50% говядины и более 99% молока. Молоко и говядина с давних времен вошли в рацион питания населения России и являются важными продуктами. Молоко имеет уникальный состав по сравнению с другими белковыми продуктами. Поступая в организм, белки разлагаются на аминокислоты, которые в других продуктах питания отсутствуют. Повышение эффективности данной отрасли является одной из важных государственных задач. Одним из важнейших факторов, способствующих этому, на взгляд авторов, является реальная оценка сельскохозяйственных животных.

Основным способом оценки объектов бухгалтерского учета в сельском хозяйстве является фактическая себестоимость. Это связано с тем, что отчетность, ориентирована на интересы государства. В последнее время бухгалтерская (финансовая) отчетность все больше ориентируется на акционеров, банки и лизинговые компании, которые предоставляют денежные средства, технику, животных в кредит. Этим пользователей интересует информация об активах предприятий реальной стоимости. Исходя из вышеизложенного можно считать, что использование оценки объектов бухгалтерского учета по справедливой стоимости в настоящее время является важным фактором повышения достоверности отчетных данных и инвестиционной привлекательности.

В сельскохозяйственном производстве основное стадо скота формируется в основном за счет выращивания собственного молодняка животных в своем хозяйстве, а также покупки племенного молодняка и взрослых племенных животных в племенных сельскохозяйственных организациях.

Стоимость будущего основного стада складывается из затрат на выращивание молодняка животных, подлежащего переводу в основное стадо, которые собирают на счетах учета затрат на производство продукции животноводства по видам и группам животных по установленным статьям затрат. При этом молодняка скота до перевода в основное стадо учитывается на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» по видам и половозрастным группам:

- коровы-первотелки для продажи,
- телки старше двух лет, до двух лет (по годам рождения),
- бычки (по годам рождения),
- свиноматки проверяемые,
- молодняк овец и коз рождения прошлого года и ярки,
- лошади и другие виды рабочего скота (по годам рождения и полу),
- покупной племенной молодняк животных (по породам).

Порядок оценки приплода и прироста животных предусмотрен Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (р.у.) в сельскохозяйственных предприятиях (таблица 3).

Таблица 3 - Порядок оценки приплода и прироста молодняка животных, подлежащего в будущем переводу в основное стадо

Объект оценки	Порядок формирования стоимости
1	2
Приплод телят	Стоимость одной головы приплода телят складывается из затрат на содержание молочных коров и быков-производителей, за минусом стоимости побочной продукции; при это 90% из этих затрат относится на молоко, а 10 % - на приплод.
Прирост живой массы (привеса) молодняка молочного скота	Стоимость прироста живой массы (привеса) молодняка молочного скота складывается из расходов на их содержание за минусом стоимости побочной продукции.
Прирост живой массы и одной головы приплода свиней	В свиноводстве себестоимость прироста живой массы и одной головы приплода на момент отъема определяется путем деления общей суммы затрат (за вычетом стоимости побочной продукции) на количество прироста живой массы свиней, включая живую массу приплода при рождении.
Рожденные ягнята	В овцеводстве стоимость ягнят на момент рождения определяют в шерстно-мясном и мясо-шерстном овцеводстве в размере 10%, романовском - 12%, каракульском - 15% общей суммы затрат на содержание овец основного стада.
Прирост живой массы овец	При исчислении стоимости прироста живой массы из общей суммы затрат на содержание овец исключают стоимость приплода и побочной продукции, оставшиеся затраты распределяют на прирост живой массы и шерсть пропорционально расходу кормов (в кормовых единицах) на эти виды продукции по установленным нормам.
Рожденные козлята	В козоводстве себестоимость приплода и прироста живой массы определяют так же, как и в овцеводстве
Жеребята	В племенном коневодстве стоимость жеребят при рождении определяют исходя из стоимости 60 кормодней содержания кобыл, а в племенном коневодстве стоимость приплода к моменту отбивки определяют суммой годовых затрат на содержание кобыл и жеребцов-производителей, за исключением стоимости побочной продукции и стоимости работы кобыл и жеребцов (по нормативной себестоимости рабочего дня рабочих лошадей).
Прирост жеребят	Стоимость прироста жеребят и молодняка прошлых лет племенного коневодства складывается из общих затрат на выращивании, за вычетом стоимости побочной продукции.

В течение года на основании первичных документов стоимость относится в дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» с кредита счета 20 «Основное производство», субсчет «Животноводство», и счета 23 «Вспомогательные производства», субсчет «Гужевой транспорт» по плановой оценке.

Когда молодняк всех видов продуктивного и рабочего скота, переводится в основное стадо, то затраты со счета 11 «Животные на выращивании и откорме» списываются на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» в оценке: стоимость на начало года плюс плановая себестоимость привеса или прироста за период с начала года до момента перевода животных в основное стадо. Одновременно делается запись по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В конце года после составления отчетной калькуляции разница между плановой и фактической себестоимостью приплода, привеса и прироста молодняка животных отражается сначала по дебету счета 11 «Животные на выращивании и откорме» с кредита производственных счетов, затем, по кредиту счета 11 «Животные на выращивании и откорме» и дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Одновременно корректировка производится и по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». При этом производится либо дополнительная запись или сторнируется.

При приобретении взрослых животных по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» формируется фактическая стоимость, которая складывается из:

- покупной стоимости без налога на добавленную стоимость с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- затрат по доставке животных на предприятие с кредита счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты с органами социального страхования и обеспечения», 23 «Вспомогательные производства», при перевозке скота автотранспортом, 10 «Материалы» на стоимость кормов и др.

Затем собранные затраты, связанные с покупкой взрослого скота, с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» относятся в дебет счета 01 «Основные средства».

Животные основного стада могут выбраковываться вследствие снижения продуктивности, возраста.

При продаже выбракованного скота из основного стада без постановки на откорм его списывают со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 01-11 «Выбытие основных средств» на балансовую стоимость. Списание суммы начисленной амортизации по выбывающему рабочему скоту осуществляют по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 01-11 «Выбытие основных средств».

При выбраковке скота основного стада с постановкой на откорм его списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» по балансовой стоимости.

Подводя итоги, можно отметить, что отдельной специфической группой основных средств в сельском хозяйстве является рабочий и продуктивный скот. При этом существуют особенности по вопросам оценки, амортизации и отражения на счетах бухгалтерского учета.

1.3. Организация учета взрослого продуктивного скота в системе международных стандартов финансовой отчетности

Между сложившейся практикой бухгалтерского учета в России и международными стандартами финансовой отчетности существуют принципиальные расхождения в признании, оценке и раскрытии информации по сельскохозяйственной деятельности. В России отсутствует отдельный стандарт, регулирующий формирование в отчетности информации о сельскохозяйственной деятельности. В системе же МСФО базируются на МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», который регламентирует учет процессов биотрансформации и сбора биологических активов в целях их продажи или переработки в сельскохозяйственную продукцию или производства дополнительных биологических активов. Биологическим активом является живущее животное или растение, а их биотрансформацией

служат процессы роста, вырождения, продуцирования и размножения, в результате которых в биологическом активе происходят качественные и количественные изменения.

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» в целях формирования информации о биологических активах классифицирует биологические активы на группы (рисунок 1.6):

С точки зрения МСФО такое разграничение позволяет обеспечить информацией, полезной при оценке распределения во времени будущих потоков денежных средств.

К основным биологическим активам Р.А. Алборов предлагает относить рабочий скот, продуктивный скот, многолетние насаждения [20, с. 25].

К оборотным средствам как биологические активы относятся молодняк животных, животные на выращивании, животные на откорме, звери, кролики, пчелосемьи, птица, сельскохозяйственная продукция, однолетние растения и др. [20 , с. 25].

К оборотным биологическим активам относятся биологические активы со сроком продуктивного использования или на другие цели до двенадцати месяцев.

По мнению Р.А. Алборова, для организации эффективной системы управления биологическими активами и результатами биотрансформации этих активов особое значение имеет обоснованность их оценки, учета и формирования доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформационных процессов указанных объектов [20 , с. 49].

Управление биологическими активами осуществляется через их учет, который должен быть основан на достоверной оценке, поэтому возникает проблема выбора метода оценки биологических активов. В качестве одного из методов оценки можно использовать оценку по справедливой стоимости.

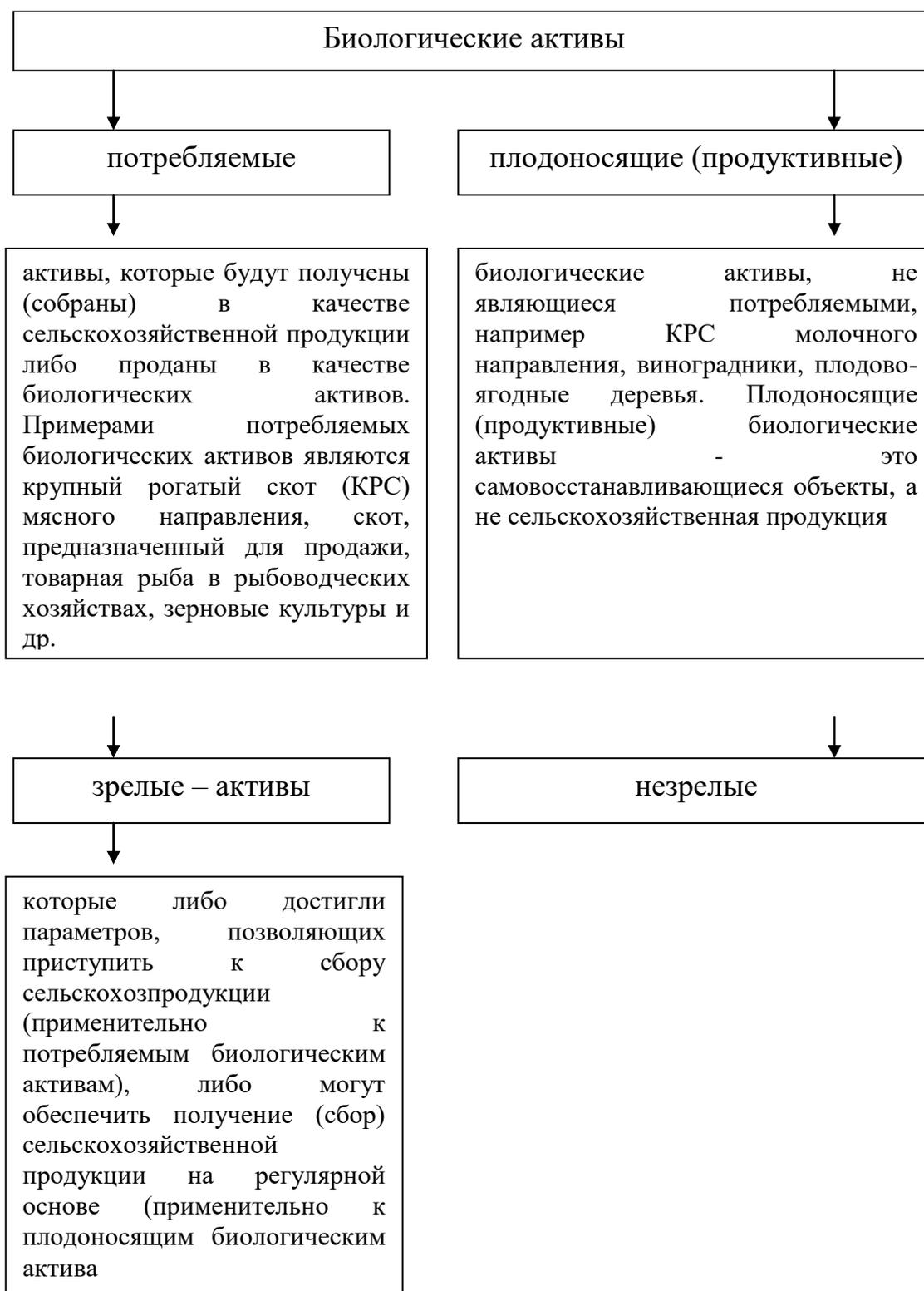


Рисунок 6 - Классификация биологических активов в соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»

