

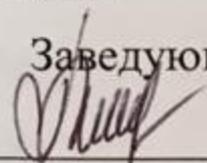
МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

Институт экономики

Направление подготовки: 38.03.01 Экономика

Кафедра: Бухгалтерский учет и аудит

Допустить к защите:

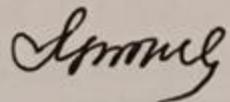
Заведующий кафедрой
 Клычова Г.С.

«27» декабря 2019 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

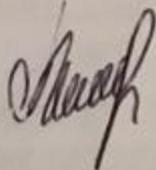
**Учет и оценка продуктивного и рабочего скота на примере
закрытого акционерного общества «Бирюли»
Высокогорского района Республики Татарстан**

Обучающийся:



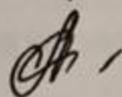
Мартынова Альбина Владимировна

Руководитель:
д.э.н., профессор



Клычова Гузалия Салиховна

Рецензент:
к.э.н., доцент



Савушкина Луиза Низамовна

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

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки: 38.03.01 Экономика

Кафедра: Бухгалтерский учет и аудит

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

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

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу

Мартыновой Альбине Владимировне

- 1. Тема работы:** «Учет и оценка продуктивного и рабочего скота на примере закрытого акционерного общества «Бирюли» Высокогорского района Республики Татарстан
- 2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы** 27.12.2019 г.
- 3. Исходные данные к работе:** специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, сводная годовая бухгалтерская отчетность Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовая бухгалтерская отчетность закрытого акционерного общества «Бирюли» Высокогорского района РТ, нормативно-правовые документы, результаты личных наблюдений и разработок.
- 4. Перечень подлежащих разработке вопросов:** изучение экономической сущности продуктивного и рабочего скота как элементов биологических активов; рассмотрение исторического аспекта учета и оценки продуктивного и рабочего скота; оценка бизнеса деятельности закрытого акционерного общества «Бирюли»; оценка финансового состояния; оценка систем бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля; разработать рекомендации по совершенствованию учета продуктивного и рабочего скота как элементов биологических активов.
- 5. Перечень графических материалов:** _____
- 6. Дата выдачи задания** _____ «26» декабря 2017 г.

Руководитель
Задание принял к исполнению

Г.С. Клычова
А.В. Мартынова

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	16.10.18	
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОЦЕНКИ ПРОДУКТИВНОГО И РАБОЧЕГО СКОТА	16.10.18	
1.1.Экономическая сущность продуктивного и рабочего скота как элементов биологических активов		
1.2.Исторический аспект учета и оценки продуктивного и рабочего скота		
1.3.Современное состояние учета и оценки продуктивного и рабочего скота		
2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА ЗАКРЫТОГО АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ	23.04.19	
2.1. Экономическая характеристика деятельности ЗАО «Бирюли»		
2.2. Оценка финансового состояния		
2.3. Оценка систем бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля		
3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ ПРОДУКТИВНОГО И РАБОЧЕГО СКОТА	10.09.19	
3.1.Предложения посовершенствованию учета продуктивного и рабочего скота		
3.2. Рекомендации поформированию бухгалтерской финансовой отчетности		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	17.12.19	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	17.12.19	
ПРИЛОЖЕНИЯ	17.12.19	

Обучающийся

А.В. Мартынова

Руководитель

Г.С. Клычова

Аннотация
к выпускной квалификационной работе бакалавра
Мартыновой Альбине Владимировне
на тему: «Учет и оценка продуктивного и рабочего скота на примере закрытого
акционерного общества «Бирюли» Высокогорского района Республики
Татарстан»

Выпускная квалификационная работа изложена на 72 страницах, включает 13 таблиц, 3 рисунка и 9 приложений. Для ее написания использовано 70 источников. Работа состоит из введения, трех глав и выводов и предложений.

Целью выпускной квалификационной работы является обоснование теоретических основ бухгалтерского учета и оценки продуктивного и рабочего скота, разработка предложений по их совершенствованию в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ. Уточнены определения «биологический актив», «рабочий скот», «продуктивный скот», дополнены счета синтетического учета, субсчета и аналитические счета, раскрыты корреспонденции счетов бухгалтерского учета, что позволит формировать учетную информацию о состоянии и движении продуктивного и рабочего скота. Полученные автором результаты достоверны, выводы и предложения обоснованы и могут быть рекомендованы к внедрению в практическую деятельность сельскохозяйственных организаций.

Summary

To bachelor 's graduation qualifying job
To Martynova Albina Vladimirovna

On the topic: "Accounting and evaluation of productive and working livestock on the example of the closed joint-stock company" Biryuli "of the Highgorsky district of the Republic of Tatarstan

Graduation qualification work is presented on 72 pages, includes 13 tables, 3 figures and 9 annexes. 70 sources have been used to write it. The work consists of an introduction, three chapters and conclusions and proposals.

The purpose of the graduation qualification work is to substantiate the theoretical basbuchgalter accounting and evaluation of productive and working livestock, to develop proposals for their improvement in the ZAO "Biryuli" of the Highgorsky district of the Republic of Tajikistan. The definitions of "biological asset," working livestock, "productive livestock" have been clarified, synthetic accounting accounts, sub-accounts and analytical accounts have been supplemented, correspondence of accounting accounts have been disclosed, which will allow to form accounting information on the condition and movement of productive and working livestock. The results obtained by the author are reliable, conclusions and proposals are justified and can be recommended for implementation in the practical activities of agricultural organizations.

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1.ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОЦЕНКИ ПРОДУКТИВНОГО И РАБОЧЕГО СКОТА.....	8
1.1. Экономическая сущность продуктивного и рабочего скота как элементов биологических активов.....	8
1.2. Исторический аспект учета и оценки продуктивного и рабочего скота.....	17
1.3. Современное состояние учета и оценки продуктивного и рабочего скота.....	27
2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА ЗАКРЫТОГО АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ.....	37
2.1. Экономическая характеристика деятельности ЗАО «Бирюли».....	37
2.2. Оценка финансового состояния.....	42
2.3. Оценка систем бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля..	47
3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ ПРОДУКТИВНОГО И РАБОЧЕГО СКОТА.....	50
3.1. Предложения по совершенствованию учета продуктивного и рабочего скота.....	50
3.2. Рекомендации по формированию бухгалтерской финансовой отчетности.....	60
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	71
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	73
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	80

ВВЕДЕНИЕ

Вступление России в ВТО предусматривает унификацию отечественного бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Ориентация на указанные стандарты будет способствовать повышению эффективности работы предприятий, привлечению зарубежных инвестиций в аграрный сектор экономики, повышению конкурентоспособности отрасли, стимулированию роста экономики страны.

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

Приоритетным является совершенствование системы нормативных, организационных и методических мероприятий, всестороннее применение которых позволит формировать достоверную отчетность сельскохозяйственных организаций. Особенность формирования полезной и достоверной информации о наличии и движении биологических активов (в том числе по продуктивному и рабочему скоту), их оценки по справедливой

стоимости, а так же модернизации принципов и методов учетного процесса на предприятиях АПК установила необходимость совершенствования существующей системы бухгалтерского учета и формирования отчетности.

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

Однако, исследованию бухгалтерского учета продуктивного и рабочего скота, как элементов биологических активов и адаптации такого учета в соответствии с требованиями МСФО уделяется недостаточно внимания. Это касается принципов признания, оценки и раскрытия учетной информации в бухгалтерской финансовой отчетности о наиболее важных видах биологических активов. Данные обстоятельства определили выбор темы исследования, ее актуальность, цель, задачи и основные направления исследования.

Цель исследования состоит в обосновании теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и оценки рабочего и продуктивного скота в сельскохозяйственных организациях. Для достижения указанной цели поставлены следующие задачи: уточнить определения: «биологический актив», «рабочий скот» и «продуктивный скот»; уточнить и расширить классификацию сельскохозяйственных животных, как элементов биологических активов, по отдельным группам; модифицировать отраслевой план счетов бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций в соответствии с особенностями учета по МСФО; доработать специализированные формы первичных учетных документов по учету в отрасли (Акт на оприходование биологических активов

животноводства, Акт на выбытие биологических активов животноводства, Акт переоценки биологических активов животноводства, Отчет о движении биологических активов животноводства, Бухгалтерская справка по учету движения биологических активов).

Предметом исследования является совокупность теоретических и практических вопросов бухгалтерского учета и оценки продуктивного и рабочего скота, как элементов биологических активов, в соответствии с МСФО и РПБУ. Объектом исследования является ЗАО «Бирюли». Теоретической и методологической основой исследования послужили научные труды российских и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета и оценки биологических активов, законодательные и нормативные акты Российской Федерации, Международные стандарты финансовой отчетности.

В процессе исследования были использованы следующие общенаучные методы: наблюдение, монографический, анализ, синтез, индуктивный и дедуктивный методы, систематизация, сравнение и обобщение результатов исследования. В работе уточнены теоретические положения и организационно-методические рекомендации применительно к бухгалтерскому учету рабочего и продуктивного скота. Практическая значимость работы заключается в том, что организационно-методические и практические рекомендации позволяют повысить качество учетно-аналитической работы в сельскохозяйственных организациях и степень достоверности информации, предоставляемой заинтересованным пользователям, что будет способствовать усилению инвестиционной привлекательности предприятий АПК. Отдельные результаты исследования могут быть использованы в практической работе организаций, для формирования информации о биологических активах.

Предложения и выводы обсуждались на международной научно-практической конференции «Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики» (г. Казань, 2019).

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

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

Особенностью сельского хозяйства является использование в процессе производства биологически активных объектов имущества - животных и растений (то есть, с точки зрения Международных стандартов, биологических активов). Данные объекты учета с экономической точки зрения используются с целью получения прибыли и представляют собой особый вид ресурсов организации. Основу нашего исследования составляет бухгалтерский учет продуктивного и рабочего скота.

В связи с отсутствием в отечественном учете отдельного стандарта регламентирующего сельскохозяйственную деятельность, животных, используемых более одного производственного цикла с целью получения продукции (молока, приплода, мяса и т.п.) и дохода, относят к отдельным группам основных средств, таким как: скот рабочий (лошади, буйволы, верблюды и т.п.) и скот продуктивный (коровы, козы и т.п.). Животных, используемых менее одного производственного цикла, относят к материальным оборотным средствам (животные на выращивании и откорме). Распределение продуктивного и рабочего скота в отечественном учете нормативными правовыми актами не закреплены, так же их нет и в МСФО. Их можно найти в некоторых толковых словарях экономического и сельскохозяйственной направленности.

В Большом бухгалтерском словаре под скотом, рабочим и продуктивным понимаются субсчета счета 01 «Основные средства», на которых бухгалтерский учет скота ведется с разделением на отдельные группы: рабочий скот – лошади, верблюды, волы, ослы и другие рабочие животные (включая спортивных и транспортных лошадей и других транспортных животных); племенной и продуктивный скот – быки-производители, коровы, яки и

буйволы (кроме рабочих), племенные (нерабочие) кобылы, кобылы, переведенные на табунное содержание, жеребцы-производители и верблюды-производители и матки (нерабочие), олени-матки и самцы (рогачи), свиноматки и хряки-производители, овцематки, бараны, козы и др. [53]. Вышеизложенная формулировка дает нам информацию о рабочем и продуктивном скоте только с позиции бухгалтерского учета и не определяет всей его сущности. В толковом словаре представлена другая формулировка (в части продуктивного скота). Это скот, который разводят для получения продуктов животноводства, таких как молоко, мяса, шерсти. Сюда автор относит, в частности, крупный рогатый скот, т.е. домашних жвачных парнокопытных животных семейства полорогих рода настоящих быков.

В энциклопедическом словаре под термином «рабочий скот» понимается выносливое и неприхотливое животное, используемое в качестве интенсивной рабочей силы [52]. В сельскохозяйственном словаре-справочнике 1934 года представлены следующие определения: Продуктивный скот – сельскохозяйственные животные, которые разводятся в хозяйстве для получения продуктов животноводства: мяса, молока, шерсти. Скот же, используемый как рабочая сила, называется рабочим.

Ознакомившись с изложенными выше определениями, мы не выделили ни одного из них, полностью раскрывающего экономическую сущность продуктивного и рабочего скота взаимосвязанную с биологическими особенностями животных. В связи с этим мы предложили собственную формулировку указанных определений. Рабочий скот - это сельскохозяйственные животные, обладающие способностью к биологическим изменениям (состоящим из процесса роста, дегенерации, воспроизводства себе подобных), способные приносить экономические выгоды, используемые в производственном процессе в качестве рабочей силы длительный период времени (более одного производственного цикла), имеющие специфические особенности (необходимость кормления, ухода, подверженность заболеваниям и др.) и требующие особого учета. Продуктивный скот – это

сельскохозяйственные животные, обладающие способностью биотрансформации, способные приносить экономические выгоды, участвующие в производственном процессе длительный период времени (более одного производственного цикла) в качестве средства производства сельскохозяйственной продукции на основе естественных биологических процессов.

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

Исходя из биологических особенностей отдельных видов сельскохозяйственных животных, а так же в зависимости от их назначения, мы их классифицировали на 4 основные группы: скот рабочий, скот продуктивный, животные рабочего и продуктивного направления использования, животные на выращивании и откорме. Каждая группа, в свою очередь, имеет подгруппы-классификации (например, животные входящие в группу «рабочий скот» состоят в подгруппе «крупный рогатый скот» или в подгруппе «нерогатый скот», а животные, состоящие в подгруппе «крупный рогатый скот» могут, в свою очередь, быть либо мясного, либо молочного, либо мясного и молочного направления). Информация представлена на рис 1.



