

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ**

**Федеральное государственное бюджетное образовательное  
учреждение высшего образования  
«ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**Факультет**

**Экономики и управления**

**Кафедра**

**«Бухгалтерский учет,  
налогообложение и аудит»**

Направление подготовки

**38.03.01 «Экономика»**

Профиль

**«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»**

**БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА**

**на тему:**

**Учет и анализ потребляемых биологических активов**

**(на примере СХПК «Бакурский»)**

Студент группы 14СЗЭЭ31

Лыга 20.02.18  
(подпись, дата)

Лыга Юлия Андреевна  
(ФИО полностью)

Руководитель

Сиз 03.02.18  
(подпись, дата)

Сазонова И.В.  
(фамилия, инициалы)

Нормоконтролер

Малахова 04.02.18  
(подпись, дата)

Малахова Ю.В.  
(фамилия, инициалы)

*Работа допущена к защите* (протокол заседания кафедры от 23.01.2018 № 8)

Заведующий кафедрой

Свиридова  
(подпись)

Свиридова Н.В.  
(фамилия, инициалы)

*Работа защищена с оценкой* хорошо (протокол ГЭК от 16.02.2018 № 11)

Секретарь ГЭК

Сиз  
(подпись)

Сазонова И.В.  
(фамилия, инициалы)

Пенза 2018

**Отзыв**  
**на бакалаврскую работу студента**  
**Факультета экономики и управления,**  
**обучающегося по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика»**  
**профилю подготовки: «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»**  
**Лыга Юлии Андреевны**  
**на тему: «Учет и анализ потребляемых биологических активов (на примере**  
**СХПК «Бакурский»»**

Актуальность данной темы обусловлена тем, что в настоящее время учет и анализ потребляемых биологических активов обуславливается необходимостью повышения конкурентноспособности российских сельскохозяйственных организаций.

В процессе выполнения выпускной квалификационной работы студентка ФГБОУ ВО ПГУ Лыга Юлия Андреевна показала достаточно высокую степень готовности к самостоятельной профессиональной деятельности, соответствие качества полученных знаний в университете требованиям подготовки бакалавров по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика».

Следует отметить, что подбор документов для выполнения выпускной квалификационной работы, а также учебной и научной литературы выполнялся самостоятельно автором работы. Помощь со стороны руководителя была оказана в разработке плана выпускной квалификационной работы, формулировке целей и задач исследования.

Теоретическая часть выпускной квалификационной работы написана с использованием большого материала нормативной и научной литературы по вопросам финансового анализа конкурентоспособности коммерческих организаций.

Оформление работы выполнено с применением операционной системы Windows XP, текстового редактора Microsoft Word, электронных таблиц Microsoft Excel, нормативно-правовых систем «Гарант», «Консультант Плюс».

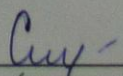
В работе обобщены теоретические основы учета и анализа потребляемых биологических активов, рассмотрены классификация и методы анализа и моделирования показателей биологических активов, проведен учет и анализ потребляемых биологических активов в СХПК «Бакурский», определены мероприятия по совершенствованию учета и анализа в СХПК «Бакурский».

Необходимо отметить некоторые несущественные недостатки работы: зарубежные источники проанализированы в недостаточном объеме, не всегда правильно оформлены цитаты, научный стиль изложения не везде выдержан. Однако найденные недостатки не влияют на качество исследования по данной проблеме.

Характер выпускной квалификационной работы позволяет судить об умении автора отстаивать собственную точку зрения, делать аргументированные и обоснованные предложения. Следует отметить способность выпускницы организовать работу в соответствии с планом и поставленной целью работы. Автор выпускной квалификационной работы проявил добросовестное и прилежное отношение к ее выполнению. Стиль, качество исполнения работы отвечают предъявляемым требованиям.

По результатам выполнения выпускной квалификационной работы можно сделать вывод, что автор работы умеет работать с литературой, делать выводы и предложения, и подготовлен к практической работе по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика» профилю подготовки: «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Работа допускается к защите в ГЭК и заслуживает оценки «отлично».

Руководитель ВКР  
к.э.н, доц. кафедры «Бухгалтерский учет,  
налогообложение и аудит»

  
(подпись)

И.В. Сазонова

## Содержание

|                                                                                   |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------|----|
| Введение.....                                                                     | 3  |
| 1 Теоретические основы учета и анализа потребляемых биологических<br>активов..... | 9  |
| 1.1 Сущность биологических активов, их классификация и методы<br>анализа.....     | 9  |
| 1.2 Методы моделирования значений показателей биологических<br>активов.....       | 13 |
| 2 Учет и анализ потребляемых биологических активов в<br>СХПК «Бакурский».....     | 24 |
| 2.1 Организационно – экономическая характеристика СХПК<br>«Бакурский».....        | 24 |
| 2.2 Организация бухгалтерского учета в СХПК «Бакурский».....                      | 36 |
| 2.3 Анализ эффективности деятельности СХПК «Бакурский».....                       | 45 |
| 2.4 Учет и анализа потребляемых биологических активов в СХПК<br>«Бакурский».....  | 48 |
| Заключение .....                                                                  | 57 |
| Список использованных источников .....                                            | 60 |
| Приложения.....                                                                   | 64 |

## **Введение**

Актуальность темы исследования. Развитие рыночных отношений и вступление России в ВТО усилили интеграционный процесс и расширили сотрудничество между организациями не только внутри страны, но и на международном уровне, что требует обеспечения субъектов рынка достоверной информацией о финансовом состоянии контрагентов.

Такая ситуация вызывает объективную необходимость перехода на принципы ведения учета согласно международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) и разработки новых методических положений бухгалтерского учета.

Отсутствие в настоящее время научно обоснованных методик и положений по бухгалтерскому учету в системе его нормативного и правового регулирования затрудняет объективную оценку и учет биологических активов.

В системе российского учета отсутствует само понятие «биологический актив», не сформулирована научно обоснованная классификация, не разработаны принципы и алгоритм учета биологических активов по справедливой стоимости и методические подходы к определению справедливой стоимости, не выработана система обоснованного отражения движения биологических активов и результатов их биотрансформации на счетах бухгалтерского учета.

В сельском хозяйстве это обусловило появление новой учетной категории - «биологические активы», объединяющей в одну группу такие объекты учета, как растения и животные.

в настоящее время научно обоснованных методик и положений по бухгалтерскому учету в системе его нормативного и правового регулирования затрудняет объективную оценку и учет биологических активов.

Эффективное функционирование сельскохозяйственной организации должно сопровождается рациональным использованием биологических

активов. Для этого необходимо учитывать их структуру и динамику, а так же источники поступления (в том числе наличие задолженности по кредитам на покупку биологических активов), наличие заболеваний, особенности породного состава, риски обесценения.

В настоящее время отечественный учет в части биологических активов, отстает от зарубежного, в связи с отсутствием законодательно закрепленных норм учета. В том числе не сформирован понятийный аппарат, характеризующий биологические активы, сельскохозяйственную деятельность, сельскохозяйственную продукцию, рабочий и продуктивный скот; отсутствует нормативно установленная классификация биологических активов, а так же не раскрыта классификация животных (как составляющих элементов биологических активов); не определены критерии признания биологических активов.

В связи с этим изучение теоретических основ, анализ существующей практики, разработка методических положений и практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета биологических активов являются значимыми для теории, методики и практики, обуславливают актуальность выбранной темы ВКР.

Разработкой основ организации учета потребляемых биологических активов занимались А.С. Бакаева, Ивашкевича, Н.П. Кондракова, и др.

Некоторые аспекты учета биологических активов, их идентификации и оценки отражены в работах Н.Г. Белова, С.Ю. Кузнецовой, Л.И. Хоружий и др. [47, с. 72].

Не смотря на вклад этих ученых в решение данной проблемы, тема учета и анализа потребляемых биологических активов попрежнему остается актуальной.

Целью данной выпускной квалификационной работы является исследования учета и анализа потребляемых биологических активов на примере СХПК «Бакурский».