Понятие «справедливая стоимость» введено в терминологию бухгалтерского учета в 1990-х гг. В последние годы в международной

практике справедливая стоимость все чаще применяется для оценки активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» дает следующее определение справедливой стоимости - это сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Определение понятия «справедливая стоимость» является, по мнению Е.А.Шляпниковой и А.В.Владимировой, предметом дальнейшего обсуждения. Оценить и признать справедливую стоимость на практике является довольно сложным процессом, связанным с известными объективными причинами, а также в некоторой степени субъективным подходом [44]. Одной из таких причин является отсутствие активного рынка сельскохозяйственной продукции и биологических активов в Российской Федерации.

Проведенный анализ свидетельствует о наличии существенных отличий регламентаций российских и международных стандартов в отношении учета и формирования в финансовой отчетности информации об объектах основных средств организаций. Вместе с тем многие авторы, к мнению которых мы присоединяемся, полагают, что определенные шаги в сторону их сближения в ходе дальнейшего реформирования бухгалтерского учета в России необходимы и вполне осуществимы.

2. АНАЛИЗ ПРИРОДНО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЙ, ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ СХПК «ИГЕНЧЕ» БАЛТАСИНСКОГО РАЙОНА РТ

2.1. Анализ природно-экономических условий

Сельскохозяйственный производственный кооператив «Игенче» расположен в Балтасинском районе в северной части Республики Татарстан, в 115 км от города Казань. Центральной усадьбой является деревня Карадуван, которая находится на расстоянии 7 км от районного центра п.г.т. Балтасы и в 45 км от железнодорожной станции Арск. Административные центры и пункты соединены автомобильными дорогами с твердым покрытием. Хозяйство зерно сдает в Шеморданский хлебоприемный пункт, а молоко в Балтасинский маслодельно-молочный комбинат, а мясо в Шеморданский и Казанский мясокомбинаты. Важное место в сельскохозяйственном производстве занимает выращивание племенных быков и телок, то есть СХПК «Игенче» является племенным репродуктором по развитию телок холмогорской породы Татарстанского типа.

Климат района умеренно-континентальный, характеризуется теплым летом и умеренно холодной зимой. Безморозный период в среднем продолжается 160-170 дней. Среднегодовая температура +2,3 С. За весь вегетационный период (с мая по сентябрь), продолжительность которого в среднем составляет 175 дней, количество осадков достигает 250-260 мм. Продолжительность зимы около пяти месяцев, устойчивый снежный покров образуется к 20 ноября, полное его исчезновение происходит 23 апреля, толщина снежного покрова составляет примерно 37-40 см.

В Балтасинском районе распространены дерново-подзолистые, дерново-карбонатные и серые лесные почвы. Бонитировочный балл сельскохозяйственных угодий в среднем составляет 25 баллов. Почвы бесструктурные, с малым содержанием гумуса (2,5-2,6%), требующие постоянное внесение различных удобрений. По механическому составу доминируют тяжелосуглинистые почвы, что вызывает необходимость улучшения их физических свойств. Кислотность почв относят в основном к слабокислым и среднекислым.

Изучение состояния и использования земельных фондов следует начинать с определения состава и структуры сельскохозяйственных угодий .

Экономическую характеристику производственной деятельности СХПК «Игенче» начнем с изучения структуры сельскохозяйственных угодий (таблица 4).

Таблица 4 - Состав земельных фондов и структура сельскохозяйственных угодий в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ за 2014-2018 годы.

Виды угодий	2014 г.		2015 г.		2016 г.		2017 г.		2018 г.		В среднем по РТ, 2018 г., га
	Площадь, га	Структура, %									
Всего Земель	5601	X	5450	X	5479	X	5479	X	5617	X	X
в т.ч. сельхоз угодий	5329	100	5326	100	5258	100	5258	100	5396	100	100
Из них: пашня	5000	93,8	5000	93,8	4932	93,8	4932	93,8	5070	94,0	87,7
сенокосы	205	3,8	205	3,8	205	3,9	205	3,9	205	3,8	2,4
Пастбища	124	2,3	121	2,3	121	2,3	121	2,3	121	2,2	9,6
Процент распаханности, %	x	93,8	X	93,8	X	93,8	X	93,8	x	94,0	87,7

По данным таблицы 4 видно, что наибольший удельный вес в структуре сельскохозяйственных угодий в СХПК «Игенче» занимает пашня. Ее удельный вес в структуре сельскохозяйственных угодий составляет около 94%. На втором месте – сенокосы. Их доля составляет около 4%. Площадь пастбищ за пять лет осталась неизменной – 121 га. Их удельный вес в структуре сельскохозяйственных угодий составляет – 2,2 %. В экономическом

субъекте относительно высокий уровень распаханности – 94%, что выше среднереспубликанского показателя. Таким образом, можно сказать, что СХПК «Игенче», охватывает достаточно большую площадь, и имеет большие потенциальные возможности по производству сельскохозяйственной продукции.

Для того чтобы дать характеристику хозяйства важно знать его производственное направление. Специализация предприятия означает выделение главной отрасли в создании условий для её преимущественного развития. Для всесторонней характеристики специализации сельскохозяйственных предприятий применяется система показателей: структура товарной продукции, структура денежной выручки и структура валовой продукции. Определим структуру товарной продукции в таблице 5.

Таблица 5 - Структура товарной продукции в СХПК «Игенче»Балтасинского района РТ за 2016-2018 годы.

Виды продукции	Годы						Структура в среднем за 3 года
	2016		2017		2018		
	Стоимость товарной продукции, тыс. руб.	Удельный вес, %	Стоимость товарной продукции, тыс. руб.	Удельный вес, %	Стоимость товарной продукции, тыс. руб.	Удельный вес, %	
Зерно	23331	17,9	17960	12,1	10751	7,6	12,5
Молоко	81252	62,5	102890	69,4	94184	66,9	66,3
КРС	25330	19,5	26918	18,2	35939	25,5	21,1
Картофель	160	0,1	498	0,3	-	-	0,1
Всего	130073	100	148266	100	140874	100	100

Из таблицы 5 видно, что наибольший удельный вес среди товарной продукции в среднем за 2016-2018 годы занимает продукция скотоводства – 87,4%. На зернопроизводство приходится около 12% продаж. В отчетном году отказались от производства картофеля. Его удельный вес за три года незначительный – менее 1%. Из вышеизложенного можно сделать вывод, что специализация хозяйства скотоводческая молочного направления.

Для характеристики уровня специализации в хозяйстве используются показатели коэффициентов специализации. Величины их определяют по формуле И. В. Поповича:

$$K = 100 / \sum P (2i - 1),$$

где K – коэффициент специализации;

P – удельный вес каждой отрасли в структуре товарной продукции, %;

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

Рассчитаем уровень специализации в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ:

100

$$K = \frac{100}{87,4 (2 \cdot 1 - 1) + 12,5 (2 \cdot 2 - 1) + 0,1 (2 \cdot 3 - 1)} = 0,79$$

Полученное значение коэффициента 3,3 свидетельствует о том, что в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ углубленный уровень специализации.

Далее рассмотрим наличие основных производственных фондов и энергетических ресурсов. Производственные фонды сельского хозяйства представлены различными видами средств труда и предметов труда, используемых в сельском хозяйстве. По своему экономическому содержанию – характеру функционирования в процессе производства и способу передачи стоимости производственные фонды подразделяются на основные и оборотные.

Рассмотрим наличие основных производственных фондов и энергетических мощностей в таблице 6 и 7.

Таблица 6 – Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ за 2014-2018 годы.

Показатели	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	В среднем по РТ за 2018г.
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс. руб.	136141	140290	148038	169813	198776	308432
Площадь сельскохозяйственных угодий, га	5329	5326	5258	5258	5396	6442
Среднегодовая численность работников, занятых в с/х производстве, чел	146	146	146	146	133	98
Фондооснащенность на 100 га с/х угодий, тыс. руб.	2554,7	2634,1	2815,5	3229,6	3683,8	4787,8
Фондовооруженность на 1 работника, тыс. руб.	932,5	960,9	1013,9	1163,1	1494,6	3142,6

По данным таблицы 6 видно, что фондооснащённость в рассматриваемом периоде возрастает. Так за период 2014-2018 гг. она увеличилась почти в 1,5 раза. Этому способствовал рост среднегодовой стоимости производственных фондов сельскохозяйственного при практически неизменной площади сельскохозяйственных угодий. Отметим, что фондовооруженность в хозяйстве ниже среднереспубликанского значения в 1,3 раза.

Показатель фондовооруженности показывает обеспеченность хозяйства фондами и эффективность их использования. Она показывает стоимость основных производственных фондов, приходящих на 1 работника. В рассматриваемом периоде показатель также имеет тенденцию роста, он увеличился в 1,6 раза. На это оказало влияние оба фактора, как рост стоимости фондов на 62635 тыс.руб., так и снижение численности рабочих, занятых сельскохозяйственном производстве – на 13 человек. Данный показатель меньше среднереспубликанского значения в 2,1 раза..

Таблица 7 – Уровень энергооснащенности и энерговооруженности труда СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ за 2014-2018 годы.