- 1 - отмечены животные, относимые к рабочему скоту
 2 - отмечены животные, относимые к продуктивному скоту
 3 - отмечены животные рабочего и продуктивного направления использования

Рис.1. Классификация сельскохозяйственных животных

Животные одной классификационной группы могут так же входить и в другую группу в зависимости от их физиологических характеристик, либо же иметь двойное назначение. К примеру, олени могут использоваться не только в качестве рабочей силы, но, так же, и для получения сельскохозяйственной продукции. Рассмотрим возможность отнесения рабочего скота к биологическим активам. Уточним значение понятия «биологические активы». Проведем сравнительный анализ в таблице 1. Для анализа нами были представлены формулировки отраженные в стандартах по ведению бухгалтерского учета (МСФО 41 «Сельское хозяйство», П(С)БУ 30 «Биологические активы» (украинский стандарт), Проект ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» и некоторых учебниках. Рассмотренные определения биологического актива по смыслу схожи друг с другом, хотя и есть определенные различия, связанные с пониманием и с толкованием. Одни дают более обобщенную и краткую

характеристику, другие же более детально и информативно отражают сущность биологического актива. В соответствии со Стандартом, биологический актив - «это животные или растения». Данная формулировка, по нашему мнению, не отражает значения биологического актива с точки зрения его экономической сущности. Исходя из указанной формулировки, в качестве биологического актива можно рассматривать любое животное или растение.

Таблица - 1. Сравнительная характеристика понятий биологического актива

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

Мы с этим не согласны, так как не каждое животное или растение можно

назвать активом. Биологическими активами могут быть определены только те из них, которые способны приносить экономическую выгоду, причем не только в процессе биотрансформаций – роста, дегенерации и прочих, приводящих к количественным и качественным изменениям. Например, к данной категории основных средств нельзя отнести животных, содержание которых не связано с получением сельскохозяйственной продукции. Отметим так же, что в целом Стандарт определяет критерии признания и учета животных, как объектов биологических активов, но не информирует о том, какие именно животные могут быть сюда отнесены.

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

НСБУ (Национальный стандарт бухгалтерского учета) 6 «Особенности учета на сельскохозяйственных предприятиях», в отличие от остальных стандартов, акцентирует свое внимание на животных и растениях, являющихся результатом прошлых событий, которые в свою очередь контролируются предприятием, подвергаются количественным и качественным изменениям для получения сельскохозяйственной продукции и/или дополнительных биологических активов. Данное определение, на наш взгляд, является вполне приемлемым, отражающим сущность животных с точки зрения их использования в предприятиях АПК. Что касается самого словосочетания «Биологические активы», то мы считаем, что для наиболее лучшего понимания данного термина, в рамках отечественного учета его можно было бы заменить на более простой, например, на «животные активы сельского хозяйства». Особенность биологических активов заключается в их способности к

биотрансформации. Данное понятие - «новое» для отечественного учета понятие. В связи этим раскроем его значение . Проект ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» под биотрансформацией определяет способность животных и растений как живых организмов к биологическим изменениям, состоящим из процесса роста, дегенерации, воспроизводства себе подобных, в результате которых предприятие получает сельскохозяйственную продукцию.

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

Что касается понятия «Сельскохозяйственная продукция», то наиболее простым и понятным, с нашей точки зрения, является определение, данное МСФО 41. Согласно нему, сельскохозяйственная продукция – это полученная в результате сбора продукция биологических активов [35].

Российский проект ПБУ не предусматривает отнесение рабочего скота к биологическим активам. По нашему мнению, скот рабочий так же, как и скот продуктивный должен относиться к биологическим активам предприятия. Это, прежде всего, обусловлено способностью получения продукции в процессе использования животного. Так, например, некоторые виды

сельскохозяйственных животных, относящихся к рабочему скоту, производят продукцию, используемую в качестве повседневного и неотъемлемого продукта питания (например, в отдельных регионах России лошадей используют для производства кумыса). Следует отметить, что рабочий скот обладает способностью к размножению, росту и т.п. (биотрансформацией), а значит, по определению должен относиться к биологическим активам. В тоже время приплод, так же относится к производимой биологическим активом продукции (сопряженная продукция). В процессе своей жизнедеятельности рабочий скот производит так же побочную продукцию. Работа, производимая рабочим скотом в процессе его использования, имеет ценность, то есть предприятие при эксплуатации рабочих животных получает экономическую выгоду. А это еще один момент, который раскрывает необходимость отнесения рабочего скота к биологическим активам.

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

Согласно законодательству Российской Федерации, животные, как составляющие биологических активов, являются объектами гражданского права. Гражданский Кодекс РФ рассматривает биологические активы в качестве объектов имущества, которые могут быть в собственности физических или юридических лиц, то есть являться объектами вещных прав. Статья 128 ГК

РФ относит животных к вещам, так как они являются объектами имущества юридических или физических лиц. Животные рассматриваются статьей 130 ГК РФ как движимые вещи. В соответствии со статьей 137 ГК РФ, к животным применяются общие правила об имуществе, если Законом или иными нормативными правовыми актами не установлено иное. Согласно статье 136 ГК РФ поступления, полученные в результате использования имущества (в нашем случае, биологических активов): продукция, доходы - принадлежат лицу, использующему это имущество на законном основании, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором об использовании этого имущества.

Проанализировав понятия «биологический актив» и «сельскохозяйственная продукция» считаем необходимым, так же, рассмотреть значение термина «сельскохозяйственная деятельность». Сельскохозяйственная деятельность (по МСФО 41) - это управление биотрансформацией биологических активов в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов [35, 58]. Сельскохозяйственная деятельность включает животноводство, лесное хозяйство, растениеводство, культивирование водных биоресурсов, включая рыбоводство.

К отличительным чертам сельскохозяйственной деятельности относят «управление биотрансформацией», в результате которой происходят качественные и количественные изменения биологических активов, создание для них благоприятных условий (обработка почвы, достаточный уровень питательных веществ, освещенности температуры, влажности и др.). Получение продукции от неуправляемых биологических биологических активов не является сельскохозяйственной деятельностью. Сельскохозяйственная деятельность предусматривает оценку и контроль качественных (например, генетические характеристики) и количественных (например, приплод) показателей биотрансформации. Исходя из всего вышеизложенного, мы пришли к выводу, что Биологические активы представляют собой особый вид

ресурсов организации, которые обладают специфическими свойствами, формируемыми за счет «Биотрансформации», состоящей из процессов роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства. Отечественный учет в части биологических активов, отстает от зарубежного, в связи с отсутствием законодательно закрепленных норм учета. ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» находится в стадии разработки.

1.2. Исторический аспект учета и оценки продуктивного и рабочего скота

В течение всего периода развития отечественного учета не уделялось достаточного внимания учету рабочего и продуктивного скота. Рассмотрев наиболее важные аспекты формирования учета продуктивного и рабочего скота, начиная с XIX века и заканчивая учетом в настоящее время, нами были выделены несколько основных этапов его развития (таблица 2): дореволюционный этап (до 1917 г.); советский период (1917 – 1990 гг.); учет в современной России (после 1990 г.).

Становление и развитие системы учета в XIX веке (дореволюционный этап). В первой половине XIX века была сформирована школа отечественного бухгалтерского учета. Основой ее становления послужили труды четырех великих русских ученых - К.И. Арнольда, Э.А. Мудрова, И.С. Вавилова и И. Ахматова. Арнольд К.И. являлся одним из первых бухгалтеров, кто начал различать теорию и практику бухгалтерского учета. Под теорией он предполагал умение составлять счета, способность их вести и пересматривать, а под практикой – «круг всех к счетам принадлежащих дел». Предмет бухгалтерского учета он трактовал как учет вещей и сводил его к имущественным отношениям, при этом не оставляя в стороне отношения обязательственные. Мы не разделяем позиции автора по «вещному подходу» в

Таблица – 2. Характеристика основных этапов развития отечественного бухгалтерского учета продуктивного и рабочего скота

Этапы	Нормативно-правовые документы	Формы регистров	Ученые бухгалтера	Оценки скота	Используемые счета по учету скота
1. Дореволюционный		Мемориальные ордера, книга операционно-функциональная, бухгалтерский баланс	Н.П. Заломанов, С.Н. Четвериков, А.Р. Ниппа, А.М. Вольф, А.М. Скворцов, П.В. Ростовцев, А.А. Мошкин, А.Г. Шаллер, и др.	Рабочий скот (лошади, волы) - по стоимости приобретения ежемесячным начислением амортизации; скот молочного стада — по цене приобретения с начислением амортизации с той части стоимости, которая образуется в виде разницы между первоначальной стоимостью животного и стоимостью его	«Скотоводство», «Основного капитала в живом инвентаре», «рабочие лошади», и др.
2. Советский период	Письмо Минфина СССР «О положении по бухгалтерскому учету основных средств Методические рекомендации и Минфина СССР по учету основных средств»	журналы-ордера, мемориальные ордера, формы использования вычислительной техники, другие формы	А.М. Галаган, С.Ф. Глебов, Н.А. Блатов, А.П. Рудановский, Я.М. Гальперин, Н.А. Кипарисов, Н.А. Леонтьев, и др.	По себестоимости	«Основные средства» субсч. Скот рабочий и продуктивный
3. Современная Россия	ПБУ 6/01 МСФО 41 Методические рекомендации Минфина России по учету	журналы-ордера, мемориальные ордера, формы использования вычислительной техники, другие формы	Я.В. Соколов, М.З. Пизенгольц, Д.А. Яковенко, и др.	По себестоимости, по справедливой стоимости	«Основные средства» субсч. Скот рабочий и продуктивный
4. Ближайшее будущее	МСФО 41 ПБУ «Учет биологических активов и	формы использования вычислительной техники, новые формы		По справедливой стоимости	«Скот рабочий», «Скот продуктивный»

учете рабочего и продуктивного скота. Считаем, что животных нельзя рассматривать как вещи, они, прежде всего, являются живыми организмами, в связи с чем и отношение к изучаемой категории активов должно быть особенным. С другой стороны, мы согласны с тем, что по поводу любого объекта учета возникают имущественные отношения. Так, продуктивный и рабочий скот является имуществом и по факту находится в собственности. В процессе приобретения и до момента продажи животных имеют место обязательственные отношения, так, например, собственник несет ответственность за свое имущество.

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

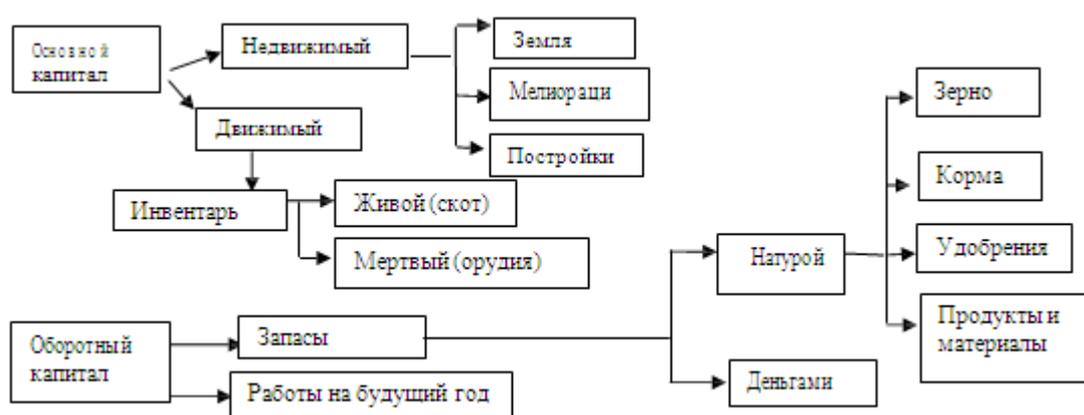


Рис.2.Классификация капиталов

Рабочий скот и скот продуктивный обособлено не учитывали. Учет данной категории сельскохозяйственных животных велся в соответствии с общими принципами учета основных средств. Данный факт был обусловлен ростом промышленного производства при одновременном снижении внимания государства по отношению к сельскохозяйственному производству, вследствие чего формирование бухгалтерского учета происходило в соответствии с общими тенденциями индустриального развития, без учета особенностей сельскохозяйственного производства.

Проблема возникла когда диграфисты попытались учесть работу гужевого транспорта. У А. Г. Шаллера счет по рабочим лошадям являлся смешанным: кроме стоимости лошадей по дебету счета также учитывали затраты связанные с их содержанием и эксплуатацией; кредитовался счет на стоимость проделанной гужевым транспортом работы как в самой организации, так и на сторону, а также на стоимость приплода. Основные сложности возникли, когда необходимо было определить затраты «рабочих сил». Ученые того периода пробовали рассчитать величину трудовых затрат людей и величину энергетических затрат волов и лошадей.

Авторы обсуждали вопрос, связанный с отражением на счете «Скотоводство» стоимости скота и понесенных на его эксплуатацию расходов. По мнению А.Г. Шаллера, А.И. Скворцова, использование одного счета предпочтительнее. В части отражения стоимости скота и затрат на его содержание мы согласны с мнением А.А. Мошкина, который высказался о необходимости использования двух счетов. Он рекомендовал на каждый отдельный вид животных открывать два счета. По одному учитывать самих животных, а по другому - затраты связанные с их содержанием. Со счета затрат списывался выход продукции, а образовавшийся остаток переносился на имущественный счет учета каждого конкретного вида животных в конце года. Затем имущественные счета закрывали. Итоги отражали транзитом через имущественные счета и переносили их на счета результатов, которые открывали

отдельно для учета результатов по сельскому хозяйству, лесному хозяйству, коневодству, промышленной деятельности, торговле (для каждого вида). Скот рабочий А.А. Мошкин предлагал оценивать по ценам приобретения с учетом ежемесячно начисляемой амортизации, животных молочного стада - по ценам приобретения с начислением амортизации с той части стоимости, которая образуется в виде разницы первоначальной стоимостью животного и стоимостью его при продаже на убой. Разработки данного автора явились большим вкладом в формирование учета продуктивного и рабочего скота, способствовали повышению качества учетной информации ее достоверности.

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

Скот продуктивный и скот рабочий отражались в учете и отчетности по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость скота не подлежала изменению, за исключением случаев переоценки основных средств, которую следовало производить на основании решений правительства. Следует отметить, что первоначальная стоимость, по которой скот учитывался и отражался в отчетности, была единственным обоснованным видом оценки в связи с тем, что рыночные цены были неприемлемы, противоречили принципам плановой экономики, а сам рынок, основанный на микроэкономических принципах, в стране отсутствовал.