Для достижения данной цели необходимо решить следующие задачи:

- выявить сущность потребляемых биологических активов, описать их классификацию и методы анализа;
- рассмотреть методы моделирования значений показателей потребляемых биологических активов;
- дать организационно – экономическую характеристику СХПК «Бакурский»;
- описать организацию бухгалтерского учета в СХПК «Бакурский»;
- провести анализ эффективности деятельности СХПК «Бакурский»;
- проанализировать существующую систему учет и анализа потребляемых биологических активов в СХПК «Бакурский» и дать рекомендации по ее совершенствованию.

Объектом исследования выступает СХПК «Бакурский».

Предметом исследования учет и анализ потребляемых биологических активов.

В ходе исследования изучены законодательные и нормативные акты РФ, постановления Правительства РФ, публикации периодических изданий, официальные материалы Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, данные бухгалтерского учета и отчетности сельскохозяйственных организаций и справочные материалы по рассматриваемой проблеме.

При изучении вопросов темы использовались методы наблюдения, системного подхода, экономико-статистического и ситуационного анализа, обобщения результатов и хозяйственного контроля.

# **1 Теоретические основы учета и анализа потребляемых биологических активов**

## **1.1 Сущность биологических активов, их классификация и методы анализа**

По мнению В.Ф. Палий, биологические активы - это растения и животные, применяемые для сельскохозяйственной деятельности, т. е. выращиваемые на продажу, замену или для увеличения их численности в целях получения сельскохозяйственной продукции в настоящем и будущем. Они могут многократно или только разово использоваться для сбора сельскохозяйственной продукции (в последнем случае они исчезают, превращаясь в сельскохозяйственную продукцию) [44, с. 78].

Определение В.Ф. Палий так же является неточным, так как в нем не отмечены такие факторы, как: цель приобретения, возможность перепродажи, изменение материально-вещественной формы, назначение использования [44, с. 78].

Ю. Ю. Газизьянова считает, что биологический актив - это растение и животное, используемые для организации сельскохозяйственной деятельности, т.е. выращиваемые на продажу, замену или только разово используемые для сбора сельскохозяйственной продукции (в последнем случае они исчезают, переходя в готовую продукцию) [24, с. 112].

В стандарте МСФО 41 «Сельское хозяйство» под биологическим активом понимают «живущее животное или растение». По мнению И.Н. Черных «биологический актив - это «растение или животное».

Однако, такое определение не является полным и не отражает экономическую сущность биологических активов, так как при такой трактовке не ясно, для чего предназначены растения и животные. Животные и растения могут быть приобретены как для производства, так и для перепродажи [5].

МСФО №41 предусматривает классификацию следующих биологических активов.

Потребляемые биологические активы - это активы, которые собираются в виде сельскохозяйственной продукции или продаются в виде биологических активов. Примерами потребляемых биологических активов являются крупный рогатый скот мясного направления, скот, предназначенный для продажи, рыба в рыбоводческих хозяйствах, такие зерновые культуры, как кукуруза и пшеница, а также деревья, выращиваемые с целью заготовки древесины [5].

Плодоносящие биологические активы - все прочие биологические активы, не являющиеся потребляемыми; например, крупный рогатый скот молочного направления, виноградники, плодово-ягодные деревья, а также деревья, предназначенные для заготовки дров без вырубки деревьев.

Плодоносящие биологические активы - это самовосстанавливающиеся объекты, сельскохозяйственная продукция.

Биологические активы можно разделить на зрелые и незрелые. Зрелые биологические активы - это активы, которые либо достигли параметров, позволяющих приступить к сбору продукции (потребляемые биологические активы), или могут обеспечить сбор продукции на регулярной основе (плодоносящие биологические активы). В качестве примера потребляемых биологических активов можно привести следующие материальные обработанные средства: животные на откорме, скот, предназначенный для продажи, продукция зерновых культур и др.

Эффективное функционирование сельскохозяйственной организации должно сопровождаться рациональным использованием биологических активов. Для этого необходимо учитывать их структуру и динамику, а так же источники поступления (в том числе наличие задолженности по кредитам на покупку биологических активов), наличие заболеваний, особенности породного состава, риски обесценения.

Системный подход к экономическому анализу биологических активов включает в себя их классификацию. Эта классификация представлена в МСФО

41 «Сельское хозяйство» и отличается от принятого в российской практике разделения объектов учета на внеоборотные активы (например, многолетние насаждения) и оборотные активы (например, посевы однолетних культур).

Согласно МСФО 41 все биологические активы, учитываемые отдельно от земли, относятся к основному капиталу организации и отражаются в балансе как внеоборотные активы с классификацией на «потребляемые и плодоносящие» активы с подразделением на «зрелые и незрелые» [3].

Для проведения экономического анализа этой классификации бывает недостаточно, поэтому Т.А Пузыней в своей работе «Особенности экономического анализа биологических активов» она была уточнена (рисунок 1.1) [8, с. 17].

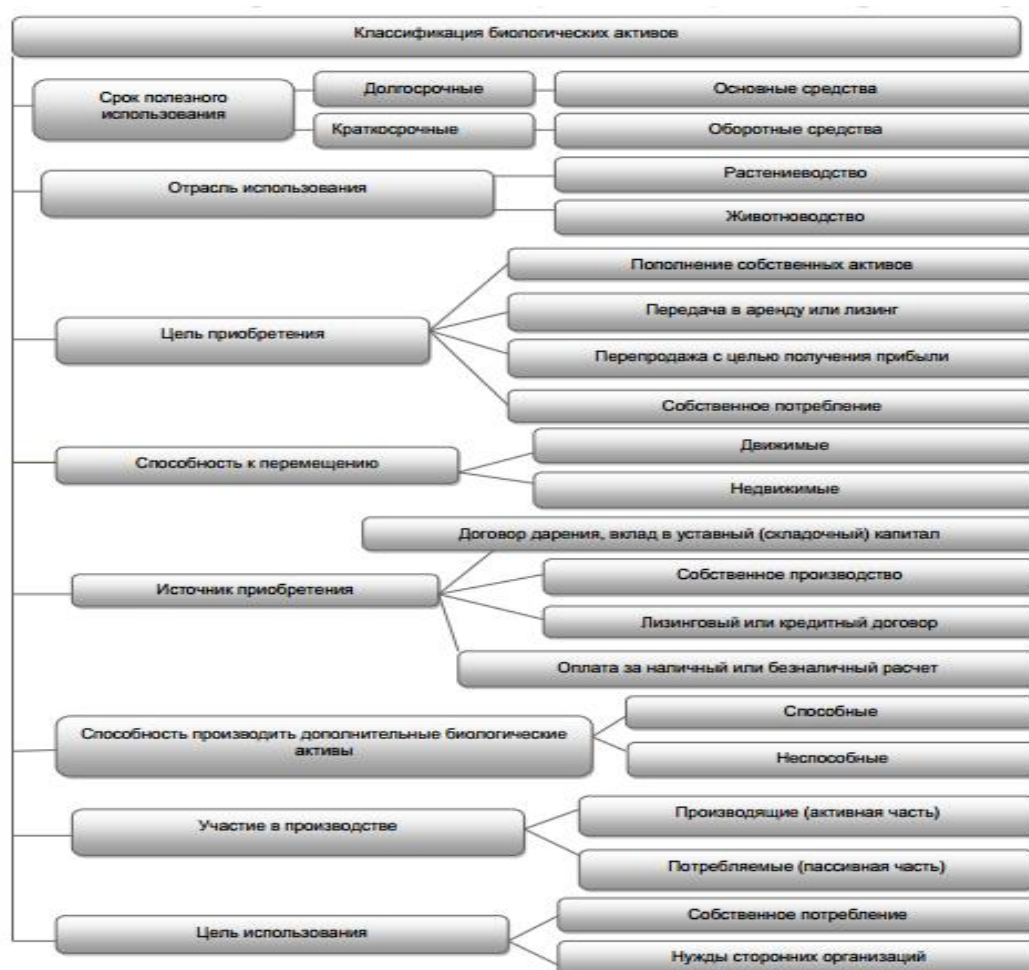


Рисунок 1.1 - Классификация биологических активов, предлагаемая Т.А Пузыней [8, с. 17].