Показатели	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	В среднем по РТ за 2018г.
Сумма энергетических мощностей, л.с.	11589	10935	8414	8500	12348	7769
Площадь пашни, га	5000	5000	4932	4932	5070	5650
Число среднегодовых работников, чел.	146	146	146	146	133	98
Энергооснащенность. на 100 га пашни, л.с	231,8	218,7	170,6	172,3	243,6	137,5
Энерговооруженность на 1 работника, л.с.	79,4	74,9	57,6	58,2	92,8	79,2

Основным уровнем процесса производства остается наличие материально-технической базы, уровень развития которой определяется энергетическими ресурсами и техникой. Обеспеченность хозяйства энергоресурсами характеризуется показателями энергооснащенности и энерговооруженности. Энергооснащенность показывает мощность энергоресурсов, приходящих на 100 га пашни. Анализируя таблицу 4, можно сделать вывод, что показатель энергооснащенности за период 2014-2018 гг. колеблется по годам. Самый низкий показатель – 170,6 л.с. на 100 гектар пашни приходится на 2016 год. Самый высокий уровень энергооснащенности наблюдается в 2018 году – 243,6 л.с на 100 гектар пашни. Отметим, что это в 1,8 раза выше среднереспубликанского уровня. Аналогичная тенденция наблюдается и по показателю энерговооруженности. В 2018 году она самая высокая и достигает 92,8 л.с на одного работника. Это выше среднереспубликанского уровня на 17,2%. Колебание обоих показателей связано с изменениями мощности энергоресурсов хозяйства.

Одним из важнейших условий для повышения эффективности производства является наличие трудовых ресурсов. Труд человека принадлежит решающая роль в процессе производства. Достаточная обеспеченность сельскохозяйственного предприятия необходимыми трудовыми ресурсами, их рациональное использование, высокой уровень производительности труда имеют большое значение для увеличения объёмов

производства продукции и повышения эффективности производства. В сельском хозяйстве на эффективность использования труда значительно влияет сезонность производства, который обусловлен несовпадением времени производства и рабочего периода.

Как правило, высокая обеспеченность трудовыми ресурсами приводит к снижению уровня его использования, и наоборот. На предприятиях, где наблюдается дефицит рабочей силы, происходит повышение уровня ее использования.

Таблица 8 – Годовой запас труда и уровень его использования в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ за 2014-2018 годы

Показатели	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	В среднем по РТ за 2018г
Годовой запас труда, тыс. чел.-час.	324,8	286,2	286,2	286,2	294,7	-
Фактически отработано, тыс. чел.-час.	329,0	329	329	322	301	-
Уровень использования запаса труда, %	101,3	114,9	114,9	112,5	102,1	108,4

Уровень использования запаса труда, приведенной в таблице 8., свидетельствует о том, что трудовая нагрузка у работников СХПК «Игенче» уменьшается. Уровень использования запаса труда в изучаемом периоде сократился до 102,1%. Но не смотря на то, он все же остается выше 100%.

Для полной оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства на предприятиях сельского хозяйства применяется система показателей, представленных нами в таблице 9.

Таблица 9 – Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ за 2014-2018 годы

Показатели	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	В среднем по РТ, 2018г
Стоимость валовой продукции сельского хозяйства в ценах 1994г. в расчетах на:						
- 100 га сельскохозяйственных угодий, тыс.руб.;	55,1	62,9	59,8	65,8	54,3	63,1
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.;	20,1	21,7	20,2	22,2	22,0	41,4
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.;	2,2	2,2	2,0	1,9	1,5	1,3
- 100 руб. издержек производства, руб.	3,8	2,2	1,8	1,7	1,6	1,9
Стоимость валового дохода в расчете на:						
- 100 га сельскохозяйственных угодий, тыс.руб.;	1346,1	1493,7	1868,5	1868,5	1243,1	510,4
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.;	491,3	511,5	631,2	631,2	504,3	335,0
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.;	52,7	53,2	54,3	54,4	33,7	10,7
- 100 руб. издержек производства, руб.	92,2	52,0	56,1	47,1	36,2	15,7
Сумма прибыли (+), убытка (-) в расчете на:						
- 100 га сельскохозяйственных угодий, тыс.руб.;	323,9	593,4	871,7	857,5	339,0	129,0
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.;	118,2	203,2	294,5	289,7	137,5	84,6
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.;	12,7	21,1	29,0	24,9	9,2	2,7
- 100 руб. издержек производства, руб.	22,2	20,7	26,2	21,6	9,9	4,0
Уровень рентабельности (+), убыточности (-), %	21,2	3,3	41,4	34,1	14,8	5,8

Из таблицы 9 видно, что объем валовой продукции за период 2014-2018 гг. колеблется из года в год. В отчетном периоде уровень производства – самый низкий. Было получено 54,3 тыс.руб. валовой продукции на 100 гектар

сельскохозяйственных угодий, что ниже, чем в среднем по Республике Татарстан на 13,9%. Производительность труда находится практически на одном уровне – в пределах диапазона от 20 до 22 тыс.руб. на одного работника. Это в 2 раза ниже среднереспубликанского значения. Фондоотдача из-за роста стоимости фондов и снижения объемов производства резко снизилась к отчетному году и составила 1,5 тыс.руб. на 100 рублей фондов. Это практически приближено среднереспубликанскому уровню.

В рассматриваемом периоде предприятие имеет высокие показатели валового дохода. Эти значения превышают среднереспубликанские.

Сумма прибыли в рассматриваемом периоде снизилась почти в 3 раза. В расчете на 100 гектар сельскохозяйственных угодий было получено лишь 339 тыс.руб. прибыли, тогда как в прошлом - 857,5. Вследствии снизился и уровень рентабельности до 14,8%. Но отметим, что он все же остается выше среднереспубликанского значения, который составляет 5,8%.

Итак, изучив все вышеизложенные таблицы, мы получили всестороннюю характеристику степени эффективности производства в СХПК «Игенче»Балтасинского района РТ из которого следует вывод о том, что в хозяйстве есть возможности и резервы для его повышения.

2.2. Анализ финансового состояния и деятельности

Основная задача анализа финансового состояния – показать состояние предприятия для внутренних и внешних потребителей, количество которых при развитии рыночных отношений растет.

Финансовое состояние предприятия с позиции краткосрочной перспективы оцениваются показателями ликвидности и платежеспособности.

Для определения ликвидности баланса сопоставляются итоги ликвидных групп активов, расположенных в порядке убывания ликвидности, с обязательствами по пассиву, сгруппированными по срокам их погашения и расположенных в порядке возрастания сроков.

Для того чтобы определить ликвидность баланса, необходимо сопоставить итоги пассивов и активов по каждой группе. Баланс будет абсолютно ликвидным, если будут выполняться следующие условия:

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

Если какое-либо из неравенств будет иметь противоположный знак, то это значит, что ликвидность отличается от абсолютной.

Таблица 10 – Анализ динамики и структуры активов баланса по степени ликвидности в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ за 2016-2018 годы.

Актив	2016 г.	2017 г.	2018 г.	Отклонение 2018г. от 2016г.
Наиболее ликвидные активы (А1)	15	1094	165	150
Быстрореализуемые активы (А2)	19443	18048	14825	-4618
Медленно реализуемые активы (А3)	115361	133881	123793	8432
Труднореализуемые активы (А4)	90777	132634	160266	69489
Баланс	225596	285657	299049	73453

Таблица 11 – Анализ динамики и структуры пассивов баланса по срокам погашения в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ за 2016-2018 годы.

Пассив	2016 г.	2017 г.	2018 г.	Отклонение 2018г. от 2016г.
Наиболее срочные обязательства (П1)	19473	30734	16695	-2778
Краткосрочные обязательства (П2)	0	6266	641	641
Долгосрочные обязательства (П3)	21418	25333	36160	14742
Постоянные обязательства (П4)	184705	223324	245553	60848
Баланс	225596	285657	299049	73453

Мы видим, что наиболее ликвидные активы не покрывают наиболее срочные обязательства ни в один из рассматриваемых периодов. Медленно реализуемые активы не покрывают долгосрочные обязательства ни в один год. Второе и четвертое условие выполняются. Таким образом, можно сказать, что

баланс СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ нельзя считать абсолютно ликвидным.

Для того, чтобы проанализировать платежеспособность предприятия необходимо определить финансовые коэффициенты ликвидности платежеспособности (таблица 12). Значение коэффициентов можно оценить в динамике, если их значения не соответствуют нормативу.

Таблица 12 – Анализ коэффициентов ликвидности и платежеспособности в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ за 2016-2018 годы.

Коэффициенты платежеспособности	2016 г.	2017 г.	2018 г.	Отклонение 2018г. от 2016г.
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,001	0,030	0,010	0,009
Коэффициент быстрой (промежуточной) ликвидности	0,999	0,517	0,865	-0,135
Коэффициент покрытия (текущей ликвидности)	6,923	4,136	8,005	1,082
Коэффициент маневренности функционирующего капитала	1,000	1,154	1,019	0,019
Доля оборотных средств в активах	0,598	0,536	0,464	-0,134
Коэффициент обеспеченности собственными средствами	0,697	0,593	0,615	-0,082

Анализируя данные таблицы 12 можно сделать следующие выводы, общий коэффициент платежеспособности на начало и конец года соответствует нормальному ограничению, что является положительным эффектом.

Коэффициент абсолютной ликвидности на конец 2018 года составляет 0,010, что меньше предыдущего показателя. Показатель в рассматриваемом периоде не входит в диапазон нормативного значения 0,2-0,7, что

подтверждает выше сделанный вывод о том, что баланс предприятия не является абсолютно ликвидным.

Коэффициент «критической оценки» или промежуточной ликвидности говорит о том, какая часть краткосрочных обязательств организации может быть погашена за счет быстрореализуемых активов. Глядя на таблицу, можно сказать, что данный коэффициент на конец 2018 года уменьшился и составил 0,865, что находится в пределах диапазона 0,8-1,0, то есть в допустимых значениях.

Коэффициенты текущей ликвидности в хозяйстве находится в диапазоне от 4 до 8. Это больше установленного лимита – 2 единиц, то есть можно сказать, что продав быстро и медленно реализуемые активы, предприятие может покрыть наиболее срочные и краткосрочные (текущие) пассивы. Следует заметить, что данный коэффициент имеет тенденцию роста в последний год, он достаточно высок, что говорит о переизбытке неиспользуемых запасов.

Коэффициент маневренности функционирующего капитала говорит о том, какая часть функционирующего капитала обездвижена в производственных запасах долгосрочной дебиторской задолженности. К 2018 году показатель уменьшился до 1,019, что говорит об улучшении структуры баланса предприятия.

Доля оборотных средств в активах определяется для того чтобы проанализировать работу предприятий одной отраслевой принадлежности. В СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ доля оборотных средств в активах уменьшилась.

Коэффициент обеспеченности собственными средствами показывает наличие собственных оборотных средств, необходимых для ее финансовой устойчивости. Так как данные показатели находятся в пределах нормы, то есть больше 0,1, предприятие считается финансово устойчивым.

Таблица 13 – Показатели качественной характеристики платежеспособности и ликвидности в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ за 2016-2018 годы.