По нашему мнению, отрицательным моментом в учете можно считать отсутствие нормативно установленных сроков проведения переоценки

рабочего и продуктивного скота. Для определения реального состояния отрасли переоценку основных средств (в т.ч. по продуктивному и рабочему скоту) в стране нужно было производить и не реже одного раза в год. Для целей упорядочения учета и обеспечения контроля за сохранностью продуктивного и рабочего скота, каждому объекту инвентаризации присваивался соответствующий инвентарный номер. Инвентарные номера в общеобязательном порядке приводились в первичных документах, таких как акт приемки-передачи, акт о ликвидации и др. Инвентарный номер, который был присвоен основному средству, сохранялся, за ним на весь срок его нахождения в данной организации. Инвентарные номера скота были уникальными и после выбытия не присваивались другим, вновь поступающим животным. Пообъектный аналитический учет скота, в соответствии с Письмом, велся бухгалтерией хозяйства на инвентарных карточках междуведомственных типовых форм. Согласно требованиям ЦСУ СССР, формы первичных документов применялись в организациях без изменения. Инвентарная карточка открывалась на каждое животное. На основании инвентарных карточек в конце месяца заполнялись карточки движения основных средств. В конце отчетного года по итоговым суммам карточек учета движения основных средств (животных), а так же учетным данным заполнялась отчетность по движению продуктивного и рабочего скота. Включение в состав основных средств скота продуктивного и рабочего оформлялось актом приемки-передачи установленной формы. Данный акт составлялся на каждый отдельный объект инвентаризации, затем он передавался в бухгалтерию организации, где на основании него открывали соответствующую инвентарную карточку (производилась запись в инвентарной книге) или делалась отметку о выбытии животного в инвентарной карточке (инвентарной книге).

Рабочий скот, крупный рогатый скот, свиньи, ценные экземпляры овец и других животных включались в описи индивидуально. Остальных животных основного стада, которые учитывались группами, включали в описи по возрастным и половым группам с указанием количества голов и живого веса

каждой группы. Породу указывали на основе сведений по бонитировки скота [16].

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

Стоимость продуктивного и рабочего скота, переданного другим контрагентам, списывалась в уменьшение уставного фонда, а сумма износа рабочего скота шла на его увеличение. Безвозмездно переданные другим организациям животные списывались с баланса на основании акта приемки-передачи и авизо принимающей организации об оприходовании объектов.

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

В соответствии с действующим ПБУ 6/01 в большинстве

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

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

Молодняк скота, при переводе в основное стадо, оценивают по фактическим затратам. Молодняк списывают в течение года со счета 11 «Животные на выращивании и откорме» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» по его стоимости на начало года, с добавлением плановой себестоимости прироста (привеса). При переводе молодняка в основное стадо дебетуют счет 01 «Основные средства» и кредитуют счет 08

«Вложения во внеоборотные активы». В конце отчетного года разницу в стоимости переведенного в течение отчетного периода молодняка и его фактической себестоимости списывают дополнительно или сторнируют со счета 11 на счет 08 при одновременном уточнении оценки скота на счете 01.

Затраты по завершившимся операциям формирования основного стада списывают со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 01 «Основные средства». Остаток по счету 08 отражает сумму вложений с.-х. предприятия в формирования основного стада животных. В настоящее время сельхозпредприятиями применяются следующие рекомендуемые для использования Минфином РФ формы учета: журнально–ордерная; мемориально–ордерная; формы с использованием вычислительной техники; иные формы. Наиболее распространенной в сельскохозяйственных организациях является журнально–ордерная форма учета. При ее использовании информация, которая отражена в первичных учетных документах, заносится в журнал–ордер, либо предварительно группируется в накопительных ведомостях. Журналы–ордера используют в течение одного месяца для целей отражения операций по отдельным синтетическим счетам, либо группе однотипных счетов. Итоги журналов–ордеров в конце месяца переносят в Главную книгу, и в последующем данные главной книги используют для целей составления отчетности [20] .

Независимо от способа поступления весь поступающий в хозяйство продуктивный и рабочий скот должен быть своевременно оприходован и документально оформлен. Оприходование продуктивного и рабочего скота проводит специально создаваемая комиссия, которую назначает директор хозяйства. Комиссия составляет акт приема–передачи объекта основных средств или акт приема-передачи основных средств [31]. Перевод молодняка в основное стадо оформляют актом на перевод животных или актом на перевод животных из группы в группу. Животных, приобретенных у сторонних хозяйств, приходуют в основное стадо так же, как и другие объекты основных средств. При этом представитель организации-поставщика должны оформить и

предоставить на поступающих животных племенные свидетельства.

Начисление амортизации по рабочему и продуктивному скоту отражается в ведомости начисления амортизации. Решение о списании животного оформляется актом на выбраковку животных из основного стада и актом на выбраковку животных из основного стада. В перечисленных актах отражают первоначальную стоимость животного, сумму его износа на момент выбытия, отмечают решения и выводы комиссии. Акты подписывает руководитель организации. На основании акта на списание в инвентарной карточке делают отметку о выбытии животного. Соответствующие записи отображают в документе, открытом по месту нахождения инвентарного объекта. Реализация, безвозмездная передача продуктивного и рабочего скота по договору дарения или передача по договору мены оформляются актом приема–передачи основных средств или актом о приеме–передаче объекта основных средств.

Вышеперечисленные документы не отображают информации для целей учета по МСФО, например, не раскрывают данные о справедливой стоимости животных. В настоящее время разработан проект ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции», который направлен на систематизацию учета в соответствии с МСФО. Настоящий Проект устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о биологических активах, а также порядок проведения первоначальной оценки сельскохозяйственной продукции в момент ее получения. Это отраслевой документ, который отражает основные принципы учета биологических активов в сельском хозяйстве, вводит новые понятия, такие как «биотрансформация» и «биологические активы», дано определение сельскохозяйственной продукции [23]. Считаем, что принятие указанного ПБУ положительно скажется на дальнейшем развитии учета, откроются новые возможности для ведения сельскохозяйственного бизнеса. Учет продуктивного и рабочего скота будет вестись основываясь на специфике отрасли, на особом подходе к учету животных. При этом потребуются унификация отечественного учета, а так же отдельных аспектов в

законодательстве в соответствии с требованиями МСФО. Обобщая вышеизложенное, следует отметить то, что бухгалтерский учет в России формировался на протяжении нескольких столетий. Формы и методы учета в различные эпохи рознились и зависели от: теоретических и практических разработок отдельных ученых, состояния микро- и макроэкономики, формы политического устройства государства и государственного воздействия на учет, мировых тенденций развития учета и других факторов. С течением времени бухгалтерская наука росла и развивалась, и та форма, в которой она представлена в настоящее время эволюционировала из накопленного опыта прошедших лет.

Таким образом, интеграция отечественного учета в международный откроет новые возможности развития отраслей экономики и международного сотрудничества.

1.3. Современное состояние учета и оценки продуктивного и рабочего скота

Рабочий и продуктивный скот в сельскохозяйственных организациях оценивают по себестоимости 1 кг живой массы с доведением в конце года плановой себестоимости животного до фактической. Таким образом, применяется затратный подход при оценке животных. Оценка по справедливой стоимости хозяйства практически не производят. Причиной тому служат некоторые сложности связанные с определением справедливой стоимости биологических активов, с высокими затратами на их содержание и выращивание, с первоначальным признанием животных по справедливой стоимости. Затраты по животным (на приобретение, выращивание, продажу и т.п.) отражаются на следующих счетах бухгалтерского учета: 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 97 «Расходы будущих периодов». Основное стадо продуктивного и рабочего скота формируется главным образом за счет выращивания в своей организации

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

Стоимость скота, в которой он был принят к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств, ежегодно переоценивается с учетом суммы начисленной амортизации. Стоимость одной единицы животного (молодняка, либо животного находящегося на выращивании и откорме) определяется исходя из его живой массы и плановой себестоимости килограмма живой массы. Исчисление себестоимости прироста живой массы биологических активов за год по группам молодняка и взрослым животным каждого вида определяется путем суммирования живой массы поголовья на конец года и живой массы поголовья, выбывшего в течение года (включая павших животных по их массе на последнее взвешивание до падежа) за минусом живой массы приплода и поголовья, поступавшего на выращивание и откорм в течение года, и живой массы поголовья на начало года. Исчисленная величина составляет прирост живой массы по группе отдельного вида биологического актива. Себестоимость прироста одного центнера живой массы скота в изучаемых хозяйствах определяется путем деления суммы затрат, отнесенных на прирост живой массы биологических активов соответствующей группы на сумму прироста (в центнерах). Себестоимость живой массы молодняка животных и взрослого скота на откорме рассчитывают исходя из затрат на их выращивание и откорм в отчетном году. Таким образом, себестоимость 1 ц живой массы животных определяют делением их стоимости на количество центнеров живой

массы (за исключением прироста живой массы животных, павших в отчетном году) [22].

В ЗАО «Бирюли» себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода по стаду молочного направления рассчитывают исходя из затрат на содержание молочных коров и быков производителей (если содержатся) за минусом затрат, отнесенных на побочную продукцию. Оставшиеся затраты распределяются в соответствии со следующей пропорцией: на молоко — 90%, на приплод — 10%. Стоимость жеребят в ЗАО «Бирюли» при рождении определяют исходя из затрат на содержание кобыл в течение шестидесяти кормодней. В племенных хозяйствах себестоимость приплода на дату отбивки определяют путем суммирования годовых затрат на содержание кобыл и жеребцов-производителей, за вычетом стоимости произведенной побочной продукции и стоимости работы жеребцов и кобыл (в расчет берется нормативная себестоимость одного дня работы рабочих лошадей). Себестоимость прироста жеребят и молодняка прошлых лет пользовательного коневодства определяется при помощи суммирования общих затрат на выращивании, за минусом стоимости произведенной побочной продукции.

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

затратами на выращивание и стоимостью сдачи скота является незначительной. Оценивая биологические активы по себестоимости, организации не нарушают требований учета, хотя целесообразнее было бы производить оценку по справедливой стоимости. Доказательством того являются существенные различия в стоимости головы животного у разных хозяйств. Это связано с тем, что различные хозяйства на выращивание и содержание своих животных тратят различные суммы денежных средств, которые включаются в себестоимость животных. Если бы рабочий и продуктивный скот оценивали по справедливой стоимости, то данные были бы практически одинаковыми. Полученный результат связан с тем, что имеются кардинальные различия в методах оценки, которые, в свою очередь, влияют на выводы анализа. Оценка биологических активов по справедливой стоимости дала бы возможность более точного сопоставления данных различных хозяйств для выявления наиболее благополучных в финансово-хозяйственном отношении предприятий. Таким образом, мы пришли к выводу, что оценка животных по справедливой стоимости будет более объективной, чем оценка по себестоимости. Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство», справедливую стоимость биологических активов определяют исходя из их цены на активном рынке. Если цены на биологические активы известны участникам рынка, тогда порядок оценки биологических активов по справедливой стоимости можно представить в виде схемы (рисунок 3).

Для определения справедливой стоимости животных сельскохозяйственные организации имеют право использовать следующую информацию [50]: данные по ценам на скот собранные и обработанные отделениями Госкомстата; сведения о ценах представленные информационно-аналитическими агентствами, осуществляющими мониторинг цен на животных и сельскохозяйственную продукцию; данные торговых инспекций; информация, раскрываемая в средствах массовой информации; экспертные заключения об определении стоимости отдельных животных; данные по ценам на сельскохозяйственных ярмарках; специализированная литература.

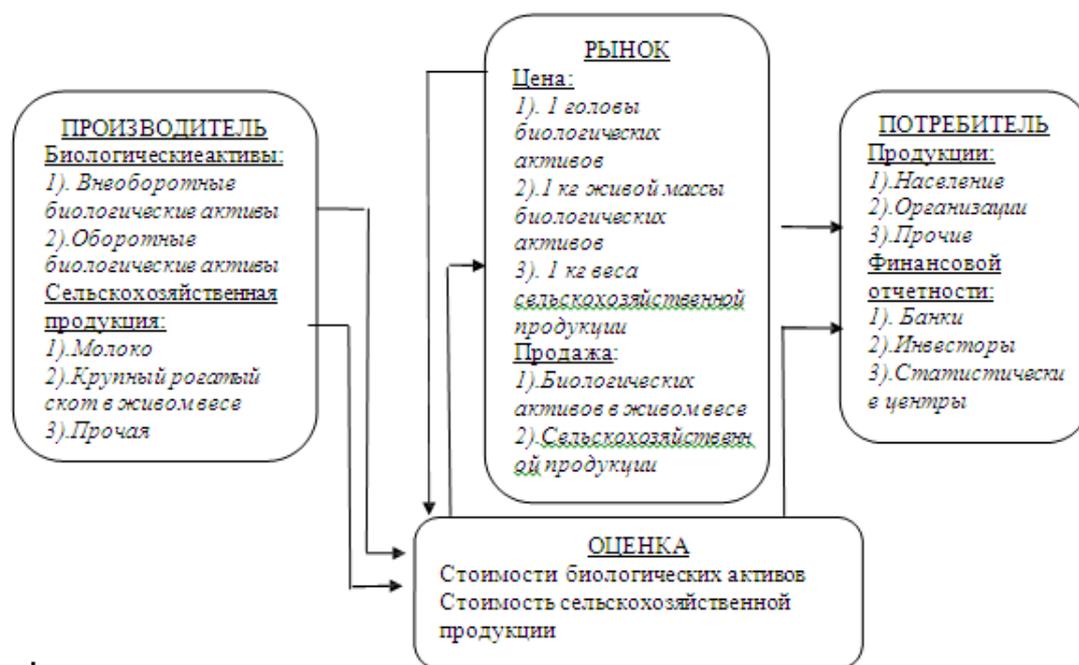


Рис. 3. Схема оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости.

Для оценки животных организация так же может использовать: рыночные цены последних сделок по отдельным группам скота, если с момента заключения этих сделок и до отчетной даты не произошли серьезные изменения обстоятельств, определяющих рыночную цену. Например, таких как: резкое изменение цен на сырье и энергоносители, вспышки опасных инфекционных заболеваний; рыночные цены схожих животных, скорректированные с учетом отличий; стоимость, рассчитанную на основе отраслевых показателей, используемых для определенного вида животного или группы животных. Если же информация о рыночных ценах на скот отсутствует, то для расчета справедливой стоимости сельскохозяйственное предприятие может использовать дисконтированную стоимость чистых денежных потоков, ожидаемых от данного животного.