При детальном изучении состава и классификации биологических активов можно выделить факторы, учитываемые при экономическом анализе биологических активов (рисунок 1.2).

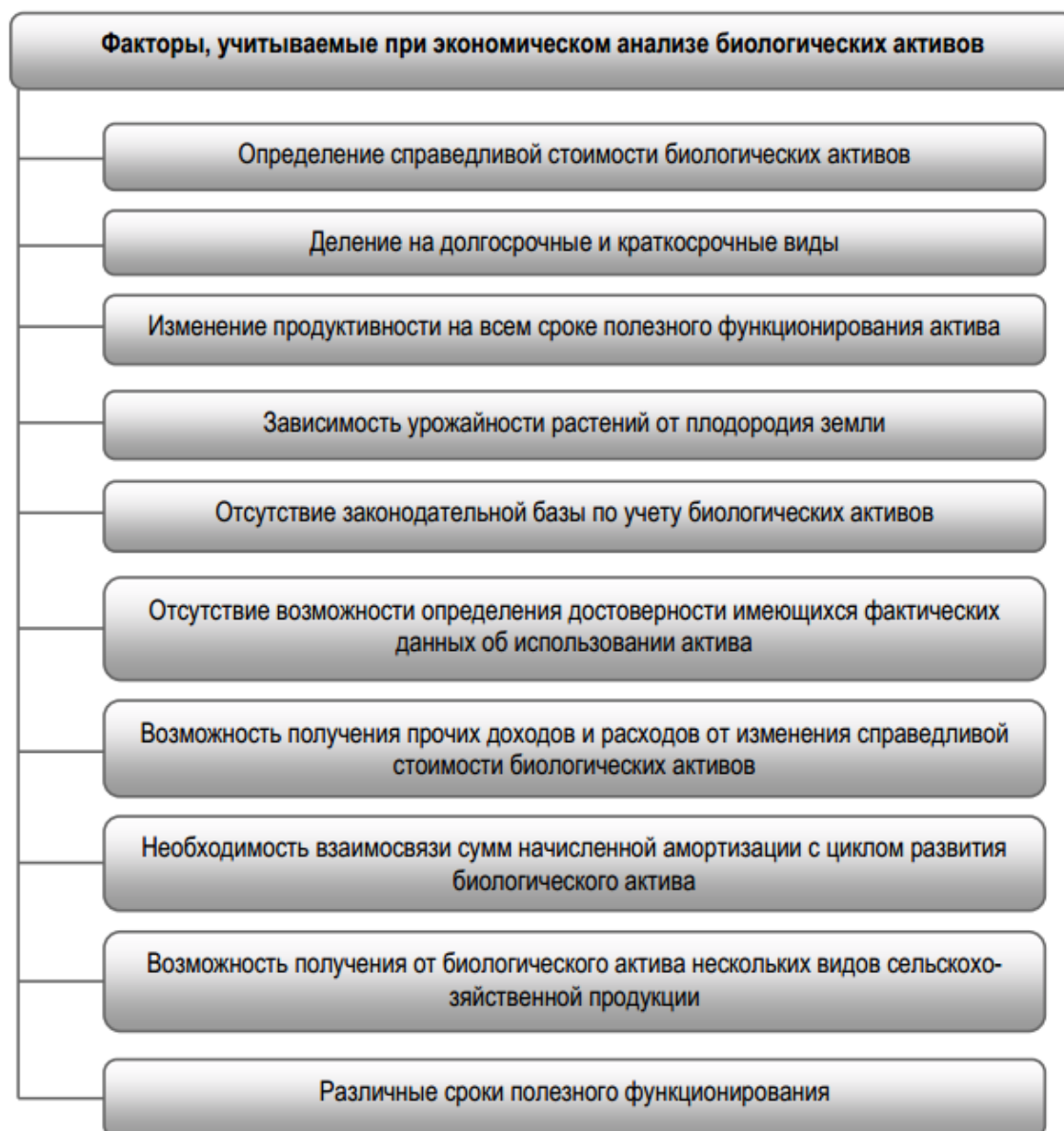


Рисунок 1.2 - Факторы, учитываемые при экономическом анализе биологических активов [8, с. 17].

Системный подход к экономическому анализу биологических активов основан на использовании комплексной оценки эффективности использования биологических активов (рисунок 1.3).

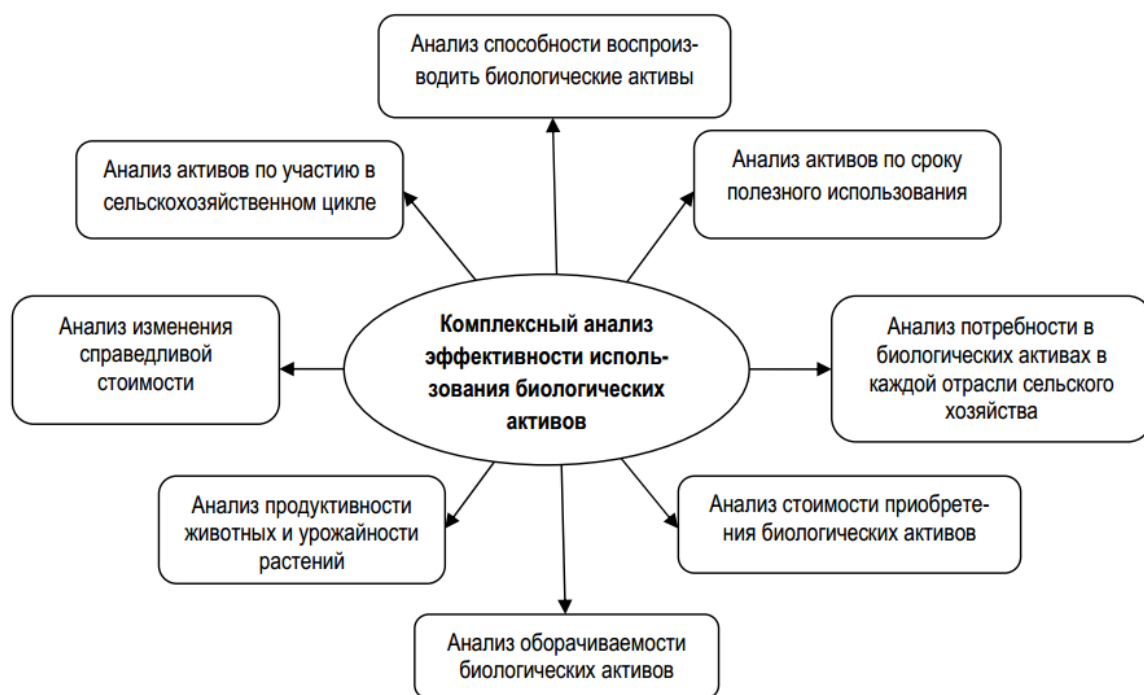


Рисунок 1.3 - Комплексный анализ эффективности использования биологических активов [8, с. 21].

Эффективное функционирование сельскохозяйственной организации должно сопровождается рациональным использованием биологических активов. Для этого необходимо учитывать их структуру и динамику, а так же источники поступления (в том числе наличие задолженности по кредитам на покупку биологических активов), наличие заболеваний, особенности породного состава, риски обесценения.

Таким образом, комплексный анализ эффективности использования биологических активов включает в себя анализ оборачиваемости биологических активов, анализ способности воспроизводить биологические активы, анализ активов по сроку полезного использования, анализ потребности

в биологических активах в каждой отрасли сельского хозяйства, анализ стоимости приобретения биологических активов, анализ активов по участию в сельскохозяйственном цикле, анализ продуктивности животных и урожайности, анализ изменения справедливой стоимости.

Операции по движению биологических активов оформляют первичными учетными документами. Формы этих документов предприятия могут разработать самостоятельно. Для документального подтверждения введение в эксплуатацию биологических активов необходима форма акта на оприходование биологического актива (животных) и растений, а также форма акта на списание биологических активов.

Данные о поступлении и выбытии биологических активов должны систематизироваться в регистре движения биологических активов в разрезе каждого биологического актива/группы биологических активов, с выводом итога – остатка биологических активов на определенную дату в натуральном и денежном измерении – аналогично оборотно - сальдовой ведомости, с детализацией по номенклатуре.