Показатели	Норматив	2016г.	2017г.	2018г.	Изменение (+,-) 2018г. от 2016г.
Чистый оборотный капитал	Рост показателя	115346	116023	121447	6101
Коэффициент соотношения денежных средств и чистого оборотного капитала	0-1,0	0,000	0,009	0,001	0,001
Коэффициент соотношения запасов и чистого оборотного капитала (маневренности)	Уменьшение показателя	1,000	1,154	1,019	0,019
Коэффициент соотношения запасов и краткосрочной задолженности	0,5 -0,7	5,924	3,618	7,141	1,217
Коэффициент соотношения дебиторской и кредиторской задолженности	0,040	0,998	0,488	0,855	-0,143

Из таблицы 10 видно, что чистый оборотный капитал имеет тенденцию роста – это положительный момент. Коэффициент соотношения денежных средств и чистого оборотного капитала, соотношения запасов и чистого оборотного капитала находятся в норме.

Коэффициент соотношения дебиторской и кредиторской задолженности больше установленного минимального значения, то есть сумма ожидаемых поступлений от покупателей и заказчиков на 85% перекрывает сумму обязательств к погашению перед кредиторами – это положительный момент.

Финансовая устойчивость предприятия представляет собой состояние финансовых ресурсов, их распределение и использование, обеспечивающее развитие предприятия, основанное на росте прибыли и капитала при сохранении его платежеспособности.

Рассчитаем следующие коэффициенты оценки финансовой устойчивости в таблице 14.

Таблица 14 – Показатели финансовой устойчивости СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ за 2016-2018 годы.

Показатели	Норматив	2016г.	2017г	2018г	Изменени е (+,-) 2018г. от 2014г.
1	2	5	6	7	8
Коэффициент автономии	более 0,5	0,819	0,782	0,821	0,002
Коэффициент заемного капитала	менее 0,5	0,181	0,218	0,179	-0,002
Мультипликатор собственного капитала		1,221	1,279	1,218	-0,004
Коэффициент финансовой зависимости	менее 0,7	0,221	0,279	0,218	-0,004
Коэффициент долгосрочной финансовой независимости	0-1,0	0,914	0,870	0,942	0,028
Коэффициент обеспеченности долгосрочных инвестиций	0,5-0,7	0,447	0,538	0,569	0,122
Коэффициент обеспеченности собственными средствами	0,1-0,5	0,697	0,593	0,615	-0,082
Коэффициент маневренности	0,2-0,5	0,608	0,511	0,495	-0,113

Из таблицы 14 мы видим, что почти все коэффициенты находятся норме. Коэффициент автономии в 2018 году составил 0,821 что означает, что около 82% активы исследуемого объекта сформированы за счет собственного капитала, оно независимо от заемных средств и может проводить независимую финансовую политику.

Обратные показатели, коэффициент заемного капитала, составляющий 0,179 - менее норматива 0,5, и коэффициент финансовой зависимости, составляющий 0,218 - менее норматива 0,7. Таким образом, можно сделать выводы, что хозяйство находится в небольшой зависимости от заемных средств.

Рассчитаем показатели деловой активности СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ и представим их в таблице 15.

Таблица 15 – Показатели деловой активности СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ, 2018 год.

Показатели	На начало года	На конец года	Изменение (+,-) 2018г. от 2014г.
Оборачиваемость активов (раз)	0,527	0,492	-0,036
Оборачиваемость запасов (раз)	0,926	1,040	0,114
Фондоотдача	1,338	1,160	-0,178
Оборачиваемость дебиторской задолженности (раз)	8,344	9,915	1,571
Время обращения дебиторской задолженности (дни)	43,744	36,813	-6,932
Средний возраст запасов	394	351	-43,128
Операционный цикл (дни)	437,95	387,89	-50,060
Оборачиваемость оборотного капитала	0,98	1,06	0,075
Оборачиваемость собственного капитала	0,67	0,60	-0,076
Оборачиваемость общей задолженности	2,42	2,75	0,332
Оборачиваемость привлеченного финансового капитала (задолженности по кредитам)	5,082	3,994	-1,087

Из таблицы 15 видно, что, оборачиваемость всех используемых активов составила 0,492, означающий что каждый рубль активов хозяйства оборачивался менее раза. Запасы оборачиваются практически больше раза – это положительный момент. Однако, мы уже отмечали, что хозяйстве наблюдается переизбыток неиспользуемых запасов. Анализ данного вопроса поможет повысить оборачиваемость данных активов. Средний возраст запасов достаточно большой - 351 день. При этом в отчетном году он уменьшился, что свидетельствует об улучшении работы службы снабжения.

Оборачиваемость дебиторской задолженности рана 36 дням, что позволяет в течении года достичь оборачиваемости в количестве 9 раз. Оборачиваемость оборотного капитала составила 1,06, т.е. оборотные активы потребляются и возобновляются более одного раза в году. Оборачиваемость общей задолженности – 2,75.

Рассчитаем показатели рентабельности и представим в таблице 16.

Из таблицы 16 видно, что рентабельность продаж от реализации сельскохозяйственной деятельности в отчетном периоде составила 0,124, то есть на каждый вложенный рубль было получено 12 копеек прибыли.

Таблица 16 - Показатели рентабельности СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ за 2018 годы.

Показатели	На начало года	На конец года	Изменение (+,-) 2018г. от 2014г.
Рентабельность активов (коэффициент экономической рентабельности)	0,147	0,128	-0,019
Рентабельность собственного капитала (коэффициент финансовой рентабельности)	0,189	0,156	-0,032
Рентабельность реализации (коэффициент коммерческой рентабельности)	0,177	0,124	-0,052
Рентабельность текущих затрат на производство продукции	0,215	0,142	-0,073
Рентабельность инвестированного (используемого) капитала	0,211	0,183	-0,028

Делая общие выводы о характеристике условий сельскохозяйственного производства можно сказать, объёмы производства снизились, финансовый результат и рентабельность продаж уменьшился, баланс хозяйства не является абсолютно ликвидным.

2.3 Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

В СХПК «Игенче» весь учетный процесс сосредоточен в центральной бухгалтерии.

Ответственным за организацию бухгалтерского учета является руководитель хозяйства – Зиатдинов Булат Бакиевич, а главный бухгалтер в СХПК «Игенче» – Хусаинова Гузель Рафаиловна. В состав этого подразделения, кроме главного бухгалтера, также входит бухгалтер по растениеводству, бухгалтер по животноводству, бухгалтер по механизации, бухгалтер по основным средствам, бухгалтер по оплате труда и кассир. Секретарь руководителя хозяйства одновременно выполняет обязанности работника отдела кадров.

Одним из основных документов, который определяет правила ведения бухгалтерского учета в организации в рамках стандартов учета, определенных нормативными актами законодательства по бухгалтерскому учету Российской Федерации, является «Учетная политика организации».

Бухгалтерская отчетность в хозяйстве составляется на русском языке. Учет в СХПК «Игенче» ведется путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета в рублях.

Учет в СХПК «Игенче» ведется автоматизировано с использованием рабочего плана счетов.

В хозяйстве применяются единые унифицированные формы документов первичного учета. При проведении хозяйственных операций, для оформления которых не предусмотрены типовые формы первичных документов, используются самостоятельно разработанные формы. Используя унифицированные формы документов, хозяйство постепенно поднимается на принципиально новый уровень, тем самым расширяет свои возможности по реализации собственной продукции не только сельскохозяйственным предприятиям, но также промышленным организациям и др.

От правильной организации бухгалтерского учета в хозяйстве, а также своевременности, полноты, объективности и правильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета зависит успешность финансово-хозяйственной деятельности хозяйства в целом.

3. СОСТОЯНИЕ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВЗРОСЛОГО ПРОДУКТИВНОГО СКОТА В СХПК «ИГЕНЧЕ» БАЛТАСИНСКОГО РАЙОНА РТ

3.1. Учет и контроль за сохранностью взрослого продуктивного скота

В СХПК «Игенче», специализирующемся на молочном скотоводстве, содержится около 1000 голов коров молочного стада стоимостью на конец гола 58485 тыс.руб. Взрослый продуктивный скот учитывается в составе основных средств. Следует отметить, что в учетной политике в разделе «Основные средства» порядок учета взрослого продуктивного скота не отражен. Лишь в разделе «Учет на выращивании и откорме» указано, что «взрослый скот на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» не учитывать». Рассмотрим порядок документального оформления и организацию синтетического и аналитического учета взрослого продуктивного скота в СХПК «Игенче» и дадим оценку соответствия его законодательству.

В СХПК «Игенче» основное стадо или стадо взрослого продуктивного скота формируется за счет следующих каналов: за счет выращивания молодняка животных и перевода в основное стадо, и покупки племенного молодняка и взрослых племенных животных. Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью взрослого продуктивного скота каждому животному основного стада (корове или быку производителю) в хозяйстве при зачислении их в состав основных средств присваивается соответствующий инвентарный номер – который обычно «выбивается» на ушах и дается кличка. Выбывают животные при их выбраковке из-за возраста или снижения продуктивности (надоя молока) с последующей продажей или постановкой на откорм.

Рассмотрим порядок документального оформления данных операций (таблица 17).

Таблица 17 - Первичные документы, применяемые для учета взрослого продуктивного скота в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ

Наименование документа	Назначение и порядок заполнения
1	2
Акт на перевод животных из группы в группу по форме № СП-47	<p>Применяются в СХПК «Игенче» при переводе молодняка продуктивного и рабочего скота в основное стадо. Для этого в хозяйстве создают специальную комиссию с участием зоотехника, ветврача, руководителя, работника бухгалтерии, скотника. В Акте на перевод животных из группы в группу по форме № СП-47 указывают дату рождения животного (возраст), количество, вес, инвентарные номера переводимых животных основного стада на откорм, пол, класс, масть, балансовую стоимость, за кем были закреплены животные и подписи лиц, их принявших.</p> <p>Из документа данные переносятся в компьютер, где формируется документ «Перевод молодняка животных в основное стадо» и «Бухгалтерская справка». Затем данные служат для формирования «Отчета о движении скота и птицы на ферме СП-51».</p>
Перевод молодняка животных в основное стадо	
Бухгалтерская справка	
Акт выбраковки коро и телок	<p>Применяются в СХПК «Игенче» для оформления выбраковки (забоя) животных из основного стада и передачи его на откорм. Для выбраковки животных из основного стада в сельскохозяйственных организациях создается постоянно действующая комиссия, в состав которой включаются главный зооинженер, главный ветврач, заведующий фермой, работник бухгалтерской службы и лица, на которых возложена ответственность за сохранность скота основного стада. Комиссией составляется акт, в котором указывают сведения о живом весе при выбраковке, причины выбраковки, указывают инвентарные номера переводимых животных основного стада на откорм, пол, класс, масть, балансовую стоимость, за кем были закреплены животные и подписи лиц, их принявших. Акты подписываются членами комиссии, утверждаются руководителем организации и являются основанием для оприходования продукции, полученной от забоя. Из документа данные переносятся в компьютер, где формируется документ «Акт на выбраковку животного из основного стада по форме № 406-АПК» и «Бухгалтерская справка». Затем данные служат для формирования «Отчета о движении скота и птицы на ферме СП-51».</p>
Акт на выбраковку животного из основного стада по форме № 406-АПК	
Бухгалтерская справка	
Накладная	<p>Применяются при оформлении покупки скота у племенных организаций и реализации скота заготовительным организациям и прочим покупателям.</p>
Счет-фактура	

Продолжение таблицы 17

1	2
Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств по форме № ОС-2	Применяется в СХПК «Игенче» при оформлении внутреннего перемещения основных средств из одного структурного подразделения организации в другое. Выписывается передающей стороной в трех экземплярах, подписывается ответственными лицами структурных подразделений получателя и сдатчика. Первый экземпляр передается получателю, второй - остается у лица, ответственного за сохранность объекта основных средств сдатчика, затем в бухгалтерии делается отметка в карточках аналитического учета.