Одной из наиболее важных задач ведения бухгалтерского учета является формирование финансовой отчетности. Сельскохозяйственные организации помимо основных форм заполняют специализированную отчетность. Например, отчет о наличии животных, отчет о производстве, себестоимости и реализации

продукции животноводства. Рассматриваемые формы отчетности необходимы для отражения информации в части животных. Специализированная отчетность информирует пользователей о показателях состояния отрасли животноводства, которые не отражены в общеприменимых формах. В процессе составления как основной, так и специализированной отчетности необходимо руководствоваться общими требованиями ее формирования, к которым относятся: полнота предоставляемой информации, ее достоверность, существенность, нейтральность, сопоставимость и др. В результате анализа выяснилось, что отчетность, формируемая изучаемыми организациями, не отвечает требованиям ее составления, так как большинство условий предъявляемых к ее формированию не выполняется.

Для выявления полноты выполнения требований нами было проведено анкетирование работников 5 сельскохозяйственных предприятий по вопросам достаточности предоставляемой в отчетности информации в части продуктивного и рабочего скота для принятия управленческих решений. В процессе выяснилось, что многие сотрудники сельскохозяйственных предприятий Высокогорского района считают информацию по рабочему и продуктивному скоту, раскрываемую в бухгалтерской отчетности, недостаточной для целей принятия управленческих решений, так как по имеющимся данным невозможно определить состояние отрасли животноводства; несущественной, так как данные по рабочему и продуктивному скоту представленные в отчетности сильно обобщены и недостаточны для принятия экономических решений. Например, не представлена информация о породном составе животных, их продуктивности, о среднем сроке эксплуатации.

В ЗАО «Бирюли» в целях отражения информации по рабочему и продуктивному скоту используются следующие формы бухгалтерской отчетности: бухгалтерский баланс; пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах; отчет о наличии животных. Информация в них предоставляется как в суммовом выражении (бухгалтерский баланс и пояснения

к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах), так и в количественном выражении (отчет о наличии животных). Рассматриваемые формы отчетности, в зависимости от технологии обработки учетной информации и наличия технических средств автоматизации учетного процесса, заполняются как вручную, так и автоматизировано.

Таблица 3 - . Достаточность информации отчетности в части продуктивного и рабочего скота для принятия управленческих решений

Требование	Выполняется (+) / не выполняется (-)	% работников, которые дали ответ
Полнота предоставляемой информации	-	6
Достоверность данных отчетности	+	5
Существенность предоставляемой информации	-	75 %
Нейтральность информации	+	8
Сопоставимость данных отчетности	+	6
Полезность информации	-	5
Понятность данных отчетности	+	7
Достаточность информации для принятия управленческих решений	-	60 %

Источниками для заполнения бухгалтерской отчетности служат: главная книга, оборотная ведомость, журналы-ордера, вспомогательные ведомости, лицевые счета, книга учета движения животных и птицы. На наш взгляд, информация, отражаемая в указанных выше регистрах, является недостаточной для формирования специализированной сельскохозяйственной отчетности, так как в них не представлены все необходимые показатели, характеризующие биологические активы (не определен возраст животных, срок полезного использования, продуктивность и др.). В результате этого составляемая отчетность является несодержательной, что способствует снижению заинтересованности пользователей отчетности. Искаженная отчетность вводит в заблуждение ее пользователей, провоцирует их на неправильную оценку финансового и имущественного положения организации и принятие ими ошибочных управленческих решений. Основной формой бухгалтерской отчетности, служащей главным источником информации об имущественном

положении организации, о состоянии ее средств в денежной оценке на определенную дату, является бухгалтерский баланс. Первый раздел бухгалтерского баланса «Внеоборотные активы» включает в себя сведения о капитализации основных средств, к которым в том числе относится рабочий и продуктивный скот. Второй раздел бухгалтерского баланса «Оборотные активы» отражает сведения о животных на выращивании и откорме.

Недостатком бухгалтерского баланса является отражение прибыли отдельно от затрат и объемов реализации продукции, в связи с чем довольно сложно оценить эффективность работы сельскохозяйственного предприятия в части рентабельности продукции и продаж. Оценка потенциальных возможностей организации в данном случае искажается. В пояснениях к бухгалтерскому балансу в разделе «Основные средства» отражены первоначальная стоимость рабочего скота и продуктивного скота, а так же сумма начисленной амортизации животных на начало и конец года. Обратим внимание на то, что сумма начисленной амортизации показана в целом по животным, а не по отдельным их группам, таким как скот рабочий и скот продуктивный. В результате этого невозможно проанализировать износ конкретного вида биологических активов.

На наш взгляд рассматриваемая форма является малоинформативной. Рабочий и продуктивный скот здесь обособленно не отображен. Данный актив можно было бы представить в виде таблицы с выделением в отдельную группу («Биологические активы») с последующим разделением на подгруппы животных (крупный рогатый скот, лошади, козы, овцы и др.), где можно было бы указать изменение первоначальной стоимости конкретных видов животных в течение года. В части амортизации не отражены срок полезного использования, метод начисления амортизации, а так же процент износа отдельных объектов основных средств. Кроме рассмотренных выше форм бухгалтерской отчетности обязательных для включения в годовую отчетность, изучаемыми организациями составляется специализированная сельскохозяйственная форма бухгалтерской отчетности «Отчет о наличии животных». В ней представлены

сведения о наличии конкретных групп животных (крупный рогатый скот, лошади, свиньи и др.) имеющихся в хозяйстве на начало года, на конец года, а так же их первоначальная стоимость. Каждая группа разделена на подгруппы в зависимости от половозрастных особенностей. Форма наглядно отражает наличие и движение животных в течение одного года, но в нее, по нашему мнению, необходимо внести сведения о справедливой стоимости биологических активов.

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

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

Обобщая можем отметить, что мы выявили следующие направления по

совершенствованию бухгалтерского учета продуктивного и рабочего скота сельскохозяйственных организаций: разработка механизма оценки продуктивного и рабочего скота по справедливой стоимости с целью ликвидации расхождений в оценке и связанных с этим искажений данных отчетности; создание единой информационной базы для оперативного поиска данных о рыночных ценах на продуктивный и рабочий скот, что способствует упрощению расчета справедливой стоимости; закрепление в учетной политике организации рабочего плана счетов с выделением отдельных счетов по учету биологических активов в том числе продуктивного и рабочего скота; способов контроля за соответствием учетных данных показателям фактического наличия биологических активов в том числе продуктивного и рабочего скота: модернизация имеющихся и разработка новых форм регистров и форм отчетности для целей отражения информации по биологическим активам, введение промежуточной ступени формирования отчетности по продуктивному.

Таким образом, проведенное исследование подтверждает необходимость совершенствования бухгалтерского учета продуктивного и рабочего скота, в соответствии с МСФО. Результатом станет возможность достоверного определения результатов деятельности и отражения их в финансовой отчетности, что дает возможность расширить аграрный бизнес.

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

2.1 Экономическая характеристика деятельности ЗАО «Бирюли»

В ЗАО «Бирюли» животноводство является одно из основных направлений деятельности. На животноводческих фермах в настоящее время содержится более 3600 голов КРС, из которых практически 1600 –молочное стадо. На молочно-товарных фермах установлены современные шведские доильные установки «ДеЛаваль», с 2003 года применяются кормосмесители «Оптимикс». ЗАО «Бирюли» является племенным репродуктором КРС – голштиннофризской породы. Второе направление хозяйства – это производство пушно-мехового сырья (соболь, норка, лисица, песец), которое реализуется не только на внутреннем рынке, но и является экспортным товаром. Третьим направлением является растениеводство, овощеводство, возделывание картофеля. На площади более 120 гектаров возделывается картофель элитных сортов, урожайность которого составила свыше 250 центнеров с гектара. В овощеводстве на площади более 80 га выращивается капуста, столовая свекла, морковь. Урожайность овощей достигает 550 ц/га.

Общая земельная площадь составляет 22938 га, из которых пашня занимает 16575 га. В ЗАО «Бирюли» за последние годы площадь земель сократилась на 783 га. В связи с уменьшением площади сельскохозяйственных угодий. Удельный вес пашни в 2018 году в структуре сельскохозяйственных угодий организации составляет 76,9 %.

С целью определения специализации ЗАО «Бирюли», необходимо произвести расчет товарной продукции в сопоставимых ценах в таблице 4. Наибольший удельный вес в структуре товарной продукции занимает продукция животноводства – 41,4%, продукция звероводства – 22,2%. Исходя из этого можно сказать, что ЗАО «Бирюли» имеет скотоводческо-звероводческую специализацию с развитым растениеводством.

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

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

Для определения уровня специализации используем формулу, предложенную проф. Поповичем И.В.: $K_C = 100 / \sum p (2i - 1)$, где p – удельный вес отрасли в структуре товарной продукции, %; i – порядковый номер отрасли в ранжированном ряду по удельному весу в структуре товарной продукции, начиная с наивысшего.

$K_C = 100 / 28,6*(2*1-1)+22,2*(2*2-1)+13,0*(2*3-1)+12,8*(2*4-1)+ 6,1(2*5-1)+5,2*(2*6-1)= 0,28$. ЗАО «Бирюли» имеет достаточно невысокий уровень специализации. (1)

С целью определения уровня обеспеченности основными производственными фондами в ЗАО «Бирюли» рассчитаем показатели фондооснащенности и фондовооруженности труда в таблице 5.

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

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018	
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс.руб.	694537,0	735115,0	758512,0	759595,5	806517,0	308432,0
Площадь сельхозугодий, га	22330,0	22330,0	21986,0	21561,0	21561,0	6442,0
Среднегодовая численность работников, чел.	532	511	478	462	456	98,0
Фондооснащенность, тыс.руб. на 100 га сельхозугодий	3110,3	3292,1	3450,0	3523,0	3740,6	4787,8
Фондовооруженность труда, тыс.руб. на 1 работника	1305,5	1438,6	1586,8	1644,1	1768,7	3142,6

Фондооснащенность хозяйства имеет тенденцию к увеличению. На увеличение фондооснащенности в наибольшей степени влияет увеличение стоимости основных производственных средств. Фондовооруженность в период с 2014 по 2018 годы также возрастает. Так, в отчетном году показатель составляет 1768,7 тыс. руб, что на 463,2 тыс. руб. больше, чем в 2014 году. Однако в целом и фондооснащенность и фондовооруженность труда в организации ниже, чем средние показатели по РТ.

Обеспеченность ЗАО «Бирюли» энергоресурсами характеризуется

показателями энергооснащенности и энерговооруженности труда, которая представлена в таблице 6.

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

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018	
Сумма энергетических мощностей, л.с.	36823	37976,0	34014,0	32887,0	34385	7769,0
Площадь пашни, га			17000,0	16575,0	16575,0	5650,0
Среднегодовая численность работников, чел.	532	511	478	462	456	98,0
Энергооснащенность, л.с. на 100 га пашни	212,2	218,8	200,1	198,4	207,5	137,5
Энерговооруженность труда, л.с. на 1 работника	69,2	74,3	71,2	71,2	78,5	79,2

Данные таблицы 6 показывают, что с 2014 по 2018 годы наблюдалось снижение энергооснащенности организации. Так, этот показатель упал на 4,7 л.с. – с 212,2 до 207,5 л.с. Энерговооруженность труда растет, если в 2014 году этот показатель был равен 69,2, то в 2018 году он поднялся до уровня 78,5.

Далее рассмотрим обеспеченность трудовыми ресурсами ЗАО «Бирюли».

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

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

Среднегодовая численность работников период с 2014 по 2018 уменьшилась на 94 человека, вместе с этим уменьшилось и количество отработанных часов в году – на 162,5 тыс. чел. час. Показатель уровня использования запаса также уменьшается – за 5 лет он снизился на 16,9% с 142,6 до 125,7%. Значит, в ЗАО «Бирюли» прослеживается понижение уровня использования рабочей силы. Однако, несмотря на отрицательную динамику, важно отметить, что показатели выше, чем средние показатели по РТ. Так, уровень использования запаса труда в ЗАО «Бирюли» в среднем, выше среднего показателя на 23,2%.

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

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

Следует отметить, что с 2014 по 2018 годы выход валовой продукции на 100

га соизмеримой пашни увеличился на 15,8 тыс. руб. Величина издержек производства за период с 2014 по 2018 год колеблется: если в 2014 году этот показатель был равен 3,4, то в 2016 снизился на 0,3, до 3,1, а к 2018 вновь повысился до 3,5. Показатель стоимости валового дохода за пятилетний период имеет тенденцию к росту и в целом показывает значения выше, чем в среднереспубликанские. Стоимость валового дохода, приходящегося на 1 работника в 2018 году, увеличилась по сравнению с 2014 годом на 80,5 тыс. руб. Стоимость валового дохода, приходящегося на 100 руб. ОПФ за 2014-2018 годы снижается на 1,5 тыс. руб. За анализируемый период с 2014 по 2018 год уровень рентабельности производства снижается с 5,9 до 2,0 %, т.е. на 3,9%. Данное уменьшение уровня рентабельности производства вызывается снижением эффективности использования как земельных угодий, так и основных фондов и уменьшения производительности труда в закрытом акционерном обществе «Бирюли» Высокогорского района РТ.