По мнению Л.И. Хоружего и А.С. Хусаиновой необходимо вводить отдельные счета для учета внеоборотных, оборотных биологических активов, сельскохозяйственной товарной и нетоварной продукции с выделением субсчетов, а также счет потенциальных доходов и расходов и потенциальных прибылей и убытков. На этих счетах ими предлагается аккумулировать разницы и изменения в справедливой стоимости, а также списывать затраты на содержание биологических активов. Тогда как отображать сальдо по счету потенциальных доходов и расходов (аналогично счетам 91 и 99) предлагается на счетах потенциальных прибылей и убытков [47, с. 72].

Однако, многие российские ученые считают, что в выделении вышеуказанных счетов нет необходимости, так как операции, которые предлагается учитывать на новых счетах, можно отразить и на счетах 91 и 99, при этом выделив отдельные субконто для учета биологических активов.

Что касается отражения биологических активов в бухгалтерской отчетности, то при действующей системе учета данные о биологических активах отдельной строкой в какой-либо форме не отражаются. Однако в МСФО прописано, что биологические активы необходимо отражать в отчетности отдельной строкой «Биологические активы», за вычетом начисленной по ним амортизации, то есть по остаточной стоимости. В бухгалтерском балансе в разделе «Внеоборотные активы» можно выделить отдельную строку «Внеоборотные биологические активы», в разделе «Оборотные активы» выделить строку «Оборотные биологические активы».

В настоящее время отечественный учет в части биологических активов, отстает от зарубежного, в связи с отсутствием законодательно закрепленных норм учета. В том числе не сформирован понятийный аппарат, характеризующий биологические активы, сельскохозяйственную деятельность, сельскохозяйственную продукцию, рабочий и продуктивный скот; отсутствует нормативно установленная классификация биологических активов, а так же не раскрыта классификация животных (как составляющих элементов биологических активов); не определены критерии признания биологических активов. В то же время ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» находится в стадии разработки и не принято к исполнению.

## **1.2 Методы моделирования значений показателей потребляемых биологических активов**

Основополагающий принцип формирования финансовой отчетности хозяйствующего субъекта по международным стандартам (МСФО) заключается в оценке активов и обязательств по справедливой стоимости.

В условиях постепенного сближения российских стандартов учета с международной методологией и принципами учетных процессов для сельхоз

товаропроизводителей становятся актуальными вопросы корректного определения справедливой стоимости биологических активов.

Под справедливой стоимостью, согласно стандарту МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», подразумевается расчетная цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки [5].

Стандарт МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» определяет понятие «биологический актив» как живущее растение или животное. Уникальная особенность данных активов заключается в их способности к биотрансформации — осуществлению процессов роста, вырождения, продуцирования и размножения, в результате которых в биологическом активе происходят изменения качественного и количественного характера [5].

В соответствии с МСФО (IAS) 41 биологический актив принимается к учету по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу, кроме случаев, когда справедливую стоимость определить невозможно.

В МСФО (IAS) 41 предусмотрено, что в случае невозможности рассчитать справедливую стоимость биологических активов они принимаются к учету в оценке по их фактической себестоимости, а в дальнейшем, при возникновении возможности расчета, оцениваются по справедливой стоимости.

Однако, даже когда можно определить справедливую стоимость, не всегда существуют активные рынки с ценами на сельскохозяйственную продукцию. В этом случае выделяют несколько вариантов определения справедливой стоимости, но насколько они будут правильно применены и насколько такая информация будет объективна, остается под вопросом.

На рисунке 1.4 представлен алгоритм расчета справедливой стоимости биологических активов.

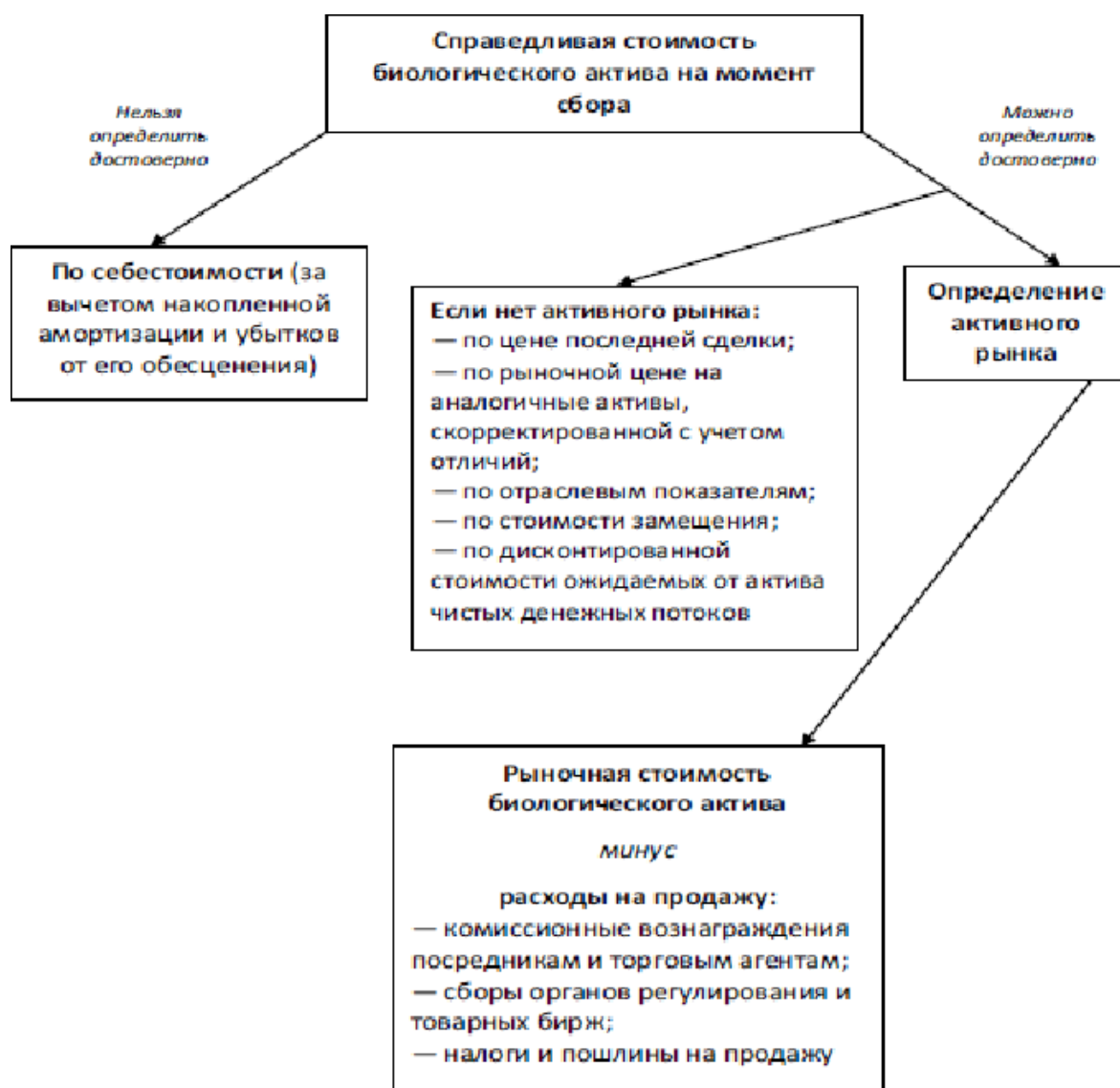


Рисунок 1.4 - Алгоритм расчета справедливой стоимости биологических активов согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [47, с. 72]

В настоящее время наиболее распространенными подходами к оценке биологических активов по справедливой стоимости являются сравнительный, затратный и доходный.

Сравнительный подход предполагает доступ к данным, формируемым на активных рынках, на которых систематически осуществляются операции с аналогичными оцениваемому биологическому активу объектами. В настоящее время в России рынки биологических активов находятся на начальной стадии

формирования, что приводит к затруднениям в процессе определения их справедливой стоимости в рамках сравнительного подхода.

В условиях ограниченного доступа к наблюдаемым рыночным данным положения международных стандартов предписывают проводить определение справедливой стоимости методами затратного и доходного подходов.