Мы видим, что в документообороте СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ имеется ряд особенностей:

1. сначала документы составляются непосредственно в производственном подразделении;

2. затем данные из бумажных носителей переносятся в компьютерную бухгалтерскую программу «1С: Бухгалтерия 8.3», где вновь формируются первичные документы, а затем и бухгалтерские проводки.

Основные средства в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ в соответствии с учетной политикой подразделяются по видам на основе Общероссийского классификатора основных фондов. На данной классификации основных средств осуществляется построение их аналитического учета. Каждому объекту присваивается инвентарный номер, который сохраняется за основным средством до его выбытия. Имеются особенности построения аналитического учета взрослого стада, как и всех животных в хозяйстве: он организуется по видам и половозрастным группам в ведомостях. Как уже отмечалось, взрослому продуктивному скоту инвентарный номер «выбивается» на ушах.

Рассмотрим совокупность регистров аналитического учета по взрослому продуктивному скоту, используемых в хозяйстве (таблица 18).

Таблица 18 - Регистры аналитического учета, применяемые для учета взрослого продуктивного скота в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ

Наименование документа	Назначение и порядок заполнения
1	2
Книга учета движения животных и птицы	На основании этих первичных документов все изменения в стаде животных и животных на выращивании и откорме на ферме отражаются в книге учета движения животных и птиц, где счета открываются по видам и половозрастным группам, в соответствии с принятой номенклатурой аналитического учета. Затем итоги переносятся ежемесячно в отчет о движении скота и птицы на ферме.
Ведомость аналитического учета животных к счету 01 и 11.	Записи в нее делают на основании отчетов о движении скота и птицы на ферме. При этом в ней в отдельном разделе ведут учет движения животных основного стада.
Отчет о движении скота и птицы на ферме	Применяется для учета земли

Мы видим, что и построении аналитического учета в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ имеет свою специфику:

1. сначала регистры ведутся вручную в подразделении;
2. затем данные из бумажных носителей переносятся в компьютерную бухгалтерскую программу «1С: Бухгалтерия 8.3», где формируются бухгалтерские проводки.

В учетной политике хозяйства прописано, что по основным средствам амортизация начисляется линейным методом, при котором годовая сумма амортизации определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации. Следует отметить, что в данном разделе не освещены вопросы по начислению амортизации по взрослому рабочему скоту. В хозяйстве по продуктивному скоту амортизацию не начисляют.

Для синтетического учета наличия и движения взрослого продуктивного скота, как и других основных средств, в хозяйстве применяют следующие синтетические счета, представленные в таблице 19.

Таблица 19 - Счета бухгалтерского учета, используемые для синтетического учета взрослого рабочего и продуктивного скота в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ

Наименование счета, субсчета	Отражение по дебету счета	Отражение по кредиту счета
1	2	3
01 «Основные средства» 01-4 «Скот рабочий и продуктивный»; 01-11 «Выбытие основных средств».	Записи производятся при поступлении основного средства на основании актов о приеме-передачи объектов основных средств и сопроводительных документов. На субсчете 01-4 «Скот рабочий и продуктивный» учитывают поступление всех видов взрослого рабочего и продуктивного скота, отражаемого в составе основных средств. На субсчете 01-11 «Выбытие основных средств» отражают первоначальную стоимость основных средств при их выбытии.	Отражается выбытие основных средств из организации. На субсчете 01-4 «Скот рабочий и продуктивный» учитывают выбытие всех видов взрослого рабочего и продуктивного скота, отражаемого в составе основных средств. На субсчете 01-11 «Выбытие основных средств» отражают сумму списанной амортизации основных средств при их выбытии.
02 «Амортизация основных средств»	Отражается списание начисленных сумм амортизации при выбытии основных средств из организации.	Записи производятся на сумму начисленной амортизации.
08 «Вложения во внеоборотные активы» 08-6 «Перевод молодняка животных основное стадо» 08-7 «Приобретение взрослых животных»	Отражаются все затраты связанные с приобретением актива, формирующие его первоначальную стоимость.	Записи производятся при введении основных средств в эксплуатацию.
90 «Продажи»	Стоимость и прочие расходы при выбытии животных основного стада.	Выручка от продажи животных основного стада.

Из таблицы видно, что первоначальная стоимость объекта определяется с использованием счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». После окончательного формирования первоначальной стоимости активы

принимаются к учету в качестве объектов основных средств на счет 01 «Основные средства».

Рассмотрим основные бухгалтерские записи, которые производятся на исследуемом предприятии по взрослому продуктивному скоту (таблица 20).

Двадцать восьмого ноября 2018 года был переедено 29 голов нетелей массой 141 кг. По документу «Перевод молодняка животных в основное стадо» №11, на основании которой в 1С была сформирована бухгалтерская справка №78 от 30 ноября 2018 года.

По данной свершенной операции были сделаны бухгалтерские записи под номером 4,5 и 6 (таблица 20).

В апреле 2018 года было выбраковано 12 коров на основании «Акта выбраковки коров и телок» 475. На основании Акта в 1С была сформирована бухгалтерская справка.

По данной свершенной операции были сделаны бухгалтерские записи под номером 10 (таблица 20.).

Двадцать первого сентября 2018 года ИП Груздалин Д.Н. было продано 3 коровы на сумму двадцать пять тысяч двести рублей по накладной и счет-фактуре №492. Следует отметить, что если налогоплательщик применяет упрощенный режим налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога, то он не является плательщиком налога на добавленную стоимость, а следовательно и не имеет право выписывать счет-фактуры, так как данный документ является налоговым регистром по налогу на добавленную стоимость и служит для определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость. Поэтому для нашего предприятия, применяющего общий режим, была выписка счет-фактуры при продаже коров ИП Груздалин Д.Н. Тогда на сумму НДС необходимо составить бухгалтерскую запись Д-т 90 К-т 69 субсчет «НДС».

По данной свершенной операции были сделаны бухгалтерские записи под номером 13,14,15 (таблица 20).

Таблица 20 - Бухгалтерская корреспонденция по взрослому рабочему и продуктивному скоту в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ

№пп	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	На стоимость приобретенного взрослого рабочего или продуктивного скота.	08/7	60,76
2.	На сумму расходов, связанных с доставкой взрослого рабочего или продуктивного скота.	08/7	70,69,76,10
3.	Зачислили в состав основных средств приобретенный взрослый рабочий или продуктивный скота.	01/4	08/7
4.	Перевели молодняк животных в основное стадо.	08/6	11
5.	Отражены дополнительные расходы при переводе молодняка животных в основное стадо.	08/6	23/4,70,69
6.	Зачислен в состав основных средств молодняк животных.	01/4	08/6
7.	На покупную стоимость покупного племенного взрослого скота.	08/7	60,76
8.	На сумму фактических затрат по доставке взрослых животных в хозяйство.	08/7	60,76,23,70,69
9.	Купленный племенной взрослый скот зачислен в состав основных средств.	01/4	08/7
10.	Переведены животные основного стада (продуктивный скот) на откорм.	11/2	01/4
11.	Переведены животные основного стада на забой	20/3	01/4
12.	При внутреннем перемещении основных средств.	01/9	01/4
13.	Списана стоимость взрослых продуктивных животных при продаже.	90	01/4
14.	Начислена выручка за проданный взрослый скот.	62,76	90
15.	Отражена прибыль от продажи взрослого скота.	90	99
16.	Отражен убыток от продажи взрослого скота.	99	90
17.	Отражена недостача взрослого рабочего или продуктивного скота	94	01/4
18.	Списана недостача на виновных лиц	73/2	94
19.	Отражена сумма разницы между рыночной и учетной стоимостью основных средств	73/2	98/4
20.	Списана недостача на финансовые результаты, если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них	91	94

Из таблицы видно, что при продаже животных в виду того, что это продукция собственного производства, операции отражаются с использованием счета 90 «Продажи». По взрослым продуктивным животным

амортизация не начисляется, поэтому балансовая стоимость животных сразу отражается по дебету счета 90 «Подачи».

В целях контроля за сохранностью взрослого продуктивного скота и других животных в хозяйстве проводятся плановая и внезапная инвентаризация. Во время осмотра и пересчета животных инвентаризационная комиссия составляет инвентаризационную опись рабочего скота и продуктивных животных, птицы и пчелосемей по форме №ИНВ 20-АПК. Результаты инвентаризации отражаются бухгалтерскими записями под номером 17-20 (таблица 20).

На исследуемом предприятии, как уже отмечалось нами, используется автоматизированная форма бухгалтерского учета 1С: Предприятие 8.3. На рисунке 3.1 представлена схема автоматизация учета взрослого рабочего и продуктивного скота в хозяйстве (рисунок 7).



Рисунок 7 - Организация автоматизированного процесса бухгалтерского учета взрослого продуктивного скота в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ

Из рисунка 7 видно, что в хозяйстве повышенная трудоемкость бухгалтерских работ связана с тем, что ряд документов дублируют – сначала составляют вручную при совершении операций, а затем вновь вводят в компьютерную программу в бухгалтерии для того. Чтобы можно было получить свод отчетов, характеризующих состояние счетов по учету взрослого и продуктивного скота за выбранный период времени. Виды получаемых отчетов, получаемые через путь: «операции», «отчеты» - представлены в таблице 21.

Таблица 21 - Виды отчетов по учету взрослого продуктивного скота, формируемые в конфигурации 1С: Предприятие 8.3 в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ

Наименование документа	Назначение
1	2
Оборотно - сальдовая ведомость	Позволяет провести анализ состояния и движения объектов учета за отчетный период в стоимостном выражении. В ней для каждого синтетического счета (или по всем счетам) отражаются остатки (сальдо) на начало и на конец периода, также обороты за текущий период.
Анализ счета	Используются для анализа бухгалтерских итогов и движения учитываемых объектов на счетах.
Карточка счета	Отражает движение по интересующему счету, проводки, вызвавшие его, при этом можно обратиться к журналу операций или первичному документу.
Бухгалтерская отчетность	Используются для формирования данных для пользователей.

Следует отметить, что аналогичные отчеты можно получить и по по аналитическим счетам, как принято говорить в конфигурации 1С по «субконто».