2.2. Оценка финансового состояния

Оценку финансового состояния ЗАО «Бирюли» начнем с определения ликвидности баланса. Баланс считается абсолютно ликвидным, если выполняются условия: $A1 \geq П1$; $A2 \geq П2$; $A3 \geq П3$; $A4 \leq П4$. (2)

Неравенство $A1 \geq П1$ не выполняется, так как на начало года $186 < 163149$, платежный недостаток составляет 162963 тыс.руб; на конец года $411 < 154946$, платежный недостаток составляет 154535 тыс.руб. Это свидетельствует о недостаточном количестве абсолютных и наиболее ликвидных активов для покрытия наиболее срочных обязательств. Платежный недостаток на конец года уменьшается на 8428 тыс.руб., что говорит об уменьшении срочных обязательств и увеличении наиболее ликвидных активов в организации. Неравенство $A2 \geq П2$ также не выполняется, так как на начало года $20601 < 164144$, платежный недостаток составляет 143543 тыс.руб.; на конец года $37543 < 66389$, платежный недостаток составляет 28846 тыс.руб. Это говорит о превышении краткосрочных пассивов над быстро реализуемыми активами и о невозможности организации

покрыть свои долги перед кредиторами в недалеком будущем с учетом своевременных расчетов. Платежный недостаток на конец года уменьшается на 114697 тыс.руб.

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

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

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

Неравенство $A4 \leq П4$ выполняется, так как на начало года $791237 < 1000010$, платежный недостаток составляет 208773 тыс. руб.; на конец года $823369 < 988505$, платежный недостаток составляет 165136 тыс. руб. Это говорит о соблюдении минимальных условий финансовой устойчивости организации, наличии у нее собственных оборотных средств. Платежный недостаток на конец года уменьшается на 43637 тыс.руб. Рассмотрим неравенства: на начало года: $A1 \leq П1$;

$A2 \leq P2$; $A3 \geq P3$; $A4 \leq P4$. У ЗАО «Бирюли» наблюдается нехватка денежных средств, чтобы погасить кредиторскую задолженность. Сопоставление ликвидных средств и обязательств позволяет вычислить следующие показатели:

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

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

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

Из вычисленных данных видно, что предприятие на начало 2018 года находилось в неплатежеспособном состоянии, ситуация начала изменяться в положительную сторону к концу года. Найдем также значение перспективной ликвидности (ПЛ). $ПК = A3 - P3$ (4)

На начало года: $ПК = 548532-33253=515279$. На конец года: $ПК = 470009-121081=348928$. Следовательно, платежеспособность предприятия к концу года уменьшилась. Для комплексной оценки платежеспособности ЗАО «Бирюли» следует использовать финансовые коэффициенты платежеспособности. Для удобства проведения анализа, сведем расчеты величины коэффициентов платежеспособности АО «Бирюли» Высокогорского района РТ в таблицу 10.

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

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

У АО «Бирюли» наблюдается недостаточная способность рассчитаться по своим обязательствам. Общий показатель ликвидности L1 не укладывается в

пределы установленного норматива, хоть и стремится к нему, показывая рост к концу года, остальные показатели свидетельствуют о преобладающем количестве обязательств организации над собственными активами. Величина показателя в конце года выше, чем в начале года на 0,03. Данное увеличение связано с одновременным увеличением суммы всех ликвидных средств предприятия и уменьшением суммы всех платежных обязательств. Коэффициент абсолютной ликвидности не укладывается в пределы норматива ни в начале, ни в конце года. Это означает, что предприятие, скорее всего, не сможет погасить свою задолженность немедленно. В конце года его величина увеличилась на 0,001, и это говорит об незначительном увеличении возможности погасить задолженность в ближайшие сроки. Коэффициент быстрой ликвидности также не удовлетворяет нормальным значениям показателя. В начале года показатель был равен 0,063, а к концу года он стал 0,171, при этом возможность покрыть обязательства у предприятия немного повысилась - на 0,108. Коэффициент текущей ликвидности как в начале периода (1,739), так и в конце периода (2,294), вписываются в нормативные диапазоны. Это дает понять, что организация может погашать краткосрочные задолженности за счет только оборотных активов. Коэффициент маневренности функционирующего капитала к концу года повышается на 0,017 и составляет 0,127. Показатель несколько низок, это может свидетельствовать о возникновении неплатежеспособности организации. Доля оборотных средств в активах предприятия на конец года увеличивается на 0,05.

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

1) $KBPt = (K1ф + 6/T (K1ф - K1н)) / 2 = (1,739 + 6/12(1,739 - 2,294)) / 2 = 1,422$. Значение

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

2) $KУПт = (K1ф + 3/T (K1ф - K1н)) / 2 = (1,739 + 3/12(1,739 - 2,294)) / 2 = 1,33$. Коэффициент утраты платежеспособности больше 1, это свидетельствует об отсутствии реальной угрозы для предприятия утратить платежеспособность. Это нормальное состояние отчетного года динамике коэффициента текущей ликвидности, через 3 месяца его значение, как минимум, не станет ниже 2, став неудовлетворительным.

Рассчитаем показатели характеризующих финансовую устойчивость ЗАО «Бирюли». на начало и на конец 2018 года в таблице 11.

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

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

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

U_2 - коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования. Данный коэффициент показывает, какая часть оборотных активов финансируется

за счет собственных средств. Таким образом, показатель имеет тенденцию к увеличению – к концу года он повысился на 0,004 позиции: с 0,199 до 0,203. Стоит отметить, что значения близки к среднестатистическим.

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

Таким образом, ЗАО «Бирюли» Высокогорского района финансово устойчива.

2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

В ЗАО «Бирюли» бухгалтерский учет ведется бухгалтерией, которая является самостоятельной структурной единицей внутри организации. Бухгалтерией на обязательной постоянной основе ведется учет фактов хозяйственной жизни, происходящих на предприятии, и всю полученную

информацию и результаты систематизирует в бухгалтерской отчетности. Бухгалтерией ЗАО «Бирюли» ведется как бухгалтерский, так и управленческий учет.

В бухгалтерии АО «Бирюли» работает целый штат сотрудников: главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера, а также бухгалтера на различных участках. Для лучшей кооперации и разделения труда, для каждого из них разрабатываются должностные инструкции, позволяющие им исполнять свои обязанности. Каждый из них отвечает за свои участки: учет по налогам, по расчетам, по растениеводству и животноводству, по заработной плате работников и т.д. Составляются эти инструкции главным бухгалтером и утверждаются руководителем организации. Главным бухгалтером на предприятии является Низамова Д.М. Она ведет наблюдение за событиями, изучает их сущность и определяет их как экономические явления, составляет бухгалтерскую отчетность, готовит специальные обзоры. Она несет ответственность за ведение бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной бухгалтерской отчетности. Ответственность за формирование и содержание учетной политики несет руководитель организации, а не главный бухгалтер. В организации АО «Бирюли» главный бухгалтер занимается разработкой учетной политики, а руководитель, в свою очередь, ее утверждает. В ПБУ были внесены некоторые поправки, согласно которым был уточнен порядок формирования предприятиями учетной политики, а именно пункта, касающегося выбора способа учета. Бухгалтерский учет на предприятии ведется в журнально-ордерной форме и частично автоматизирован. Ведется в машинно-ориентированной форме на базе бухгалтерских программ «1С:Бухгалтерия 8.3» и в соответствии с рабочим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Проверка правильности аналитического и синтетического учета производится путем составления оборотной ведомости по счетам аналитического учета и сверки их итогов с соответствующими суммами оборотной ведомости по синтетическим счетам. Таким образом, если орган Росстата запросил аудиторское

заклучение о бухгалтерской отчетности у такой организации, то в этом случае компания должна предоставить в статистику разъяснения об отсутствии такой обязанности. Ведомство также напоминает, что непредставление аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности, подлежащей обязательному аудиту, грозит административными штрафами.

В ЗАО «Бирюли» организован внутренний контроль, а также достоверности учетных и отчетных данных. Система внутреннего контроля включает в себя следующие составляющие: соответствие организационной структуры размеру и характеру деятельности; распределение ответственности и полномочий; наличие должностных инструкций для всего персонала организации; соблюдение сроков утверждения учетной политики; соответствие принятых элементов учетной политики требованиям действующего законодательства; наличие ревизионной комиссии. Внутренний контроль в изучаемой организации производится ревизионной комиссией. С целью контроля ведения бухгалтерского учета создана комиссия, которая состоит из трех человек: председатель комиссии, главный бухгалтер предприятия и ответственное лицо за определенный участок учета.

В ЗАО «Бирюли» разработаны компетенции по безопасности жизнедеятельности работников. Главной целью является формирование в организации основных принципов и понятий, касающихся безопасности жизнедеятельности сотрудников, а также неразрывном единстве эффективной профессиональной деятельности с требованиями безопасности и защищенности человека. При этом, как основные, выделяются задачи по приобретению сотрудниками предприятия ЗАО «Бирюли» понимания проблем безопасности жизнедеятельности, а также снижения возможных рисков, связанных с их профессиональной деятельностью, развитию способности идентификации опасности и оценивании возможных рисков, возникающих во время выполнения трудовых обязанностей. Организм. Компетенции, предусмотренные программой государственной итоговой аттестации, безопасности жизнедеятельности, физической культуре, деловому общению и иностранному языку освоены в полном объеме и представлены в приложениях А,В,С).

3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ ПРОДУКТИВНОГО И РАБОЧЕГО СКОТА

3.1. Предложения по совершенствованию учета продуктивного и рабочего скота

В настоящее время в ЗАО «Бирюли» для отражения биологических активов в отечественном бухгалтерском учете используют следующие счета: сч. 01 «Основные средства» суб.4 «Скот рабочий и продуктивный»; сч. 02 «Амортизация основных средств»; сч. 11 «Животные на выращивании и откорме»; и некоторые другие счета. Таким образом, возникают противоречия с требованиями МСФО 41 «Сельское хозяйство». В связи с этим мы предлагаем внести изменения в специализированный план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций путем выделения новых счетов и уточнения уже имеющихся. Предлагаемые изменения плана счетов в части учета продуктивного и рабочего скота представлены в таблице 12. Для совершенствования специализированного плана счетов сельскохозяйственных организаций в части продуктивного и рабочего скота рекомендуем:

Удалить из структуры счета 01 «Основные средства» аналитические субсчета: «Скот рабочий и продуктивный», «Многолетние насаждения» и выделить отдельный синтетический счет по учету биологических активов предприятия, например, счет 06 «Внеоборотные биологические активы» с разделением на субсчета и аналитические счета: 06.1 «Внеоборотные биологические активы животноводства»; 06.1.1 «Скот рабочий»; 06.1.2 «Скот продуктивный»; 06.2 «Внеоборотные биологические активы растениеводства»; 06.3 «Выбытие внеоборотных биологических активов». Это позволит выделить «Основные» биологические активы из состава основных средств, учет по ним вести отдельно в зависимости от специфики сельскохозяйственной деятельности;

Модифицировать счет 02 «Амортизация основных средств» в части Внеоборотных биологических активов, учитываемых по себестоимости.

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

№ п/п	Наименование счета	Номер счета	Номера наименования субсчета
1	Амортизация основных средств и внеоборотных биологических активов	02	2. Амортизация внеоборотных биологических активов 2.1. Амортизация собственных внеоборотных биологических активов 2.2. Амортизация арендуемых внеоборотных биологических активов
2	Внеоборотные биологические активы	06	1. Внеоборотные биологические активы отрасли животноводства 1.1. Скот рабочий 1.2. Скот продуктивный 2. Внеоборотные биологические активы растениеводства Выбытие внеоборотных биологических активов
3	Вложения во внеоборотные активы	08	Перевод оборотных биологических активов во внеоборотные Приобретение внеоборотных биологических активов
4	Оборотные биологические активы отрасли животноводства	11	Молодняк биологических активов Биологические активы животноводства на откорме 3. Птица 4. Звери 5. Кролики 6. Семьи пчел 7. Молодняк биологических активов, переданный гражданам по договорам 8. Биологические активы, принятые от населения для продажи 9. Биологические активы, переданные в переработку на сторону
5	Забалансовые счета		
6	013 Внеоборотные биологические активы, арендованные у сторонних организаций		
7	014 Внеоборотные биологические активы, сданные в аренду		

Примечание: предложения автора по изменению плана счетов выделены курсивом.

Предлагаем переименовать указанный счет в сч. 02 «Амортизация основных средств и внеоборотных биологических активов» и открыть к нему следующие субсчета и аналитические счета: 02.1 «Амортизация основных средств»; 02.2 «Амортизация внеоборотных биологических активов»; 02.2.1 «Амортизация собственных внеоборотных биологических активов». На данном субсчете будет отражаться информация о начисленной амортизации по рабочему и продуктивному скоту, а так же по другим биологическим активам животноводства и

растениеводства, имеющимся в собственности сельскохозяйственной организации. Пользуясь информацией с данного субсчета можно определить необходимость обновления продуктивного и рабочего скота; 02.2.2 «Амортизация арендуемых внеоборотных биологических активов». На нем будут представлены данные по амортизации продуктивного и рабочего скота, а так же по другим долгосрочным биологическим активам животноводства, которые являются арендуемыми активами предприятия. В нашем случае это позволит выявить, насколько самортизирован арендуемый рабочий и продуктивный скот и на основании этого определить целесообразность продления его аренды на будущие периоды;

Уточнить наименование отдельных аналитических субсчетов счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»: 08.6 «Перевод оборотных биологических активов во внеоборотные»; 08.7 «Приобретение внеоборотных биологических активов». Данное переименование определяется необходимостью замены таких понятий как «молодняк животных», «основное стадо» такими общими понятиями, как «Оборотные биологические активы» и «Внеоборотные биологические активы»;

Для отражения наличия и движения краткосрочных биологических активов модифицировать счет 11 «Животные на выращивании и откорме» в счет 11 «Оборотные биологические активы животноводства», открыть к счету следующие субсчета по группам животных, срок использования которых не превышает 1 года: 11.1 «Молодняк биологических активов»; 11.2 «Биологические активы животноводства на откорме»; 11.3 «Птица»; 11.4 «Звери»; 11.5 «Кролики»; 11.6 «Семьи пчел»; «Молодняк биологических активов, переданный гражданам по договорам»; 11.8 «Биологические активы, принятые от населения для продажи»; 11.9 «Биологические активы, переданные в переработку на сторону». (В разрезесчета 11 «Оборотные биологические активы животноводства» нами были модифицированы субсчета 1, 2, 7, 8 и 9, остальные субсчета однообразны счету 11 «Животные на выращивании и откорме» отраслевого плана счетов); добавить дополнительные забалансовые счета для

учета биологических активов: счет 013 «Внеоборотные биологические активы, арендованные у сторонних организаций»; счет 014 «Внеоборотные биологические активы, сданные в аренду». Бухгалтерский учет биологических активов с использованием указанных счетов позволит: отражать биологические активы в качестве обособленной группы активов предприятия, в соответствии с требованиями международных стандартов; подготовить понятную и достоверную информацию для целей бухгалтерского финансового и управленческого учета.