Затратный подход основан на расчете стоимости объекта оценки посредством определения суммы затрат, необходимых для воспроизводства аналогичного по характеристикам объекта на определенную дату. Стоимость, рассчитанная с использованием методологии затратного подхода, не учитывает выгоды от возможного использования имущества. На наш взгляд, применять затратный подход к оценке биологических активов целесообразно в случае их ликвидации, по завершении которой не останется продукции, в том числе и побочной, которую возможно реализовать (например, мясная продукция, полученная в результате ликвидации стада молочного направления).

Наиболее распространенными примерами таких ситуаций могут выступать гибель посевов и падеж сельскохозяйственных животных в результате болезни. Данный подход также целесообразно использовать в случае возникновения убытков от актива.

Перспективы использования биологического актива отражаются в стоимости, определенной на основе методологии доходного подхода к оценке. В основе данного подхода заложен принцип возможности получения одномоментных или распределенных во времени доходов от использования актива в будущих периодах.

В рамках доходного подхода к оценке применяются метод капитализации дохода (формула 1.1) — предполагает стабильность денежных потоков в будущем (трансформирует в стоимость денежный поток за один период) и метод дисконтирования денежных потоков (формула 1.2) — используется при высокой вариации их прогнозных величин.

$$CC_{\text{БМ}} = \frac{CF}{k}, \quad (1.1)$$

где:

ССБА — справедливая стоимость биоактива;

k — ставка капитализации.

$$PV = \frac{CF_1}{(1+r)} + \frac{CF_2}{(1+r)^2} + \dots + \frac{CF_n}{(1+r)^n}, \quad (1.2)$$

где:

PV — приведенная (справедливая) стоимость биологического актива;

CF — денежный поток в n периоде;

r — ставка дисконтирования;

n — номер периода.

Метод капитализации целесообразно применять при оценке справедливой стоимости биологических активов, доход от использования которых возникает единожды в течение процесса биотрансформации (например, краткосрочные биологические активы растениеводства). Метод дисконтирования — при распределении доходов, генерируемых биоактивами, по временным (отчетным) периодам. Важным фактором будет выступать колебание цен производителей сельскохозяйственной продукции по сезонам реализации, что вызывает непостоянство величины денежных потоков.

При оценке биологических активов методами доходного подхода возникает логичный вопрос об отличии справедливой стоимости от дисконтированной или капитализированной. Как было отмечено ранее, справедливая стоимость биологического актива определяется как разница между рыночной ценой и коммерческими (сбытовыми) расходами. Данное условие должно быть учтено при расчете величины денежного потока, который будет подвержен дисконтированию или капитализации.

Товарная продукция, получаемая в процессе биотрансформации биологических активов организации, систематически реализуется на агропродовольственном рынке. Соответственно, не составит труда определить цену реализации как всего объема, так и единицы товарной продукции на основе данных управленческого учета и отраслевых форм отчетности АПК.

При этом будет соблюдаться основополагающее требование стандарта МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости» о максимально возможном использовании наблюдаемых рыночных данных.

В качестве чистого денежного потока нами предлагается использовать сумму прибыли от продаж с учетом сальдо прочих доходов и расходов, уменьшенной на величину налоговых отчислений (в зависимости от режима налогообложения), и размера амортизации основных средств. Целесообразность использования данного механизма расчета обусловлена, во-первых, тем, что денежные потоки, формируемые в процессе производства и продажи сельскохозяйственной продукции, относятся к потокам от операционной деятельности; во-вторых, экономической и математической сущностью процесса дисконтирования.

С экономической точки зрения дисконтирование — приведение будущей стоимости к реальному значению в настоящем моменте времени. С математической — выделение доли числа.

Таким образом, дисконтирование предполагает выделение (изъятие) из общего объема денежного потока, генерируемого тем или иным активом, части денежных средств, предназначенных для инвестора или собственника с учетом временной стоимости денег и рисков.

Соответственно, ставка дисконтирования рассматривается как требуемый уровень доходности на вложенный в активы капитал. Данный показатель характеризует целесообразность инвестирования средств в активы, то есть, как минимум, должен превышать средневзвешенную стоимость капитала (WACC), уровень инфляции — снижение покупательной способности денег, а также ставку альтернативной доходности (например, ставку по банковским депозитам).

В стандарте МСФО 41 «Сельское хозяйство» отмечено, что справедливая стоимость биологического актива зависит от территориального расположения и будет варьироваться в зависимости от региона, в котором используется биологический актив.

При доходном подходе к оценке данное утверждение может быть отражено в ставке дисконтирования посредством использования в качестве альтернативной доходности среднеотраслевого уровня рентабельности продаж сельскохозяйственной продукции, который различается по субъектам РФ [5].

В МСФО отсутствует регламентированная методология определения справедливой стоимости биологических активов. Соответственно, бухгалтерским службам сельхозорганизаций необходимо разрабатывать собственную методику оценки на основе научного опыта.

В журнале «Бухучёт в сельском хозяйстве» №8 за 2017г., в статье «Доходный подход к оценке справедливой стоимости биологических активов» Хоружий Л. И., Катков Ю. Н. и Галкин М. С рассматривают основные аспекты определения стоимости биологических активов доходным подходом [47, с. 72].

Ими предложен механизм расчета справедливой стоимости в условиях ограниченного доступа к данным активного рынка биологических активов, а так же рассчитана стоимость биологических активов сельскохозяйственной организации на примере молочного стада сельскохозяйственной организации.

Рассмотрим процесс оценки методом дисконтирования по этапам.

На первом этапе осуществляется расчет прибыли от продаж молока в ретроспективных периодах [47, с. 72].

На втором этапе производится расчет стоимости приплода посредством умножения живого веса телят при рождении на рыночную стоимость 1 ц живой массы.

На третьем этапе определяются прогнозные значения элементов денежного потока и факторов, влияющих на его величину. Для этого можно использовать метод средней скользящей темпов роста.

На четвертом этапе определяется значение ставки дисконтирования.

В качестве альтернативной доходности используем среднеотраслевой уровень рентабельности продаж молока.

WACC рассчитывается по формуле 1.3.

$$WACC = (1 - T) \times c_d \times \frac{D}{K} + c_e \times \frac{E}{K}, \quad (1.3)$$

где:

$T$  — ставка налога на прибыль;

$c_d$  — стоимость заемного капитала;

$c_e$  — требуемая норма доходности на собственный капитал;

$D$  — величина заемного капитала;

$E$  — собственный капитал;

$K$  — совокупный капитал (собственный и заемный — валюта баланса).

Стоимость заемного капитала рассчитывается как отношение величины процентов к уплате (процентных расходов) к сумме платного заемного капитала (банковским кредитам, облигационным займам, иным источникам ссудного капитала).

Данные берутся из бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах при использовании отчетности по РСБУ либо из отчета о финансовом положении и отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе при использовании отчетности по МСФО.

Требуемую норму доходности на собственный капитал можно определить двумя способами.

Первый способ — на основе выплачиваемых дивидендов. Норма доходности рассчитывается как отношение величины дивидендов к сумме собственного капитала. Данный механизм расчета целесообразно использовать в том случае, если дивиденды выплачиваются в каждом отчетном периоде, а их отношение к величине собственного капитала не характеризуется высокой вариацией по временным отрезкам.

Наибольший удельный вес в структуре собственного капитала сельскохозяйственных организаций занимает нераспределенная прибыль — около 60%. Реинвестируя чистую прибыль в собственный капитал компании, акционеры и собственники предполагают получить определенный уровень доходности от этого источника капитала. Соответственно, в данном

случае рассчитывается норма доходности не только на уставный или акционерный капитал, а на весь объем собственного капитала.

Второй способ — расчет нормы доходности на основе среднеотраслевых показателей рентабельности активов. Данный способ основан на предположении о том, что минимальная требуемая норма доходности собственного капитала не должна быть ниже рентабельности активов по кругу организаций, функционирующих на аналогичном рынке.

На пятом этапе производится расчет дисконтированных денежных потоков и определение справедливой стоимости биологического актива.