Подводя итоги, можно сказать, что автоматизация бухгалтерского учета, в том числе и учета взрослого продуктивного скота на исследуемом предприятии позволяет, получить все необходимые сведения по учету их наличия и движения. Однако, дублирование ручного труда и автоматизированного, на наш взгляд, приводит к увеличению трудоемкости учетных работ.

3.2. Основные направления совершенствования учета взрослого продуктивного скота

Проведя анализ состояния учета взрослого продуктивного скота в исследуемом хозяйстве, были определены следующие направления его совершенствования (рисунок 8).



Рисунок 8 - Мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета взрослого продуктивного скота в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ

Из рисунка 8 видно, что одним из этапов совершенствования учета в изучаемом хозяйстве - является улучшение процесса документооборота. На данном этапе хозяйству необходимо:

1. ужесточить требования к оформлению первичных документов и учетных регистров, так как их выполнение необходимо в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» (таблица 22).

Таблица 22 - Требования к оформлению первичных учетных документов и учетных регистров в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ

Вид документа	Источник	Правила оформления
1	2	3
Первичный документ	ФЗ «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.11ст.9	Обязательными реквизитами являются: 1) наименование документа; 2) дата составления документа; 3) наименование экономического субъекта; 4) содержание факта хозяйственной жизни; 5) натуральные и (или) денежные измерители; 6) наименование должности ответственного лица; 7) их подписи. Формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.
Учетный регистр	ФЗ «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.11ст10.	Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются: -наименование регистра; -наименование экономического субъекта, составившего регистр; -дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр; -хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета; -величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения; -наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра; -подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц. Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Данные требования необходимо прописать в учетной политике предприятия.

2. Разработать график документооборота;

3. В учетной политике предприятия установить перечень первичной учетной документации: при использовании унифицированных бланков их не следует прилагать к учетной политике (на исследуемом предприятии по учету взрослого и продуктивного скота используются унифицированные бланки СП-47, 406-АПК и др.), при разработке бланков непосредственно на

предприятию следует учесть требования ФЗ «О бухгалтерском учете», а разработанный бланк приложить к учетной политике.

3. В настоящее время осуществляется государственная поддержка в виде субсидий из средств федерального бюджета на возмещение части затрат на содержание племенного маточного поголовья сельскохозяйственных животных; содержание племенных быков-производителей в организациях по искусственному осеменению сельскохозяйственных животных, у которых проверено качество потомства или которые находятся на стадии оценки этого качества; приобретение быков-производителей организациями по искусственному осеменению сельскохозяйственных животных; приобретение семени быков-производителей, которые улучшают качество потомства; приобретение племенного молодняка; приобретение эмбрионов.

Исследуемое хозяйство, как молочный комплекс может участвовать в данной программе. Поэтому в учетной политике на следующий год считаем необходимым прописать порядок документально отражения данных операций.

Для организации целевого расходования получаемых средств из бюджета на развитие племенного животноводства необходимо усилить мероприятия по организации внутреннего контроля.

Источниками проверки соответствия ведения бухгалтерского учета требованиям нормативных документов в части учета предоставленной субсидии будут являться:

- учетная политика организации;
- рабочий план счетов.
- расчет объема субсидий в соответствии с утвержденным размером субсидии;
- платежные поручения;
- оборотно-сальдовая ведомость по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Субсидии»;
- карточка счета 51 «Расчетные счета».

Также проверки подлежат договора, сопутствующих закупке, Реестр платежей с указанием реквизитов получателей средств, назначения и суммы платежей, документы, подтверждающие приобретение племенного скота, семени быков-производителей, эмбрионов:

а) договоры на приобретение племенного скота, семени быков-производителей, эмбрионов;

б) племенное свидетельство или паспорт, выданные племенной организацией;

в) платежные поручения и/или иные документы, подтверждающие перечисления денежных средств поставщикам, в том числе по авансовым платежам;

г) товарно-транспортные накладные, счета-фактуры на получение племенного скота;

д) товарно-транспортные накладные, счета-фактуры на получение семени быков-производителей и эмбрионов;

е) документы, подтверждающие расходы на транспортировку, страхование, хранение племенного скота, семени быков-производителей и эмбрионов.

Проверяются документы, подтверждающие произведенные текущие затраты на содержание племенного маточного поголовья сельскохозяйственных животных:

а) акты приемки-передачи основного средства по форме № ОС-1,

б) ведомости учета расхода кормов по форме № СП-20) и журнал учета расхода кормов по форме № № 303-АПК,

в) отчет о движении биопрепаратов и медикаментов в суммовом выражении, ;

г) лимитно-заборная ведомость по форме № 269-АПК);

д) ведомость учета выдачи инвентаря и хозяйственных принадлежностей журнал учета расхода кормов по форме № 422-АПК,

е) акты приема-сдачи выполненных работ и оказанных услуг сторонними организациями,

ж) стоимость выполненных работ и оказанных услуг собственных вспомогательных производств в журнале учета затрат в ремонтной мастерской журнал учета расхода кормов по форме № № 302-АПК, накопительные ведомости учета затрат по форме № 301 -АПК, отчет об использовании электроэнергии по форме № 305-АПК) и т.д.

з) расчет начисления оплаты труда работникам животноводства по форме №413-АПК.

Из рисунка 8 видно, что на втором этапе – расчётном – нами предлагается совершенствовать методику учета взрослого и продуктивного скота, а именно: в соответствии со стандартом по учету основных средств исследуемому сельскохозяйственному предприятию необходимо начислять амортизационные отчисления по продуктивному скоту. Данное положение следует внести в учетную политику.

В положении о начислении амортизации по продуктивному скоту, поступившему в основное стадо после 1 января 2006г. следует прописать: «срок полезного использования по продуктивному скоту установить по четвертой группе (в пределах от пяти до семи лет) – пять лет». Конечно, по инициативе главного бухгалтера можно выбрать и иной способ начисления амортизации - пропорционально продуктивности коров. Однако, на наш взгляд, хотя он и более логичен, он приведет к разнице между бухгалтерским и налоговым учетом. Кроме того в учетной политике следует прописать, что «начисление амортизации установлено линейным методом».

На третьем этапе было предложено изучаемому хозяйству перейти от локальной системы автоматизации – когда компьютерная программа установлена локально на одном компьютере, перейти на сетевой вариант. Перечислим преимущества:

- процессе автоматизации будет задействовано большее количество человек, что снизит трудоемкость учетных работ,

- сетевая форма позволит исследуемому предприятию исключить двойное оформление операций: сначала ручную, а потом введение их в компьютерную программу в бухгалтерии;

- сетевая система рассчитана на интеграцию с различными функциями управления.

3.3 Организация учета взрослого продуктивного скота в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности

Применение общепризнанных принципов и методов бухгалтерского учета, сформулированных в системе МСФО, при составлении отчетности может способствовать повышению инвестиционной привлекательности сельскохозяйственных организаций. Поэтому, исследуемому хозяйству следует запланировать порядок учетных процедур в случае перехода на составление отчетности по международным стандартам.

Учет биологических активов, к которым относится и взрослый продуктивный скот, должен производиться по справедливой стоимости. С одной стороны это будет способствовать более реальной их оценки и достоверности бухгалтерского баланса. С другой стороны, использование оценки объектов по справедливой стоимости вызывает наибольшие трудности, так как он является новым для российских предприятий.

Концепция справедливой стоимости является основополагающим принципом в системе МСФО. Согласно Международного стандарта финансовой отчетности МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки.

Исследуемому хозяйству предлагаем воспользоваться методикой, предложенной учеными Ю.И.Сигидов и М.А.Коровиной [34].

Оценку по справедливой стоимости биологических активов молочного скотоводства необходимо будет использовать в случаях, показанных на рисунке 9.

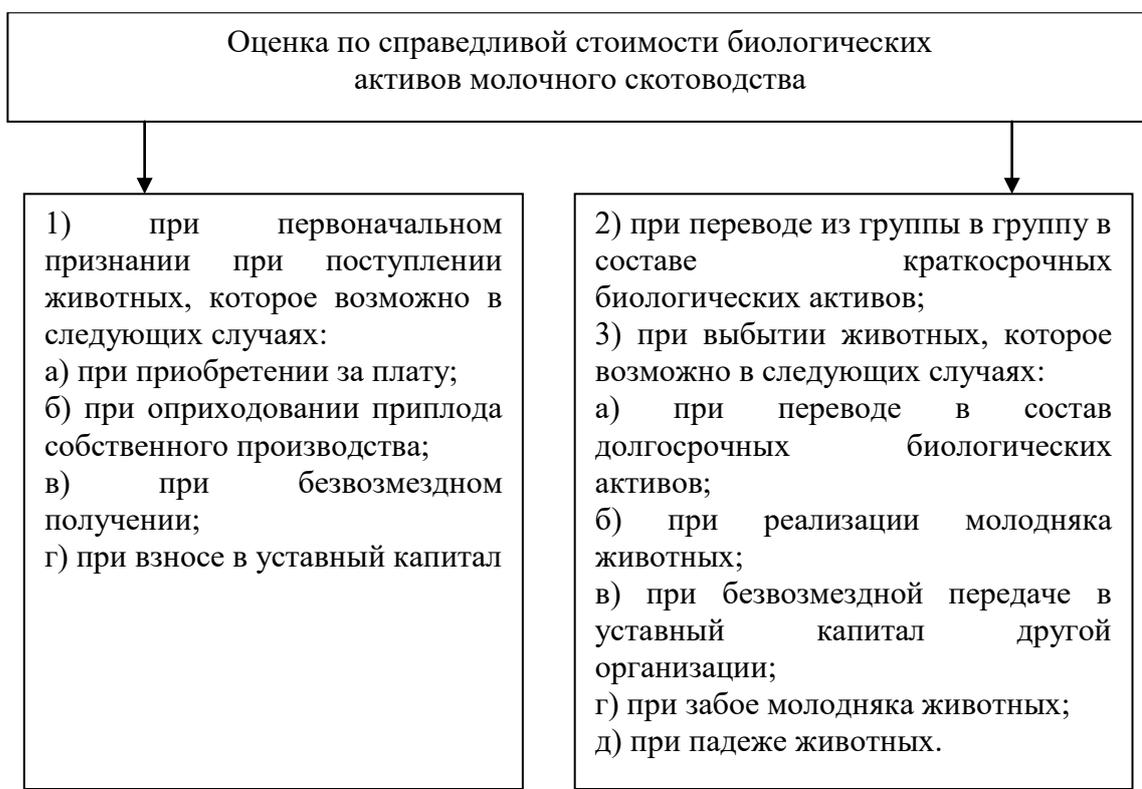


Рисунок 9 - Порядок применения оценки по справедливой стоимости биологических активов молочного скотоводства

Следует отметить, что МСФО (IFRS) 13 для определения справедливой стоимости предлагает три подхода: рыночный, затратный и доходный. Предлагаем исследуемому хозяйству закрепить в учетной политике метод оценки по рыночному подходу. Он наиболее доступный, так как данные о рыночной стоимости животных можно найти в открытом доступе. При этом, необходимо использовать данные о рыночной стоимости животных такого же возраста и породы.