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

№	Хозяйственные операции	Дебет	Кредит
1. Поступление внеоборотных биологических активов (покупка)			
1.1	Отражена сумма расходов на приобретение внеоборотного биологического актива животноводства	08.7	60
1.2	Отражен НДС по приобретенному внеоборотному биологическому активу животноводства	19	60, 76
1.3	Учен внеоборотный биологический актив животноводства (скот рабочий) по справедливой стоимости за минусом расходов на продажу	06.1.1	08.7
1.4	Отражена положительная разница между суммой приобретения внеоборотного биологического актива животноводства и его справедливой стоимостью	90.2	08.7
1.5	Отражена отрицательная разница между суммой приобретения внеоборотного биологического актива животноводства (рабочего скота) и его справедливой стоимостью	06.1.1	90.2
2. Поступление оборотных биологических активов (покупка)			
2.1	Отражена сумма расходов на приобретение оборотного биологического актива животноводства	11.1	60
2.2	Отражен НДС по приобретенному оборотному биологическому активу животноводства	19	11.1
2.3	Отражена положительная разница между суммой приобретения оборотного биологического актива животноводства и его справедливой стоимостью	90.1	11.1
2.4	Отражена отрицательная разница между суммой приобретения оборотного биологического актива животноводства и его справедливой стоимостью	11.1	90.1
3. Поступление оборотного биологического актива (воспроизводство)			
3.1	Отражена справедливая стоимость произведенных оборотных биологических животноводства	11.1	91

3.2	Отражена себестоимость произведенных оборотных биологических активов животноводства	11.1	20,23, 25,
3.3	Переведены оборотные биологические активы животноводства во внеоборотные	08.6	11.2
4. Амортизация и обесценение внеоборотных биологических активов, учитываемых по себестоимости			
4.1	Начислена амортизация на внеоборотные биологические активы животноводства находящиеся в собственности	20.2	02.2.1
4.2	Отражено снижение стоимости внеоборотных биологических активов животноводства	91.2	14
4.3	Восстановлен убыток от обесценения внеоборотного биологического актива животноводства	1 4	9 1
5. Последующая оценка биологических активов			
5.1	Отражено увеличение справедливой стоимости биологических активов животноводства	06.1 11	91
5.2	Отражено уменьшение справедливой стоимости биологических активов животноводства	9 1	06.11
6. Выбытие внеоборотных и оборотных биологических активов			
6.1. Продажа внеоборотных и оборотных биологических активов, учитываемых по справедливой стоимости			
6.1.	Отражена задолженность покупателя	6	90.
6.1.	Налог на добавленную стоимость	90.3	6
6.1.3	Списание стоимости внеоборотного биологического актива животноводства (рабочего скота)	06.3	06.1.1
6.1.4	Отражена справедливая стоимость биологического актива животноводства	90.2	06. 3
6.2. Продажа внеоборотных и оборотных биологических активов, учитываемых по себестоимости			
6.2.	Отражена задолженность покупателя	6	90.
6.2.	Налог на добавленную стоимость	90.3	6
6.2.3	Списание стоимости внеоборотного биологического актива животноводства (рабочего скота)	06.3	06.1.1
6.2.4	Списание амортизации внеоборотных биологических активов животноводства	02.2	06. 3
6.2.5	Отражена себестоимость продаж биологического актива животноводства	90.2	06. 3

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

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

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

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

Акт на выбытие биологических активов следует составлять для учета в случае продажи, падежа, вынужденной прирезки, забоя животных всех учетных групп, а так же безвозмездной передачи животных. Его необходимо составлять в

двух экземплярах. Один экземпляр необходимо передавать в бухгалтерию для снятия с учета биологического актива, а другой должен служить для зоотехнического учета. Акт должен подписываться членами комиссии и утверждаться руководителем организации.

Инвентарную карточку учета биологических активов (животноводство) предлагаем составлять на каждый отдельный объект биологических активов, т.к. любое животное имеет индивидуальные характеристики, на основании которых определяется его стоимость. Таким образом, групповой учет в данном направлении считаем нецелесообразным. Инвентарную карточку составляют на основании документов на поступление и выбытие. Исходя из этого, мы предлагаем ее заполнять в одном экземпляре на основании акта на оприходование и акта на выбытие биологических активов. Предложенная нами форма отражает следующие данные: сведения о биологическом активе; информацию о переоценки биологических активов; сведения о приемке, внутренних перемещениях, выбытии (списании) биологического актива; затраты по биологическому активу. Указанные данные предлагаем отражать в виде отдельных пунктов в табличной форме.

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

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

В пункте 3 «Сведения о приемке, внутренних перемещениях, выбытии (списании) биологического актива» указываем: данные структурном

подразделении, куда животное поступило (переместилось, выбыло); наименование документа (с указанием его даты и номера) на основании которого произошла приемка, перемещение, выбытие; остаточную стоимость биологического актива; Ф.И.О. ответственного лица и причины перемещения (списания). Таким образом, перечисленные данные будут отражать необходимую информацию, касающуюся данного пункта.

В пункте 4 «Затраты по биологическому активу» указываем затраты связанные с вводом в эксплуатацию биологического актива, его содержанием, внутреннем перемещением и списанием (выбытием). Здесь считаем необходимым отражать информацию о затратах, которые имели место (их наименование), их сумму и сведения о документе (наименование, дата, номер) на основании которых они были произведены. Предложенная ними инвентарная карточка по учету биологических активов, по нашему мнению, наиболее информативна и компактна. Ее использование в бухгалтерском учете позволит отражать всю необходимую информацию, касающуюся инвентаризации биологических активов. Для регистрации инвентарных карточек учета биологических активов необходимо составлять опись инвентарных карточек. Опись составляется в одном экземпляре в бухгалтерии в целях контроля за сохранностью инвентарных карточек.

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

данных указанную форму мы дополнили сведениями о наличии биологических активов на начало года.

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

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

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

хозяйственной операции; исправленной проводки; суммы проведенной операции в оценке по справедливой стоимости.

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

Для оформления итогов переоценки биологических активов, а так же в целях сопоставления информации об изменении их справедливой стоимости на начало и конец отчетного периода предлагаем использовать акт переоценки биологических активов. Акт предназначен для пересчета справедливой стоимости на дату проводимой переоценки. Разработанный нами документ представляет собой модифицированную форму 407-АПК (акта переоценки внеоборотных активов) с некоторыми изменениями (добавлены графы: количество биологических активов, справедливая стоимость до переоценки, справедливая стоимость после переоценки, доценка/уценка). Акт считаем необходимым составлять в одном экземпляре и хранить в бухгалтерии организации. Использование указанных форм первичных учетных документов за счет отражения в них дополнительных данных будет способствовать повышению информативности форм учета движения животных и упрощению системы документооборота.

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

предоставляемой информации, повышению инвестиционной привлекательности отечественных сельскохозяйственных предприятий, развитию рынков сельскохозяйственной продукции.

3.2. Рекомендации по формированию бухгалтерской финансовой отчетности

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

Указанные формы отчетности не отражают информацию, в части учета биологических активов, которая бы соответствовала требованиям МСФО 41 «Сельское хозяйство», а именно: не раскрывается совокупная величина прибыли или убытка, возникающих в текущем периоде при первоначальном признании биологических активов, а также в результате изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом расходов на продажу; отсутствует описание каждой группы биологических активов имеющихся в организации; не определен характер деятельности организации, связанной с каждой группой биологических активов; не раскрывается информация о методах и основных допущениях, использованных при определении справедливой стоимости каждой группы биологических активов; не отражается информация о наличии балансовой стоимости биологических активов, в отношении использования которых действуют определенные ограничения, а также балансовая стоимость биологических активов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;

не раскрывается величина принятых организацией на себя обязательств по совершенствованию или приобретению биологических активов; и стратегии управления финансовым риском, связанным с сельскохозяйственной деятельностью; отсутствует выверка изменения балансовой стоимости биологических активов, включающая: прибыль или убыток от изменений справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу; повышение стоимости в результате приобретения активов; уменьшение стоимости, связанное с продажей биологических активов и классификацией биологических активов в качестве предназначенных для продажи (или включения их в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи); в отношении биологических, которых в организациях измеряют по фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения на конец периода не раскрывается следующая информация: описание этих биологических активов; объяснение причин, в силу которых справедливую стоимость невозможно надежно измерить; по возможности, диапазон расчетных оценок, в котором, по всей вероятности, находится справедливая стоимость; используемый метод начисления амортизации; сроки полезного использования или применяемые нормы амортизационных отчислений; и общую балансовую стоимость и сумму накопленной амортизации (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода; в отношении биологических активов ранее измеряемых по фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения, у которых в течение текущего периода появляется возможность надежно измерить справедливую стоимость, не раскрывается следующая информация: описание этих биологических активов; объяснение причин, в силу которых появилась возможность надежного измерения справедливой стоимости; влияние перехода к справедливой стоимости.

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

неполной. На основании этого нами были предложены модифицированные формы бухгалтерской отчетности, которые, на наш взгляд, наиболее адаптированы под требования международных стандартов. Нами разработано пояснение (пояснительная записка) к основным формам отчетности, в которых отражена информация о рыночной стоимости биологических активов за различные периоды времени (производственные циклы). Так же нами была предложена специализированная отчетность. Модифицировали следующие формы бухгалтерской финансовой отчетности, имеющие отношение к биологическим активам: бухгалтерский баланс ; отчет о финансовых результатах пояснения к бухгалтерскому учету и отчету о финансовых результатах.

Нами предложена форма специализированной отчетности «Отчет о наличии биологических активов животноводства», за основу которой была взята форма №15-АПК «Отчет о наличии животных». Рассмотрим порядок заполнения формы «Бухгалтерский баланс». Бухгалтерский баланс был модифицирован нами в активной его части, так как информация о биологических активов имеет свое отражение только в 1 и 2 разделах. В пассив баланса изменений внесено не было. В разделе 1 «Внеоборотные активы» мы внесли дополнительную графу «Основные биологические активы», в разделе 2 «Оборотные активы» - графу «Оборотные биологические активы. Это было сделано для того, что бы выделить биологические активы как отдельные категории активов предприятия. В отечественном учете, биологические активы представлены в составе основных средств (рабочий скот, продуктивный скот) и оборотных средств (животные на выращивании и откорме), а это противоречит МСФО 41 «Сельское хозяйство». Применительно общему правилу, мы предлагаем отражать данные по биологическим активам организации по их справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Согласно приказу Минфина РФ от 02.07.2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организации» все показатели в бухгалтерском балансе мы предлагаем рассматривать за три года, данные отражать по состоянию на конец года. Это позволит проследить динамику изменения показателей

бухгалтерского баланса, выявить тенденции развития предприятия. Так же рекомендуем убрать из состава бухгалтерского баланса Справку о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах. А информацию по забалансовым счетам, в т.ч. по арендованным и сданным в аренду внеоборотным биологическим активам, раскрывать в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

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

Информацию, касающуюся биологических активов предприятия в саму структуру Отчета о финансовых результатах, по нашему мнению, включать не стоит. Прибыли и убытки деятельности организации по биологическим активам, мы предлагаем отражать справочно. Это связано с тем, что биологические активы имеются не во всех организациях, а преимущественно в сельскохозяйственных. Поэтому в основной части Отчета о финансовых результатах данную информацию предоставлять не целесообразно. Таким образом, в рамках модификации рассматриваемой формы, в справочную часть мы рекомендуем включить следующие графы; прибыль (убыток) при первоначальном признании биологических активов по справедливой стоимости; прибыль (убыток) при переоценке биологических активов в соответствии с их рыночной стоимостью; убыток в результате гибели биологических активов. Таким образом, ЗАО «Бирюли» получит возможность отражать выверку изменений балансовой стоимости биологических активов, имевших место между началом и концом текущего периода. Это является необходимым условием предоставления информации в части биологических активов, предписанным МСФО 41 «Сельское хозяйство». Информация в Отчете о финансовых результатах мы предлагаем отражать согласно с установленными приказом Минфина РФ от 02.07.2010 г. №66н

«О формах бухгалтерской отчетности организации» периодами - за 2 года по состоянию на 31 декабря.

Рассмотрим порядок заполнения формы «Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах». В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах нужно раскрывать сведения обеспечивающие пользователей дополнительными данными, которые не целесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении. В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах мы предлагаем выделить отдельный раздел «Биологические активы». Это связано с тем, что для сельскохозяйственных предприятий биологические активы являются основным активом, формирующим прибыль организации. Таким образом, дополнительная информация, касающаяся их использования, будет являться существенной.

В связи с этим, мы предлагаем раскрывать следующую информацию: о наличии и движении биологических активов; об изменении стоимости биологических активов в результате приобретения, воспроизводства, продажи, забоя, гибели, безвозмездной передачи третьим лицам (от третьих лиц); об амортизации биологических активах; об ином использовании биологических активов. Информацию о наличии и движении биологических активов мы предлагаем отражать по двум укрупненным группам (характеризующим экономическое содержание): основные биологические активы и оборотные биологические активы с разделением их в зависимости от отрасли сельскохозяйственного производства на биологические активы животноводства и биологические активы растениеводства. Такое разграничение обеспечивает информацией, которая может оказаться полезной при оценке распределения во времени будущих потоков денежных средств.

Согласно установленному в приказе Минфина РФ от 02.07.2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организации» порядку формирования

отчетности мы предлагаем отображать информацию о наличии и движении биологических активов за два года - за отчетный год и предшествующий год. В каждом периоде представленные данные рекомендуем показывать по состоянию на начало и конец года, а так же указывать изменения за период. Отдельным пунктом мы предлагаем отразить данные об изменении стоимости биологических активов в результате приобретения, воспроизводства, продажи, забоя, гибели, безвозмездной передачи третьим лицам (от третьих лиц). В целях сопоставления данных, информацию считаем необходимым, отражать за отчетный и предшествующий периоды. В предложенном подразделе рекомендуем раскрывать следующие сведения: об увеличении стоимости объектов биологических активов в результате приобретения, воспроизводства, безвозмездной передачи от третьих лиц (как в целом, так и в отдельности по животноводству и растениеводству); об уменьшении стоимости объектов биологических активов в результате продажи, забоя, гибели, безвозмездной передачи третьим лицам (как в целом, так и в отдельности по животноводству и растениеводству).