Искажение реальных стоимостных показателей приводит к недостоверной оценке эффективности использования активов в сельскохозяйственных организациях и, соответственно, создает ограничения в процессе разработки адекватных управленческих решений.

Использование рассмотренной методологии определения справедливой стоимости доходным подходом в условиях неактивного рынка биологических активов позволяет обеспечивать пользователей финансовой отчетности, составленной по МСФО, релевантной информацией, увязанной с актуальными рыночными показателями.

При этом будет выполняться фундаментальное целевое требование международных стандартов отчетности — первостепенность экономического содержания и ценности отчетности над ее документальной формой. Однако расширение использования МСФО в сельскохозяйственных организациях сдерживает отсутствие единой регламентированной методологии и механизмов определения справедливой стоимости биологических активов [47, с. 72].

Потребляемые биологические активы - это активы, которые собираются в виде сельскохозяйственной продукции или продаются в виде биологических активов. Примерами потребляемых биологических активов являются крупный рогатый скот мясного направления, скот, предназначенный для продажи, рыба в рыбоводческих хозяйствах, такие зерновые культуры, как кукуруза и пшеница, а также деревья, выращиваемые с целью заготовки древесины [5].

Комплексный анализ эффективности использования биологических активов включает в себя анализ оборачиваемости биологических активов, анализ способности воспроизводить биологические активы, анализ активов по сроку полезного использования, анализ потребности в биологических активах в каждой отрасли сельского хозяйства, анализ стоимости приобретения биологических активов, анализ активов по участию в сельскохозяйственном цикле, анализ продуктивности животных и урожайности, анализ изменения справедливой стоимости.

В настоящее время наиболее распространенными подходами к оценке биологических активов по справедливой стоимости являются сравнительный, затратный и доходный.

Сравнительный подход предполагает доступ к данным, формируемым на активных рынках, на которых систематически осуществляются операции с аналогичными оцениваемому биологическому активу объектами. В настоящее время в России рынки биологических активов находятся на начальной стадии формирования, что приводит к затруднениям в процессе определения их справедливой стоимости в рамках сравнительного подхода.

В условиях ограниченного доступа к наблюдаемым рыночным данным положения международных стандартов предписывают проводить определение справедливой стоимости методами затратного и доходного подходов.

Затратный подход основан на расчете стоимости объекта оценки посредством определения суммы затрат, необходимых для воспроизводства аналогичного по характеристикам объекта на определенную дату. Стоимость, рассчитанная с использованием методологии затратного подхода, не учитывает выгоды от возможного использования имущества. На наш взгляд, применять затратный подход к оценке биологических активов целесообразно в случае их ликвидации, по завершении которой не останется продукции, в том числе и побочной, которую возможно реализовать (например, мясная продукция, полученная в результате ликвидации стада молочного направления).

Наиболее распространенными примерами таких ситуаций могут выступать гибель посевов и падеж сельскохозяйственных животных в результате болезни. Данный подход также целесообразно использовать в случае возникновения убытков от актива.

Перспективы использования биологического актива отражаются в стоимости, определенной на основе методологии доходного подхода к оценке. В основе данного подхода заложен принцип возможности получения одномоментных или распределенных во времени доходов от использования актива в будущих периодах.

В настоящее время отечественный учет в части биологических активов, отстает от зарубежного, в связи с отсутствием законодательно закрепленных норм учета. В том числе не сформирован понятийный аппарат, характеризующий биологические активы, сельскохозяйственную деятельность, сельскохозяйственную продукцию, рабочий и продуктивный скот; отсутствует нормативно установленная классификация биологических активов, а так же не раскрыта классификация животных (как составляющих элементов биологических активов); не определены критерии признания биологических активов. В то же время ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» находится в стадии разработки и не принято к исполнению.

## **2 Учета и анализа потребляемых биологических активов в СХПК «Бакурский»**

### **2.1 Организационно – экономическая характеристика СХПК «Бакурский»**

Сельскохозяйственный производственный кооператив «Бакурский» находится в Саратовской области, Екатериновском районе, селе Бакуры. Екатериновский район расположен в северо-западной части Правобережья. Район расположен на водораздельных пространствах притоков Хопра и Медведицы, на границы лесостепной и степной зон.

Климат континентальный с холодной зимой и жарким летом. Территория района характеризуется значительными сезонными и суточными колебаниями температур воздуха. Среднегодовая амплитуда температур составляет 32°-34°С.

Период активной вегетации (средняя температура выше +10°) равен 143-148 дням. Средняя продолжительность безморозного периода - 127-143 дня, но при наличии ранних осенних и поздних весенних заморозков этот период может быть значительно сокращен. Число дней со снежным покровом - 134-142.

Такие климатические условия в целом благоприятны для возделывания яровых и озимых культур. Высота снега достаточна для их предохранения от действия низких температур.

Основным видом деятельности является выращивание и реализация зерновых и зернобобовых культур и подсолнечника, а также прочих сельскохозяйственных культур, не включенных в другие группировки. Организация также осуществляет деятельность по направлению животноводства выращивание и реализация крупного рогатого скота и молока.

Кооператив является юридическим лицом и имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе, может

от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде, арбитражном суде.

Кооператив считается созданным как юридическое лицо с момента его государственной регистрации в установленном Федеральным законом порядке.

Кооператив создан на основе добровольного решения граждан путем передачи их имущественных паевых взносов в паевой фонд Кооператива.

Кооператив вправе в установленном порядке открывать банковские счета на территории РФ и за ее пределами.

Кооператив имеет круглую печать, содержащую его полное фирменное наименование на русском языке, указание на место его нахождения.

Кооператив вправе иметь штампы, бланки со своим наименованием, собственную эмблему, а также зарегистрированный в установленном порядке товарный знак и другие средства визуальной идентификации.

Кооператив имеет гражданские права и несет обязанности, необходимые для осуществления видов деятельности, предусмотренных Уставом. Отдельными видами деятельности, перечень которых определяется Федеральными законами, Кооператив может заниматься только на основании специального разрешения (лицензии).

Производственный кооператив является коммерческой организацией, созданной гражданами для совместной деятельности по производству, переработке и сбыту сельскохозяйственной продукции, а также для выполнения иной незапрещенной законом деятельности, основанной на личном трудовом участии членов кооператива.

Основными целями Кооператива являются:

- удовлетворение общественных потребностей в сельскохозяйственной и иной продукции, насыщение товарного рынка и рынка услуг;

В соответствии с основными целями Кооператив осуществляет следующие виды деятельности:

- выращивание, переработка, заготовка, закупка и реализация различной сельхозпродукции (молоко, мясо, зерно, технические культуры и др.), вторичных, сельхозресурсов, а также других природных продуктов;
- освоение и продажа новой технологии по выращиванию и переработке сельхозпродукции;
- осуществление торговой, коммерческой, торгово- посреднической, комиссионной, закупочной, сбытовой деятельности, создание оптово- розничных торговых подразделений и предприятий;
- осуществление строительных, строительно- монтажных и иных работ производственного и непроизводственного назначения;
- транспортирование грузов, в том числе и по международным перевозкам, оказание услуг складского хозяйства;
- рекламирование товаров и услуг на всех видах рекламоносителей.

Для достижения своих целей Кооператив имеет право совершать любые незапрещенные законодательством РФ сделки и другие юридические акты с юридическим и физическими лицами, в том числе осуществлять внешнеэкономическую деятельность.

При осуществлении видов деятельности, на которые распространяются ограничения, предусмотренные действующим законодательством России, Кооператив в установленном порядке приобретает лицензии.

Кооператив самостоятельно осуществляет свою хозяйственную деятельность, исходя из спросов на производимую им сельхозпродукцию и иную продукцию и необходимости обеспечения развития и эффективного функционирования Кооператива на принципах полного хозрасчета.

Кооператив несет ответственность за результаты своей хозяйственной деятельности, за выполнение взятых на себя обязательств перед членами Кооператива и партнерами по заключенным договорам, перед бюджетом РФ и банками согласно действующего законодательства.

Основу планов составляют договоры, заключенные с потребителями (покупателями) продукции, работ, услуг, в том числе с государственными органами и поставщиками материально-технических ресурсов.