В рабочем плане счетов для отражения информации о справедливой стоимости животных молочного скотоводства предлагается ввести дополнительные счета (таблица 23).

Таблица 23 - Счета бухгалтерского учета, предлагаемые для оценки животных молочного скотоводства по справедливой стоимости в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ

Наименование счета	Наименование субсчетов	Назначение
1	2	3
12 «Переоценка краткосрочных биологических активов животноводства по справедливой стоимости»	12.1 «Переоценка молодняка животных по справедливой стоимости»; 12.2 «Переоценка животных на откорме по справедливой стоимости».	Для отражения переоценки краткосрочных биологических активов
06 «Переоценка долгосрочных биологических активов по справедливой стоимости»		Для отражения переоценки долгосрочных биологических активов
83 «Добавочный капитал»		Для отражения разницы между справедливой стоимостью и фактической себестоимостью краткосрочных биологических активов при переводе в группу долгосрочных биологических активов
98 «Доходы будущих периодов»	98.5 «Потенциальные доходы (расходы) животноводства»	Для отражения разницы между справедливой стоимостью и фактической себестоимостью краткосрочных биологических активов, подлежащих продаже их продаже

Таким образом, счета 12 «Переоценка долгосрочных биологических активов по справедливой стоимости», и счет 06 «Переоценка долгосрочных биологических активов по справедливой стоимости» будут являться регулируемыми. В случае превышения справедливой стоимости животных над фактической в бухгалтерском учете необходимо сделать бухгалтерскую запись: Д-т счета 12 «Переоценка краткосрочных биологических активов животноводства по справедливой стоимости» К-т сч. 83 «Добавочный

капитал» (или 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 5 «Потенциальные доходы (расходы) животноводства»).

Если справедливая стоимость животных окажется ниже фактической, то необходимо сделать аналогичную бухгалтерскую запись, только «красным сторно».

Заккрытие счета 12 «Переоценка краткосрочных биологических активов животноводства по справедливой стоимости» производится следующим образом:

а) по животным, которые переводятся в основное стадо: Д-т счета 06 «Переоценка долгосрочных биологических активов по справедливой стоимости» К-т сч. счета 12 «Переоценка краткосрочных биологических активов животноводства по справедливой стоимости»

б) по животным на откорме, которые реализованы, переоценка по справедливой стоимости сторнируется: Д-т счета 12 «Переоценка краткосрочных биологических активов животноводства по справедливой стоимости» К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 5 «Потенциальные доходы (расходы) животноводства».

По животным, которые переведены в основное стадо, переоценка по справедливой стоимости в дальнейшем будет учитываться на счет 06 «Переоценка долгосрочных биологических активов по справедливой стоимости». Учитывая то, что продуктивные качества коровы со временем будут уменьшаться, также будет снижаться и ее справедливая стоимость, что в бухгалтерском учете отразится сторнировочной записью: Д-т счет 06 «Переоценка долгосрочных биологических активов по справедливой стоимости» К-т счета. 83 «Добавочный капитал».

Представим предлагаемую для фиксации в учетной политики совокупность корреспонденции счетов (таблица 24).

Таблица 24 - Рекомендуемый порядок отражения переоценки биологических активов молочного животноводства на счетах бухгалтерского

учета в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ

Дата	Факт хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
05.06	Оприходован приплод (телка) по фактической себестоимости 1 гол. приплода	5420	11	20.2
Ежемесячно	Отражен прирост живой массы по плановой себестоимости (на даты взвешивания телки)	3440	11	20.2
31.12	В конце года доведена плановая себестоимость прироста живой массы до фактической	750	11	20.2
31.12	Отражена дооценка телки возрастом 6 мес. до справедливой стоимости (по состоянию на отчетную дату)	10 380	12.1	83
В бухгалтерском балансе в составе «Запасов» будет отражена сумма сальдо по сч. 11 и 12 (9610 + 10 380)		19 990		
Ежемесячно	Отражен прирост живой массы по плановой себестоимости (на даты взвешивания телки)	6770	11	20.2
05.06	Телка переведена в группу телок от 1 до 1,5 года (9610 + 6770)	16 380	11	11
Ежемесячно	Отражен прирост живой массы по плановой себестоимости (на даты взвешивания)	7340	11	20.2
31.12	В конце года доведена плановая себестоимость прироста живой массы до фактической	4230	11	20.2
31.12	По состоянию на отчетную дату отражена дооценка телки до справедливой стоимости	13 290	12.1	83

Продолжение таблицы 24

1	2	3	4	5
В бухгалтерском балансе по «Запасам» будет отражена сумма сальдо по сч. 11 и 12 (27 950 + 10 380 + 13 290) = 51 620				
15.01	Телка переведена в группу нетели	27 950	11	11
Декабрь	После отела корова переведена в основное стадо	27 950	08.6	11
Декабрь.	Корова основного стада отражена в составе основных средств	27 950	01.1	08.6
Декабрь	Дооценка стоимости телки до справедливой стоимости отнесена на увеличение стоимости коровы основного стада	23 670	06	12.1
10.10	Корова выбракована из основного стада для постановки на откорм	56 860	01 - 11	01.1
10.10	Списана амортизация	18 457	02	01 - 11
10.10.	Корова поставлена на откорм по остаточной стоимости	38 403	11	01 - 11
10.10	При выбытии коровы из основного стада дооценка ее стоимости до справедливой из состава добавочного капитала переведена в доходы будущих периодов	24 570	83.2	98.5
Ежемесячно	Отражен прирост живой массы по плановой себестоимости	3450	11	20.2
31.12	В конце года доведена плановая себестоимость прироста живой массы до фактической	650	11	20.2
31.12	По состоянию на отчетную дату произведена дооценка стоимости коровы до справедливой стоимости	17 141	12.2	98.5
Январь.	Реализована корова, поставленная на откорм	45 811	62	90.1
Январь	Сторнирована дооценка коровы на откорме до справедливой стоимости	17 141	12.2	98.5
Январь	Списана себестоимость коровы	28 670	90.2	11

Данный порядок бухгалтерских записей позволит обеспечить отражение в бухгалтерском балансе как животных на выращивании и откорме, так и животных основного стада по справедливой стоимости, учитывая как ее увеличение, так и снижение. Организация учета по МСФО, при этом должна базироваться на применении автоматизированных продуктов, в частности на базе 1С.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Международные стандарты финансовой отчетности не привязаны к правовой системе определенной страны. Поэтому финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с требованиями МСФО, часто содержит дополнительную информацию, включение которой обусловлено требованиями национального законодательства или правилами листинга. Например, в российской системе бухгалтерского учета информация о биологических активах может раскрываться в пояснениях к отчетности или "примечаниях" (по МСФО) к основным формам финансовой отчетности.

В данной выпускной квалификационной работе было рассмотрено состояние и разработаны мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета взрослого продуктивного скота в соответствии с требованиями российских и международных стандартов финансовой отчетности на примере СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ.

Хозяйство находится в Балтасинском районе в северной части Республики Татарстан, имеет скотоводческую молочного направления.

Анализ во 2 главе свидетельствует об ухудшении эффективности сельскохозяйственного производства. Объем валовой продукции за период 2014-2018 гг. колеблется из года в год. В отчетном периоде уровень производства – самый низкий. Было получено 54,3 тыс.руб. валовой продукции на 100 гектар сельскохозяйственных угодий, что ниже, чем в среднем по Республике Татарстан на 13,9%. Производительность труда находится практически на одном уровне – в пределах диапазона от 20 до 22 тыс.руб. на одного работника. Это в 2 раза ниже среднереспубликанского значения. Фондоотдача из-за роста стоимости фондов и снижения объёмов производства резко снизилась к отчетному году и составила 1,5 тыс.руб. на 100 рублей фондов. Это практически приближено среднереспубликанскому уровню.

В рассматриваемом периоде предприятие имеет высокие показатели валового дохода. Се значения превышают среднереспубликанские.

Сумма прибыли в рассматриваемом периоде снизилась почти в 3 раза. В расчете на 100 гектар сельскохозяйственных угодий было получено лишь 339 тыс.руб. прибыли, тогда как в прошлом - 857,5. Вследствии снизился и уровень рентабельности до 14,8%. Но отметим, что он все же остается выше среднереспубликанского значения, который составляет 5,8%.

Бухгалтерский учет СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ ведется бухгалтерией, которую возглавляет главный бухгалтер. Ответственность за организацию бухгалтерского учета несет директор, который осуществляет оперативное руководство деятельностью бухгалтерии и совместно с главным бухгалтером подписывает все финансовые документы и отчеты.

В учетной политике установлено, что «учет организуется по журнально-ордерной форме бухгалтерского учета, поэтому в качестве основных регистров бухгалтерского учета используются журналы – ордера». В то же время также отмечено и то, что для ведения бухгалтерского учета в Обществе используется компьютерная программа «1С: Бухгалтерия 8.3». Фактически же на предприятии учет ведётся по смешанной форме: применяется автоматизированная форма с частичным сохранением ручной документации по отдельным участкам работ.

В СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ, специализирующимся на молочном скотоводстве, содержится около 800 голов племенных коров молочного стада и стоимостью на конец года около 42 тыс.руб. Взрослый продуктивный скот учитывается в составе основных средств. Следует отметить, что в учетной политике в разделе «Основные средства» порядок учета взрослого продуктивного скота не отражен. Лишь в разделе «Учет на выращивании и откорме» указано, что «взрослый скот на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» не учитывать». Следует отметить, что не освещены и вопросы по начислению амортизации по взрослому рабочему скоту. В хозяйстве по продуктивному скоту амортизацию не начисляют. В

целях контроля за сохранностью взрослого продуктивного скота и других животных в хозяйстве проводятся плановая и внезапная инвентаризация.

Исследования показали, что в документообороте и построении аналитического учета в СХПК «Игенче» Балтасинского района РТ имеется ряд особенностей:

1. сначала документы и регистры составляются непосредственно в производственном подразделении;

2. затем данные из бумажных носителей переносятся в компьютерную бухгалтерскую программу «1С: Бухгалтерия 8.3», где вновь формируются первичные документы, а заем и бухгалтерские проводки.

Такое дублирование приводит повышению трудоемкости бухгалтерских работ.

Проведя анализ состояния учета взрослого продуктивного скота в исследуемом хозяйстве, были определены следующие направления его совершенствования.

Исследуемому предприятию были рекомендованы мероприятия по улучшению процесса документооборота. На данном этапе хозяйству необходимо:

1. ужесточить требования к оформлению первичных документов и учетных регистров, так как их выполнение необходимо в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»;

2. разработать график документооборота;

3. в учетной политике предприятия установить перечень первичной учетной.