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

Считаем необходимым отдельно раскрывать сведения об ином использовании биологических активов, а именно: о переданных в аренду биологических активах, числящихся на балансе и числящихся за балансом; о полученных в аренду биологических активах, числящихся на балансе и за балансом. Рассматриваемые показатели будут информировать пользователей отчетности об арендных отношениях организации в части биологических активов.

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

Так же считаем необходимым, указать принципы определения справедливой стоимости биологических активов, либо, если в качестве справедливой стоимости используется дисконтируемая стоимость, указать ставку дисконта, используемую для перерасчета будущих потоков доходов в единую величину текущей стоимости. Применительно к биологическим активам, справедливую стоимость которых невозможно надежно определить, рекомендуем дополнительно предоставить информацию о наличии таких биологических активах, объяснить причины, в результате которых справедливую стоимость невозможно надежно определить, указать сроки полезного использования, балансовую стоимость, способ начисления амортизации.

Указанная выше дополнительная информация, представленная в текстовой форме, соответствует требованиям МСФО 41 «Сельское хозяйство» в части ее раскрытия, способствует повышению информативности отчетности, ее полезности для пользователей. В сельском хозяйстве помимо общих типовых

форм отчетности составляются дополнительно специализированные формы отчетности, в которых раскрывается специфика деятельности сельскохозяйственных предприятий. Для отражения информации в части животных используются следующие формы: форма № 13-АПК «Отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства»; форма № 15-АПК "Отчет о наличии животных".

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

В отчете о наличии биологических активов животноводства мы предлагаем: раскрывать информацию о наличии животных по группам, в соответствии с половозрастной структурой на начало и конец отчетного периода, что позволит сопоставлять данные по каждому виду животных в отдельности; предоставлять данные только в части основных биологических активов животноводства (т.к. молодняк, приплод животных не являются зрелыми активами, которые способны приносить экономическую выгоду); отражать данные о наличии племенных животных и животных по лизингу, что даст возможность определения структуры биологических активов с точки зрения его назначения (использования на племенные цели, либо на производственные) и прав собственности (собственные, либо арендованные); отображать справедливую (рыночную) стоимость каждой группы (вида) животных. В совокупности с остальными показателями, представленными в рассматриваемой форме, это позволит рассчитать среднюю рыночную стоимость 1 головы животного; в целях информирования внешних пользователей отчетности о возрастной структуре животных предлагаем включить дополнительный столбец «Средний возраст, лет (месяцев)» (т.к. возраст животного непосредственно влияет на его рыночную

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

Таким образом, необходимо совершенствовать формы бухгалтерской отчетности отражающих информацию попродуктивному и рабочему скоту. Для этих целей необходима совершенствовать применяемых в настоящее время форм, либо разработка новых форм отчетности с учетом требований МСФО. Мы считаем, что предложенные нами формы бухгалтерской финансовой отчетности, в том числе специализированная форма «Отчет о наличии биологических активов животноводства» отвечают требованиям Международных стандартов в части раскрытия информации по биологическим активам.

При этом необходимо обратить внимание на следующее. Организация должна раскрыть совокупную величину прибыли или убытка, возникающих в текущем периоде при первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции, а также от изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом затрат на их продажу.

Организация должна дать описание каждой группы биологических активов.

Приветствуется, чтобы организация представляла количественную информацию по каждой группе биологических активов, подразделяя их на потребляемые и плодоносящие (продуктивные) биологические активы или на достигшие и не достигшие состояния зрелости биологические активы, в зависимости от ситуации.

Если следующие данные не раскрываются в составе информации, опубликованной вместе с финансовой отчетностью, организация должна дать описание:

- характера своей деятельности, связанной с каждой группой биологических активов;
- нефинансовых параметров или расчетных показателей в натуральном выражении применительно:
- к каждой группе биологических активов организации на дату окончания

периода;

- к объему произведенной сельскохозяйственной продукции в течение периода.

Организация должна раскрыть:

- информацию о наличии и балансовой стоимости биологических активов, в отношении прав на которые имеются ограничения, а также о балансовой стоимости биологических активов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;

- величину договорных обязательств по будущему выращиванию или приобретению биологических активов;

- стратегии управления финансовым риском, связанным с сельскохозяйственной деятельностью.

Организация должна представить сверку изменений балансовой стоимости биологических активов, имевших место между началом и концом текущего периода.

Если организация оценивает биологические активы по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения по состоянию на дату окончания периода, то в отношении таких биологических активов организация должна раскрыть следующую информацию:

- описание этих биологических активов;

- объяснение причин, в силу которых справедливую стоимость невозможно надежно оценить;

- по возможности - диапазон расчетных оценок, в котором вероятнее всего находится справедливая стоимость;

- используемый метод амортизации;

- сроки полезного использования или применяемые нормы амортизационных отчислений;

- общую балансовую стоимость и сумму накопленной амортизации (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода.

Если в течение текущего периода организация оценивает биологические

активы по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения, то организация должна раскрыть сумму признанной прибыли или убытка от выбытия таких биологических активов.

Если в течение текущего периода появляется возможность надежно оценить справедливую стоимость биологических активов, ранее оцениваемых по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения, то в отношении данных биологических активов организация должна раскрыть следующую информацию:

- описание этих биологических активов;
- пояснение, почему надежная оценка справедливой стоимости стала возможной;
- влияние изменения базы оценки.

Организация должна раскрыть следующую информацию применительно к сельскохозяйственной деятельности, являющейся предметом МСФО 41 «Сельское хозяйство»:

- характер и сумму государственных субсидий, отраженных в финансовой отчетности;
- невыполненные условия и другие условные события, которыми сопровождаются государственные субсидии;
- ожидаемое существенное снижение объемов государственных субсидий.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

На основании проведенного исследования можно сделать следующие обобщающие выводы и внести предложения:

уточнены определения биологического актива, рабочего скота, продуктивного скота. Определения рабочего скота и продуктивного скота отражают специфические особенности рассматриваемых животных, характеризующие их в качестве элементов биологических активов. Определение биологического актива раскрывает его сущность в качестве отдельной учетной категории; дополнены счета синтетического учета, субсчета и аналитические счета, раскрыты корреспонденции счетов бухгалтерского учета, что позволит формировать учетную информацию о состоянии и движении продуктивного и рабочего скота.; доработаны специализированные формы первичных учетных документов для учета биологических активов, что позволит более детально отражать информацию о их движении; Модифицированы формы финансовой отчетности, предусматривающие отражение в ней информации о биологических активах, что позволит отражать биологические активы в отчетности обособленно, как отдельную учетную категорию.

Установлено, что международные стандарты финансовой отчетности начали внедряться в российскую учетную практику в результате переориентации экономики на рынок. Детальный анализ понятийного аппарата, основанный на определении и обобщении сущности биологических активов в т.ч. продуктивного и рабочего скота позволил сформулировать следующие определения: Продуктивный скот – это сельскохозяйственные животные, обладающие способностью биотрансформации, способные приносить экономические выгоды, участвующие в производственном процессе длительный период времени (более одного производственного цикла) в качестве средства производства сельскохозяйственной продукции на основе естественных биологических процессов; Рабочий скот - это сельскохозяйственные животные, обладающие способностью к биологическим изменениям (состоящим из процесса роста, дегенерации, воспроизводства себе подобных), способные приносить экономические выгоды, используемые в

производственном процессе в качестве рабочей силы длительный период времени (более одного производственного цикла), имеющие специфические особенности (необходимость кормления, ухода, подверженность заболеваниям и др.) и требующие особого учета; Биологические активы – это животные и растения, используемые в сельскохозяйственной деятельности с целью получения продукции, дополнительных биологических активов и прочих экономических выгод, являющиеся результатом прошлых событий, контролируемые предприятием и подвергаемые количественным и качественным изменениям.

Использование данных определений позволит связать экономическую и биологическую характеристики рассмотренных в ходе исследования продуктивного и рабочего скота, определить их место в общей структуре активов ЗАО «Бирюли».

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

Проведенный анализ первичной документации и форм отчетности показал необходимость их совершенствования. В процессе работы разработаны и предложены модифицированные формы документов для учета наличия и движения биологических активов, доработана отчетность. Основной целью является использование справедливой стоимости при оценке продуктивного и рабочего скота.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) утв. Федеральным законом № 51-ФЗ от 30.11.1994 г. // Справочно-правовая система «Гарант»
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) утв. Федеральным законом № 14-ФЗ от 26.01.1996 г. // Справочно-правовая система «Гарант»
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) утв. Федеральным законом № 146-ФЗ от 31.07.1998 г. // Справочно-правовая система «Гарант»
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) утв. Федеральным законом № 117-ФЗ от 05.08.2000 г. // Справочно-правовая система «Гарант»
5. Федеральный закон № 402 -ФЗ от 06.12.2011 г. «О бухгалтерском учете» // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»
6. Федеральный закон № 264-ФЗ от 29.12.2006 г. (ред. от 24.07.2009) "О развитии сельского хозяйства" // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»
7. Федеральный закон № 208-ФЗ от 27.07.2010г. «О консолидированной финансовой отчетности» // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»
8. Федеральный Закон «О сельскохозяйственной кооперации» № 193-ФЗ от 08.12.1995 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»
9. Постановление Правительства РФ от 08.07.97 № 835 «О первичных учетных документах» // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»
10. Постановление Правительства РФ от 14.07.2007 г. №446 «О государственной программе развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008 - 2012 годы» // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»
11. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности утв. Постановлением

Правительства Российской Федерации от 06.03.1998 г. № 283 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

12. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ 29 декабря 1997 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

13. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренная Приказом Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. № 180 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

14. Национальный стандарт бухгалтерского учета «Особенности учета на сельскохозяйственных предприятиях» - НСБУ 6, утв. приказом Министерства финансов Республики Молдова от 03.03.2000 г. № 32

15. Национальный стандарт «Национальный стандарт финансовой отчетности» – НСФО № 1, утв. приказом Министерства финансов Республики Казахстан от 21.06.2007 № 218.

16. Письмом Минфина СССР «О положении по бухгалтерскому учету основных средств (фондов) государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организации» от 07.05.1976 г. №30.

17. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34 н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

18. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 утв. приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

19. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 утв. приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

20. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 утв. приказом Минфина РФ от 30.03.01 № 26н // Справочно-правовая система

«Консультант Плюс»

21. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

22. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 30 «Биологические активы» - П(С)БУ 30, утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 18.11.2005 г. № 790

23. Проект Положения по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

24. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

25. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и методические рекомендации по его применению утв. приказом Минсельхоза РФ от 13.06.2001 г. № 654 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

26. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н (ред. от 25.10.2010) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.08.1998 г. № 1598) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

27. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 г. № 66н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

28. Приказ Минсельхоза от 06.11.2008 г. № 495 «Об утверждении отраслевой целевой программы «Развитие молочного скотоводства и увеличение производства молока в Российской Федерации на 2009-2012 годы» // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

29. Приказ Минсельхоза от 06.11.2008 г. № 494 «Об утверждении

отраслевой целевой программы «Развитие мясного скотоводства России на 2009-2012 годы» // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

30. Проект методических рекомендаций по бухгалтерскому учету биологических активов // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

31. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях, утв. Приказом Минсельхоза России от 02.02.2004 г. № 73 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

32. Методические рекомендациями по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 16.05.2005 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

33. Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, утв. приказом Минсельхоза России от 29.01.2002 г. № 88 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

34. Методические рекомендации по учету затрат в животноводстве, утвержденные приказом Минсельхоза России от 02.02.2004 г. № 73 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

35. Международные стандарты финансовой отчетности: издание на русском языке.- М.: Аскери-АССА, 2010. - 984 с.

36. Доктрина продовольственной безопасности Российской Федерации, утвержденная Указом Президента от 30.01.2010 № 120 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

37. Аверчев И.В. МСФО: практика применения (справочник руководителю и главному бухгалтеру).- М.: Эксмо, 2008. - 256 с.

38. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Бухгалтерский учет, 2016. - 464 с.

39. Агошкова Н.Н. Совершенствование учета внеоборотных биологических активов // Молодой ученый . – 2008. - № 1. - С. 79-84.

40. Алборов Р.А. Практический аудит (курс лекций): Учеб. пособие /

Р.А. Алборов, С.Р. Концевая. - М.: Дело и сервис, 2011. - 304 с.

41. Алборов Р.А. Учет и оценка материальных ценностей по справедливой стоимости в сельскохозяйственном производстве / Р.А. Алборов, Л.И. Хоружий, С.М. Концевая // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2016 - №7. - С. 48-50.

42. Алборов Р.А. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие. - М.: Изд-во Дело и Сервис, 2002. – 288 с.

43. Анискин Ю.П. Планирование и контролинг: Учебник / Ю.П. Анискин, А.М. Павлова. - М.: Омега-Л, 2003. - 280 с.

44. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учебник. - 5-е изд., перераб. и доп. / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. - М.: Проспект, 2011. - 240 с.

45. Банк С.В. Сравнительная характеристика отечественных и зарубежных стандартов отчетности / С.В. Банк // Аудитор. - 2005. - № 2. - С. 46-53.

46. Белов Н.Г. Актуальные проблемы бухгалтерского учета в сельском хозяйстве // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2006. - №6. - С. 43-45.

47. Белов Н.Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Учебник / под ред. Н.Г. Белова, Л.И. Хоружий. - М.: Эксмо, 2010. - 608 с.

48. Берёза А.О. Концепция справедливой стоимости в учете биологических активов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2016. - № 4. – С. 61-64.

49. Бляхман Л.С. Организация управления социалистическим предприятием / Л.С. Бляхман, А.А. Маркин. - М.: «Высшая школа». 1983. - 245с.