Кооператив для выполнения стоящих перед ним задач:

- имеет право от своего имени владеть, пользоваться, распоряжаться своим имуществом, продукцией и прибылью, полученной в результате хозяйственной деятельности, брать в аренду и выкупать производственные площади и мощности, оборудование, земельные участки, здания;
- покупает и продает работы и услуги государственным и частным предприятиям и организациям, предприятиям оптовой и розничной торговли, а также населению в соответствии с действующим законодательством;
- вступает в договорные отношения с юридическими и физическими лицами, организациями для осуществления своей деятельности;
- приобретает имущественные и неимущественные права, заключает договора, выступает истцом и ответчиком в суде, арбитражном суде;
- открывает рублевые и валютные счета в учреждениях банков для денежных операций, как по месту нахождения Кооператива, так и по месту реализации работ и услуг и т.п.

Членами Кооператива могут быть граждане РФ, достигшие возраста 16 лет, признающие устав Кооператива, принимающие личное трудовое участие в его деятельности и внесшие обязательный паевой взнос в паевой фонд Кооператива.

Работа в Кооперативе для его членов является основной.

При приеме в члены Кооператива принимается во внимание уровень квалификации и личные качества граждан.

Граждане, изъявившие желание вступить в Кооператив после его государственной регистрации и удовлетворяющие требованиям настоящего Устава, подают в правление

Каждый член Кооператива имеет один голос.

Члены Кооператива также имеют право на:

- получение дивидендов, кооперативные выплаты;
- при выходе из состава Кооператива - на выплату стоимости его пая как в денежном, так и в натуральной форме в виде земельного участка или другого имущества Кооператива;

- на получение информации о деятельности Кооператива.

Члены Кооператива не имеют право на получение дивидендов по их обязательным паевым взносам.

В собственности кооператива могут находиться: земля, здания, сооружения, силовые и рабочие машины, оборудование, продуктивный рабочий скот, сырье и материалы, товары народного потребления, готовая продукция, денежные средства, ценные бумаги, нематериальные активы и другое имущество, не запрещенное законодательством РФ.

Кооператив формирует имущество за счет:

- паевых взносов;
- доходов от собственной деятельности;
- доходов от размещения своих средств банков;
- доходов от ценных бумаг;
- заемных средств;
- безвозмездных и благотворительных взносов, пожертвований организаций, предприятий и граждан;
- иных законных источников.

Имущество, находящееся в собственности Кооператива за исключением имущества, составляющее неделимые фонды, делятся в денежном выражении на пай членов Кооператива и паевые взносы ассоциированных членов Кооператива.

Паевой взнос члена Кооператива состоит из обязательного паевого взноса и дополнительного паевого взноса.

Обязательный паевой взнос дает право голоса право на участие в деятельности Кооператива, на пользование его услугами и льготами,

предусмотренные Уставом, а также на получение полагающихся кооперативных выплат.

Обязательный паевой взнос установлен в размере 7 500 рублей.

Дополнительный паевой взнос вносится членом Кооператива по своему желанию сверх обязательного паевого взноса, по которому он получает дивиденды.

Учет паевых взносов ведется Кооперативом в стоимостном выражении.

Лица, вступившие в члены Кооператива после его государственной регистрации, уплачивают обязательный паевой взнос.

По решению общего собрания членов Кооператива денежная оценка паевых взносов может быть произведена независимым оценщиком.

В СПКХ «Бакурский» порядок распределения прибыли и убытков Кооператива утверждается на общем собрании членов Кооператива. Это должно произойти в течение 3 месяцев после окончания финансового года.

Прибыль Кооператива, определяемая по бухгалтерскому балансу, распределяется следующим образом:

- на погашение просроченных долгов;
- резервный фонд и предусмотренные Уставом Кооператива иные неделимые фонды;
- для осуществления в соответствии с действующим законодательством обязательных платежей в бюджет;
- на выплату причитающихся по дополнительным паевым взносам членов Кооператива и паевым взносам ассоциированных членов Кооператива, дивидендов, общая сумма которых не должна превышать 30 % прибыли Кооператива, подлежащих распределению и на премирование работников Кооператива;
- на кооперативные выплаты.

Кооперативные выплаты между членами Кооператива распределяются пропорционально оплате их труда в Кооперативе за год.

Кооперативные выплаты используются в следующем порядке:

- не менее чем 70% суммы кооперативных выплат направляется на пополнение приращенного пая членов Кооператива;

- остаток кооперативных выплат выплачивается членам Кооператива.

Средства, зачисленные в приращенные пай используются на:

- создание и расширение производственных и иных фондов Кооператива;
- погашение приращенных паев; Погашение приращенных паев осуществляется при наличии в Кооперативе необходимых средств и при условии формирования соответствующих фондов, предусмотренных Уставом Кооператива. При этом в первую очередь погашаются приращенные пай, сформированные в наиболее ранний период по отношению к году их погашения.

Убытки Кооператива, определенные по бухгалтерскому балансу, распределяются между членами Кооператива в соответствии с размерами оплаты труда членов Кооператива.

Убытки Кооператива покрываются в первую очередь за счет резервного фонда, во вторую очередь - за счет уменьшения размеров приращенных паев или за счет дополнительного внесения паевых взносов.

Труд членов Кооператива регулируется ФЗ «О сельхозкооперации» и иными нормативными актами РФ и Саратовской области, а также настоящим Уставом.

Кооператив вправе нанимать работников. При этом их трудовые отношения с Кооперативом регулируются с законодательством о труде РФ и Саратовской области.

С членом Кооператива и наемным работником заключается трудовой договор.

Время работы в Кооперативе засчитывается в общий и непрерывный стаж на основании записей в трудовых книжках, которые Кооператив обязан вести на каждого члена Кооператива, а также на каждого работника в Кооперативе, для которого работа в Кооперативе является основной.

Не допускается установление условий, ухудшающих положение работников и членов Кооператива по сравнению с нормами, установленными законодательством о труде РФ (минимальный размер оплаты труда, продолжительность отпуска и др.).

Порядок реализации этой обязанности устанавливается Правилами внутреннего трудового распорядка Кооператива, утвержденными общим собранием членов Кооператива, в которых закрепляется характер, порядок и минимальный размер личного трудового участия в деятельности Кооператива, ответственность за нарушения обязательства по личному трудовому участию.

Органами управления Кооператива являются: собрание членов Кооператива, правление Кооператива и председатель Кооператива, наблюдательный совет кооператива.

Высшим органом управления является собрание членов Кооператива, которое правомочно решать любые вопросы, касающиеся деятельности Кооператива.

Общее годовое собрание созывается правлением Кооператива не позднее трех месяцев со времени окончания финансового года.

На годовом собрании рассматривается и утверждается годовой отчет Кооператива, бухгалтерский баланс за отчетный год, порядок распределения прибыли и убытков, а также избираются члены правления и председатель Кооператива.

Повестка дня подготавливается правлением Кооператива.

Проводимые, помимо годового, общие собрания являются внеочередными. Внеочередные собрания созываются правлением Кооператива, по требованиям аудиторского союза, а также по требованию 10% и более членов Кооператива.

При необходимости, если в срочном порядке нужно решить вопрос, относящийся к компетенции общего собрания, то председатель Кооператива вправе решить вопрос методом опроса членов Кооператива. В этом случае проект решения общего собрания членов Кооператива направляется всем

членам Кооператива, которые должны в письменной форме сообщить о своей позиции.

Решение методом опроса считается принятым при отсутствии возражений хотя бы одного из членов Кооператива. Члены Кооператива извещаются правлением Кооператива о принятом решении в течении 10 дней с момента принятия решения.

Для анализа экономической характеристики СХПК «Бакурский» составим таблицу 2.1.