Для организации целевого расходования получаемых средств из бюджета на развитие племенного животноводства необходимо усилить мероприятия по организации внутреннего контроля.

В работе также было предложено совершенствовать методику учета взрослого и продуктивного скота, а именно: в соответствии со стандартом по учету основных средств исследуемому сельскохозяйственному предприятию

предложено начислять амортизацию по продуктивному скоту. Данное положение следует внести в учетную политику. Срок полезного использования по продуктивному скоту рекомендовано установить по четвертой группе – пять лет. Начисление амортизации закрепить линейным методом.

На третьем этапе было предложено изучаемому хозяйству перейти от локальной системы автоматизации – когда компьютерная программа установлена локально на одном компьютере, перейти на сетевой вариант. Это даст следующие преимущества: процессе автоматизации будет задействовано большее количество человек, что снизит трудоемкость учетных работ, исключить двойное оформление операций: сначала ручную, а потом введение их в компьютерную программу; даст возможность внедрения интеграции с различными функциями управления.

Применение общепризнанных принципов и методов бухгалтерского учета, сформулированных в системе МСФО, при составлении отчетности может способствовать повышению инвестиционной привлекательности сельскохозяйственных организаций. Поэтому, исследуемому хозяйству было предложено запланировать порядок учетных процедур в случае перехода на составление отчетности по международным стандартам.

В системе МСФО учет биологических активов, к которым относится и взрослый продуктивный скот, должен производиться по справедливой стоимости. В связи с этим в рабочем плане счетов для отражения информации о справедливой стоимости животных молочного скотоводства было предложено ввести дополнительные счета и разработана корреспонденция счетов, которую необходимо закрепить в учетной политике предприятия.

Внедрение в практику предложенных мероприятий позволит значительно повысить качество учетных работ на рассматриваемом объекте.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации, ч.2 [Федер. закон: принят Государственной Думой 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 27.12.2018)] // Справочно-правовая система СПС "Консультант+" [Электронный ресурс].
2. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» [Федер. закон: принят указом президента РФ 06 декабря 2011 года N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014)] // Справочно-правовая система СПС "Консультант+" [Электронный ресурс].
3. Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» [Федер. закон: принят Государственной Думой 30 дек. 2008г. № 307-ФЗ] [Электронный ресурс] // СПС "Консультант+".
4. «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на 2004-2010гг» [Утверждена приказом Минфина РФ 01 июля 2004г. №180].
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. [Утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1998г. № 34-н].
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» ПБУ 1/2008. [Полож. по бух. учету: утверждено приказом Минфина РФ от 6 окт. 2008г. № 106н].
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006. [Полож. по бух. учету: утверждено приказом Минфина РФ от 27 окт 2006г. № 154-н : по сост. на 25 дек. 2007 N 147- н.].
8. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. [Полож. по бух. учету: утверждено приказом Минфина РФ 6 июня 1999г. № 43-н].

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/2001). [Полож. по бух. учету: утверждено приказом Минфина РФ от 9 июня 2001г. № 44-н].
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. [Полож. по бух. учету: утверждено приказом Минфина РФ от 30 марта 2001г. № 26-н.].
11. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. [Полож. по бух. учету: утверждено приказом Минфина РФ от 06 мая 1999г., № 32-н.].
12. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. [Полож. по бух. учету: утверждено приказом Минфина РФ от 06 мая 1999г., № 33-н.].
13. ПБУ «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. [Полож. по бух. учету: утверждено приказом Минфина РФ от 19 нояб. 2002г. № 114-н.].
14. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждено приказом Минфина РФ от 31.10.00г. № 94-н (в редакции от 7.05.03г. № 38-н).
15. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций АПК. Утверждено приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 13.06.2001 г. № 654.
16. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (р.у.) в сельскохозяйственных предприятиях. Утверждено приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 6.06.03г. № 792.
17. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 13.10.03г. № 91-н.

18. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций. Утверждено Приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 12.06.02г. № 559.
19. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды. Утверждено приказом Минфина России от 26.12.2002г
20. Алборов Р.А. Развитие управления биологическими активами и учета результатов их биотрансформации в сельском хозяйстве: Монография / Р.А. Алборов, С.М. Концевая, Е.В. Захарова. Ижевск: ФГОУ ВПО Ижевская ГСХА, 2009. 165 с.
21. Алборов Р.А. Управленческие аспекты бухгалтерского учета биологических активов / Р.А. Алборов, С.М. Концевая, Г.Я. Остаев, Е.В. Захарова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2012. N 5. С. 49 - 53.
22. Земцова Н.А., Провидонова Н.В. [Совершенствование аналитического учета основных средств в сельскохозяйственном предприятии](#) В сборнике: [Инновационные технологии и технические средства для АПК](#) Материалы международной научно-практической конференции молодых ученых и специалистов. Под общей редакцией Н.И. Бухтоярова, Н.М. Дерканосовой, А.В. Дедова. 2015. С. 98-10
23. Клычова А.С. Методические особенности учета и анализа использования земель сельскохозяйственного назначения / А.С. Клычова // Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством». Материалы международной научно-практической конференции, посвященной памяти проф. В.П.Петрова – Казань: Издательство Казанского ГАУ, 2013. С.59-61.
24. Клычова Г.С. Фахретдинова Э.Н. Учет основных средств в субъектах малого и среднего предпринимательства аграрного сектора /

- Г.С.Клычова, Э.Н.Фахретдинова // Бухучет в сельском хозяйстве - 2014.
- №8
- 25.Клычова Г.С., Гимадиев И.М. Перспективы и проблемы перехода российских фирм на МСФО / Г.С.Клычова, И.М. Гимадиев // Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозйственным производством». Материалы международной научно-практической конференции, посвященной памяти проф. В.П.Петрова – Казань: Издательство Казанского ГАУ, 2013. С.80-83.
- 26.Клычова Г.С., Закирова А.Р. Международные стандарты финансовой отчетности – основа реформирования отечественного бухгалтерского учета / Г.С.Клычова, А.Р.Закирова // Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозйственным производством». Материалы международной научно-практической конференции, посвященной памяти проф. В.П.Петрова – Казань: Издательство Казанского ГАУ, 2013. С.61-65.
- 27.Куликова Л.И. Основные средства: признание и оценка в соответствии с МСФО / Л.И. Куликова // Бухгалтерский учет – 2012 – № 6 – с. 63-66.
- 28.Куликова Л.И. Основные средства: признание и оценка в соответствии с МСФО / Л.И. Куликова // Бухгалтерский учет – 2012 – № 7 – с. 15-19.
- 29.Логинова Л. Как учесть переоценку и обесценение основных средств / Л.Логинова // МСФО на практике. – 2015 г. – №2 – февраль – <http://msfo-practice.ru>
- 30.Международные стандарты финансовой отчетности
Фофанов В.А., Фофанов М.В., Новоселова С.А., Земцова Н.А. Учебное пособие / Саратов, 2015.
- 31.Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Методология формирования финансовой отчетности в системах российских и международных стандартов: монография / Е.А. Мизиковский Т.Ю. Дружиловская – Н.Новгород: Изд-во Нижегородского госуниверситета им. Н.И.Лобачевского, 2013. – 336 с.

32. Мухамедзянов К.З. Российская и международная практика учета основных средств / К.З. Мухамедзянов // Инновационное развитие агропромышленного комплекса. Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Ч.1 – Казань: Издательство Казанского ГАУ, 2011. – 500 с.
33. Серебрякова В.Л. Проблемы формирования первоначальной стоимости приобретенного КРС // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве – 2007г.-№ 8- с.15-21.
34. Сигидов Ю.И, Коровина М.А. Оценка краткосрочных биологических активов молочного скотоводства по справедливой стоимости / Ю.И.Сигидов, М.А.Коровина // Международный бухгалтерский учет, 2014г., № 36
35. Стандарт МСФО (IAS) 16 Основные средства // Современный бухгалтерский учет – 2012 – № 6, с.3
36. Стандарт МСФО (IAS) 17 Аренда // Современный бухгалтерский учет – 2012 – № 9, с.3
37. Столярова М.А. Бондаренко Л.В. Особенности учета основных средств в сельскохозяйственных организациях согласно МСФО И РСБУ // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве – 2008г. - №9 – с. 29-24.
38. Тарасова Л.С. Учет у лизингополучателя – резидента РФ: методология формирования первоначальной бухгалтерской стоимости лизингового имущества / Л.С. Тарасова // Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством». Материалы международной научно-практической конференции, посвященной памяти проф. В.П.Петрова – Казань: Издательство Казанского ГАУ, 2013. С.171-175.
39. Хоружий Л.И., Костина Р.В., Харчева И.В. Аудит эффективности использования государственных средств в рамках направления «Племенное животноводство» / Л.И.Хоружий, Р.В.Костина, И.В.Харчева // Бухучет в сельском хозяйстве 2015г., №11, с.8-14

40. Черкай А.Д. О возможности разработки единого плана счетов учета по МСФО и РСБУ / А.Д. Черкай // Бухгалтерский учет, 2013г., №5, С.113-116.
41. Чумакова Г.Р., Сабирзянов Н.Н., Фахретдинова Э.Н. Учетно-аналитическое обеспечение оценки, наличия и движения основных средств // Студенческая наука – аграрному производству: Материалы 77 международной студенческой (региональной) научной конференции. – Казань, 2019.
42. Чумакова Г.Р., Фахретдинова Э.Н. Особенности учёта земель как особой категории основных средств в сельском хозяйстве // актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях интенсивного развития современных технологий в агропромышленном комплексе / сб. науч. тр. по материалам Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых - Казань: Издательство Казанского ГАУ, 2018, с.133-136.
43. Чумакова Г.Р., Фахретдинова Э.Н. Организация учета взрослого продуктивного скота в системе МСФО // Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях интенсивного развития современных технологий в агропромышленном комплексе / сб. науч. тр. по материалам Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых - Казань: Издательство Казанского ГАУ, 2019.
44. Шляпникова Е.А, Владимирова А.В. Адаптация учета биологических активов к управлению эффективностью сельскохозяйственной деятельности / Е.А.Шляпникова, А.В.Владимирова // Международный бухгалтерский учет, 2014г., № 11
45. Шуклов Л.В. Постановка международного учета (МСФО): Алгоритм действий / Л.В. Шуклов – М: Книжный дом «ЛИБРОКОМ», – 2011. – 304 с.
46. Klychova G.S., Fakhretdinova E.N., Klychova A.S., Antonova N.V. [Development of accounting and financial reporting for small and medium-](#)

[sized businesses in accordance with international financial reporting standards](#)

// [Asian Social Science](#). 2015. T. 11. № 11. C. 318-322

47.G.S. Klychova, A.T. Iskhakov [The Use of Solar Batteries in Agriculture and Accounting of Generated Electricity](#)/ Mediterranean Journal of Social Sciences. - [Vol 5, No 18 \(2014\)](#). – p. 187-191