50. Богатырева В.И. Об изменениях бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. - 2003. - № 14.- С. 46.

51. Боев В.Р. Концепция аграрной политики и продовольственного обеспечения Российской Федерации / В.Р. Боев, А.А. Шутьков [и др.]. - М.: РАСХН, 1995. - 31 с.

52. Большой бухгалтерский словарь. / Под ред. А.Н. Азрилияна. - М.:

Институт новой экономики, 1999. - 574 с.

53. Бычкова С.М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учеб. пособие / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева; под ред. СМ. Бычковой. - М.: Эксмо, 2017 – 400 с.

54. Вейцман Н.Р. Курс балансоведения. Изд. второе. - М.: Центросоюз-Москва, 1928. - 284 с.

55. Выручаева А.Е. Развитие бухгалтерского учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции: автореф. дис. канд. экономических наук / Выручаева Анна Евгеньевна; РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева. – Москва, 2011. – 22 с.

56. Гатаулин А.М. Математическое моделирование экономических процессов в сельском хозяйстве. – М.: Агропромиздат, 1990. – 432 с.

57. Езерский Ф.В. Обманы, утайки и ошибки, скрывающиеся в верных балансах двойной - итальянской системы счетоводства и открываемые признаками верности русской - тройной системы. - Спб.: Фирма счетовод, 1876. - 246 с.

58. Жданкин Г.В. Оптимальное использование и оценка биологических активов на предприятиях АПК Нижегородской области / Г.В. Жданкин, А.М. Терехов, Л.А. Кистанова // Известия ТСХА. – 2013. – вып. 2. – С. 117-131.

59. Жданкин Г.В. Понятие биологических активов и критерии их признания в бухгалтерском учете / Г.В. Жданкин, А.М. Терехов // Финансово-экономические проблемы процессов глобализации: матер. межд. науч.-практ. конф. – Н.Новгород: НИУ ННГУ им. Лобачевского, 2016. – С. 470-472.

60. Журавлев В.В. Анализ хозяйственно-финансовой деятельности предприятий. Конспект лекций / В.В. Журавлев, Н.Т. Савруков — Чебоксары: ЧИЭМ СПбГТУ, 2007. – 136 с.

61. Зак Д. Справедливая стоимость - соблазны манипулирования отчетностью. Новые глобальные риски и методы их выявления./ Д. Зак, научный редактор перевода В.М. Рутгайзер. - М.: Маросейка, 2011. - 232 с.

62. Захарова Е.В. Управление биологическими активами в

сельскохозяйственных организациях: автореф. дис... канд. экономических наук / Захарова Елена Вячеславовна; Удмуртский государственный университет. – Ижевск, 2009. - 24 с.

63. Иванова Е.В. Трансфертное ценообразование в компаниях холдингового типа: институциональный подход // Вестник Оренбургского государственного университета. - 18 февраля 2011 г. с. 14-18.

64. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник-2-е изд. перераб. и доп. (ГРИФ). - М.: Магистр, 2016. - 574 с.

65. Карзаева Н.Н. Проблемы оценки объектов бухгалтерского учета. - СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2015. - 215 с.

66. Карзаева Н.Н. Бухгалтерская финансовая отчетность / Н.Н. Карзаева, А.Д. Ларионов, А.И. Нечитайло. - М.: Велби Проспект, 2018. - 208 с.

67. Кизилов А.Н. Бухгалтерский управленческий учет / А.Н. Кизилов, И.Н. Богатая. – Ростов-на-Дону: «Феникс», 2005. - 380 с.

68. Кистанова Л.А. Математические методы решения экономических задач: Методическое пособие для самостоятельных занятий, курсового и дипломного проектирования / Л.А. Кистанова, Л.А. Демин. – Н.Новгород, 2015. – 61 с.

69. Клычова А.С. Становление интегрированной отчетности в мире /А.С. Клычова // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения в отраслях производственной сферы АПК: материалы Всерос. научно-практич. конф., посвященной 25-летию кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Чувашской государственной сельскохозяйственной академии. Чебоксары: ФГБОУ ВПО ЧГСХА, 2018. С.102-106

70. Козменкова С. В. Особенности применения МБС (IAS) 41 "Сельское хозяйство" в российской практике учета и отчетности / С. В. Козменкова, Е. Н. Шатина // Международный бухгалтерский учет. - 2017. - N 16. - С. 2-7

ПРИЛОЖЕНИЯ

ИНСТРУКЦИЯ

по охране и безопасности труда для бухгалтера

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

1. Общие требования безопасности.

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

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

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

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

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

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

- снижение работоспособности и ухудшение общего самочувствия ввиду

переутомления в связи с чрезмерными для данного индивида фактической продолжительностью рабочего времени и (или) интенсивностью протекания производственных действий;

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

- получение физических и (или) психических травм в связи с незаконными действиями работников, учащихся (воспитанников), родителей (лиц, их заменяющих), иных лиц, вошедших в прямой контакт с экономистом для решения тех или иных вопросов производственного характера.

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

2. Требования охраны труда перед началом работы.

2.1. Проверить исправность электроосвещения в кабинете.

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

2.2. Проветрить помещение кабинета.

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

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

3. Требования охраны труда во время работы.

3.1. Соблюдать правила личной гигиены.

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

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

3.4. Соблюдать правила пожарной безопасности.

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

объёме не менее 30 мин. для приёма пищи.

4. Требования охраны труда в аварийных ситуациях.

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

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

4.3. При обнаружении загазованности помещения (запаха газа) следует немедленно приостановить работу, выключить электроприборы и электроинструменты, открыть окно или форточку, покинуть помещение, сообщить о происшедшем непосредственному или вышестоящему руководству, вызвать аварийную службу газового хозяйства.

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

Физическая культура на производстве

Физическая культура на производстве – важный фактор повышения производительности труда.

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

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

Культура делового общения на предприятии

В целях повышения деловой репутации предприятия ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ и его сотрудников и формирования благоприятного климата в коллективе разработаны и используются следующие локальные нормативные документы:

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

Утверждаю
Руководитель организации

директор _____
(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

« 15 » мая 2013 г.

М.П.

Организация _____
(наименование организации)

_____ (адрес, телефон, факс)

_____ (наименование структурного подразделения)

Акт на оприходование биологических активов № _____

Номер документа	Дата составления
01	15.05.2013 г.

1. Сведения о состоянии объектов биологических активов на дату оприходования							2. Сведения о биологических активах на дату принятия к учету					
Дата оприходования биологических активов	Наименование биологических активов	Количество (голов /штук)	Порода	Назначение биологического актива	Возраст биологического актива (мес., лет)	Способ поступления (произведены, приобретены)	Срок полезного использования (мес., лет)	Планируемый срок эксплуатации (мес., лет)	Стоимость приобретения (себестоимость)	Первоначальная стоимость, тыс. руб.	Справедливая стоимость на дату оприходования, тыс. руб.	Сумма начисленной амортизации, тыс. руб.
05.05.2013	Коровы	5	Чернопестрая	Производство молока	3 года	приобретены	7 лет	5 лет	50	30	60	-

(оборотная сторона)

3. Краткая индивидуальная характеристика объектов биологических активов:

Средняя продуктивность - 5200 кг, лактация – первая

Другие характеристики:

пройдена вакцинация в соответствии с графиком

Отметка бухгалтерии об открытии инвентарной карточки учета объектов биологических активов или записи в инвентарной книге

Номер документа	Дата составления
01-ик	15.05.2013 г.

Главный бухгалтер _____ (Ф.И.О.) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Приложение Д

Утверждаю
Руководитель организации

_____ (должность)(подпись)(расшифровка подписи)

«_17 » _____ мая _____ 2019г.

М.П.

Организация _____ (наименование организации)

_____ (адрес, телефон, факс)

_____ (наименование структурного подразделения)

Акт на выбытие биологических активов № 2

Номер документа	Дата составления
0	17.05.2019 г.

1. Общие сведения по биологическим активам									2. Сведения о биологических активах на дату их выбытия					
Наименование биологического	Срок полезного использования (мес.,	Инвентарный номер, кличка	Порода, сорт	Живая масса (живот)	Назначение биологического актив	Возраст биологического актив	Дата поступления	Способ поступления (произведены, приобретены)	Дата выбытия	Причина выбытия	Первоначальная стоимость, тыс. руб	Справедливая стоимость на дату оприходования, тыс. руб.	Прибыль (убыток) от реализации, тыс. руб.	Фамилия, имя, отчество работника, за которым закреплены животные
Корса	10 лет	230	Черно-пест	450	Производст	7 лет	10.05.2008	приобретены	17.05.2019 г.	продажа	50	185	18	Иванова А.А.

Продолжение приложения Д

(оборотная сторона)

Председатель комиссии _____
(Ф.И.О.) (подпись) (расшифровка подписи)

Зав. фермой _____
(Ф.И.О.) (подпись) (расшифровка подписи)

Зоотехник _____
(Ф.И.О.) (подпись) (расшифровка подписи)

Ветврач _____
(Ф.И.О.) (подпись) (расшифровка подписи)

Отметка бухгалтерии в инвентарной карточке животного о его выбытии

Главный бухгалтер _____
(Ф.И.О.) (подпись) (расшифровка подписи)

Номер документа	Дата составления
ик15	17.05.2019 г.

Организация _____
(наименование организации)

_____ (адрес, телефон, факс)

_____ (наименование структурного подразделения)

Акт переоценки биологических активов (животноводство)

Номер документа	Дата составления
0	15.05.2019 г.

Местонахождения биологического актива _____ Молочная ферма КРС

Краткая индивидуальная характеристика биологического актива _____ Корова

№ п / п	Наименование биологических активов	Шифр синтетического и аналитического		Количество, шт	Справедливая стоимость до переоценки,	Срок полезного использования	Сумма начисленной амортизации, руб.	Инвентарный номер	Дата рождения	Дата принятия к учету (месяц, год)	Справедливая стоимость после переоценки, руб.	+ дооценка / - уценка	Дата следующей переоценки
		Дебет	Кредит										
		Счет, субсчет	Счет, субсчет										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Корова	06/1.2	83	1		10	30 000	Ик	018	20.03.2019	60 000	+5000	15.05.2020 г.

На основании приказа от 14 _____ мая _____ 2013 г. № 1 произведена переоценка биологического актива:
_____ корова _____, принятого в эксплуатацию от _____ 20.03.2016 г.
наименование актива

Продолжение приложения Е

(оборотная сторона)

Физическое состояние актива (удовлетворительное или неудовлетворительное): _____ удовлетворительное _____

Заключение эксперта

Документ, подтверждающий рыночную цену актива (объекта) или заключение эксперта-оценщика, привлеченного для проведения переоценки

Председатель комиссии _____
(Ф.И.О.) (подпись) (расшифровка подписи)

Члены комиссии _____
(Ф.И.О.) (подпись) (расшифровка подписи)

_____ (Ф.И.О.) (подпись) (расшифровка подписи)

_____ (Ф.И.О.) (подпись) (расшифровка подписи)

Отметка бухгалтерии в инвентарной карточке животного о его выбытии

Главный бухгалтер _____ 6
(Ф.И.О.) (подпись) (расшифровка подписи)

Номер документа	Дата составления
Ик 25	20.03.2019 г.

Организация _____
(наименование организации)

_____ (адрес, телефон, факс)

_____ (наименование структурного подразделения)

**Инвентарная карточка
 учета биологических активов**

Номер документа	Дата составления
01	15.05.2019 г.

Местонахождения биологического актива Молочная ферма КРС

Краткая индивидуальная характеристика биологического актива корова

1. Сведения о биологическом активе									
Наименование биологического актива	Инвентарный номер	Порода (сорт)	Возраст биологического актива	Назначение биологического актива	Способ поступления (произведения)	Срок полезного использования (мес., лет)	Дата оприходования	Первоначальная стоимость, руб.	Справедливая стоимость,
Корова	125	Чернопестрая	3 года	Производство	приобретены	7 лет	10.05.2014 г.	30 000	60 000

2. Переоценка биологического актива				
Наименование биологического актива	Справедливая стоимость до переоценки, руб.	Справедливая стоимость после переоценки, руб.	Изменение справедливой стоимости (+ доценка/ -уценка)	Дата переоценки
корова	55 000	60 000	+5000	15.05.2019 г.

Продолжение приложения Ж

(оборотная сторона)

3. Сведения о приемке, внутренних перемещениях, выбытии(списании)биологического актива							
Наименование биологического	Документ			Наименование структурного	Остаточная стоимость, руб.	Ф.И.О. ответственного лица	Причины перемещения (списания)
	Наименовани	Дата	Номер				

Справочно:

Участникдолевойсобственности _____

Доля в праве общей собственности, %

4. Затраты по биологическому активу			
Категория затрат	Наименование затрат	Сумма, руб.	Подтверждающий документ (наименование, дата, номер)
Ввод в эксплуатацию			
Содержание			
Внутреннее перемещение			
Списание			

Лицо ответственное за введение инвентарной карточки _____
(Ф.И.О.)(подпись)(расшифровкаподписи)

**ОТЧЕТ
о движении биологических активов
животноводства**

За _____ 20 ____ г. Форма по ОКУД

Дата составления _____ по ОКПО

Коды		

Наличие на начало года		Наличие на начало месяца		ПРИХОД										РАСХОД										Наличие на конец месяца													
г о л о в	ма с с а · к г	голов	ма с с а · к г	прип л а т ы	перев е д е н о и з д р у г и	перев е д е н о и з д р у г и д р у г и х ф е р м	куп л е н о, п о л у ч е н о в о б м е н	пр и в е с	ит о г	реал и з о · в а н о	переведено		забит о	пало	ит о г о	Г о л о в	ма с с а · к г																				
											в д р у г и е	на д р у г и е						Г о л о в	ма с с а · к г	Г о л о в	ма с с а · к г																
											Г о л о в	ма с с а · к г						Г о л о в	ма с с а · к г	Г о л о в	ма с с а · к г	Г о л о в	ма с с а · к г	Г о л о в	ма с с а · к г	Г о л о в	ма с с а · к г	Г о л о в	ма с с а · к г								
2	3	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34			