Таблица 2.1 - Структура имущества и источники его формирования

| Показатель                     | Значение показателя |            |            |                                                  |                                                 | Изменение за анализируемый период |                             |
|--------------------------------|---------------------|------------|------------|--------------------------------------------------|-------------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------|
|                                | в тыс. руб.         |            |            | в % к валюте баланса                             |                                                 | тыс. руб.<br>(гр.4-гр.2)          | ± %<br>((гр.4-гр.2) : гр.2) |
|                                | 31.12.2014          | 31.12.2015 | 31.12.2016 | на начало анализируемого периода<br>(31.12.2014) | на конец анализируемого периода<br>(31.12.2016) |                                   |                             |
| 1                              | 2                   | 3          | 4          | 5                                                | 6                                               | 7                                 | 8                           |
| <b>Актив</b>                   |                     |            |            |                                                  |                                                 |                                   |                             |
| 1. Внеоборотные активы         | 15 749              | 14 421     | 22 233     | 34,6                                             | 35,1                                            | +6 484                            | +41,2                       |
| в том числе: основные средства | 15 749              | 14 421     | 22 233     | 34,6                                             | 35,1                                            | +6 484                            | +41,2                       |
| нематериальные активы          | —                   | —          | —          | —                                                | —                                               | —                                 | —                           |
| 2. Оборотные, всего            | 29 774              | 42 242     | 41 069     | 65,4                                             | 64,9                                            | +11 295                           | +37,9                       |
| в том числе: запасы            | 26 732              | 34 580     | 38 517     | 58,7                                             | 60,8                                            | +11 785                           | +44,1                       |

Продолжение таблицы 2.1

| 1                                                     | 2      | 3      | 4      | 5   | 6    | 7       | 8     |
|-------------------------------------------------------|--------|--------|--------|-----|------|---------|-------|
| дебиторская задолженность                             | 661    | 6 030  | 738    | 1,5 | 1,2  | +77     | +11,6 |
| денежные средства и краткосрочные финансовые вложения | 2 381  | 1 632  | 1 814  | 5,2 | 2,9  | -567    | -23,8 |
| Пассив                                                |        |        |        |     |      |         |       |
| 1. Собственный капитал                                | 41 419 | 50 095 | 56 886 | 91  | 89,9 | +15 467 | +37,3 |
| 2. Долгосрочные обязательства, всего                  | 3 015  | 5 860  | 4 420  | 6,6 | 7    | +1 405  | +46,6 |
| в том числе: заемные средства                         | 3 015  | 5 860  | 4 420  | 6,6 | 7    | +1 405  | +46,6 |
| 3. Краткосрочные обязательства*, всего                | 1 089  | 708    | 1 996  | 2,4 | 3,2  | +907    | +83,3 |
| в том числе: заемные средства                         | —      | —      | 1 160  | —   | 1,8  | +1 160  | —     |
| Валюта баланса                                        | 45 523 | 56 663 | 63 302 | 100 | 100  | +17 779 | +39,1 |

*\* Без доходов будущих периодов, возникших в связи с безвозмездным получением имущества и государственной помощи, включенных в собственный капитал.*

Из представленных в первой части таблицы данных видно, что на последний день анализируемого периода (31.12.2016) в активах организации доля внеоборотных средств составляет 1/3, а текущих активов, соответственно, 2/3. Активы организации за два года увеличились на 17 779 тыс. руб. (на 39,1%). Учитывая увеличение активов, необходимо отметить, что собственный капитал увеличился в меньшей степени – на 37,3%. Отстающее увеличение собственного капитала относительно общего изменения активов является негативным показателем.

Рост величины активов организации связан, главным образом, с ростом следующих позиций актива бухгалтерского баланса (в скобках указана доля изменения статьи в общей сумме всех положительно изменившихся статей):

- запасы – 11 785 тыс. руб. (64,2%);
- основные средства – 6 484 тыс. руб. (35,3%).

Одновременно, в пассиве баланса наибольший прирост наблюдается по строкам:

- уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей) – 8 139 тыс. руб. (45,1%);
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – 5 743 тыс. руб. (31,8%);
- резервный капитал – 1 585 тыс. руб. (8,8%);
- долгосрочные заемные средства – 1 405 тыс. руб. (7,8%).

Среди отрицательно изменившихся статей баланса можно выделить «денежные средства и денежные эквиваленты» в активе и «кредиторская задолженность» в пассиве (-567 тыс. руб. и -253 тыс. руб. соответственно).

Значение собственного капитала на 31 декабря 2016 г. составило 56 886,0 тыс. руб., но на 31.12.2014 собственный капитал организации был существенно ниже – 41 419,0 тыс. руб. (увеличение составило 15 467,0 тыс. руб.).

Далее проведем оценку стоимости чистых активов организации, для чего составим таблицу 2.2.

Чистые активы организации на последний день анализируемого периода (31.12.2016) намного (в 3,1 раза) превышают уставный капитал. Это положительно характеризует финансовое положение, полностью удовлетворяя требованиям нормативных актов к величине чистых активов организации.

Таблица 2.2 - Оценка стоимости чистых активов организации

| Показатель                                                          | Значение показателя |            |            |                                               |                                              | Изменение                    |                                       |
|---------------------------------------------------------------------|---------------------|------------|------------|-----------------------------------------------|----------------------------------------------|------------------------------|---------------------------------------|
|                                                                     | в тыс. руб.         |            |            | в % к валюте баланса                          |                                              | тыс. руб.<br>(гр.4-<br>гр.2) | ± %<br>((гр.4-<br>гр.2)<br>:<br>гр.2) |
|                                                                     | 31.12.2014          | 31.12.2015 | 31.12.2016 | на начало анализируемого периода (31.12.2014) | на конец анализируемого периода (31.12.2016) |                              |                                       |
| 1                                                                   | 2                   | 3          | 4          | 5                                             | 6                                            | 7                            | 8                                     |
| 1. «Чистые активы»                                                  | 41 419              | 50 095     | 56 886     | 91                                            | 89,9                                         | +15 467                      | +37,3                                 |
| 2. «Уставный капитал»                                               | 10 165              | 11 770     | 18 304     | 22,3                                          | 28,9                                         | +8 139                       | +80,1                                 |
| 3. «Превышение чистых активов над уставным капиталом»(стр. 1-стр.2) | 31 254              | 38 325     | 38 582     | 68,7                                          | 60,9                                         | +7 328                       | +23,4                                 |

Более того необходимо отметить увеличение чистых активов на 37,3% за два последних года. Превышение чистых активов над уставным капиталом и в то же время их увеличение за период говорит о хорошем финансовом положении организации по данному признаку.

## 2.2 Организация бухгалтерского учета в СХПК «Бакурский»

В СХПК «Бакурский» на основании учетной политики установлена организация, форма и способы ведения бухгалтерского учета на основании действующих нормативных документов:

Федерального Закона РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н (в редакции от 24.12.2010 № 186н.);

Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» (ПБУ 1/2008, утвержденного приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. N 106н в редакции изменений от 27.04.2012);

Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н (в редакции от 08.11.2010 г. № 142н).

Бухгалтерский учет осуществляется и бухгалтерская отчетность формируется бухгалтерской службой, возглавляемой главным бухгалтером.

При отражении финансово-хозяйственных операций организации используется рабочий план счетов в соответствии с Приложением к учетной политике.

Утвержден перечень должностных лиц, имеющих право подписи первичных документов.

В 2016 г. применяются унифицированные формы первичной документации, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Привести указанные документы в соответствие с требованиями Федерального Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», согласно которому обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

- наименование должности лица (лиц), совершившего сделку, операцию и ответственного за правильность ее оформления, либо наименование должности лица, ответственного за правильность оформления совершившегося события;

- подписи указанных должностных лиц, с расшифровкой их фамилий и инициалов.

«Правила документооборота и технология обработки учетной информации разрабатываются и в случае необходимости пересматриваются и дополняются главным бухгалтером или работниками бухгалтерии под контролем главного бухгалтера; указанные правила подлежат обязательному утверждению руководителем организации и оформляются дополнительными приложениями к учетной политике в течение отчетного года.»

Утверждены случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации в Приложении к настоящему положению.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета регистрируются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация. Недостачи относить на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», излишки на счет 91.1 «Прочие внереализационные доходы».

Контроль за хозяйственными операциями возложить на главного бухгалтера организации.

Для организации бухгалтерского учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту основных средств присваивается соответствующий инвентарный номер.

Учет основных средств по объектам ведется с использованием инвентарных карточек учета основных средств (по форме N ОС-6 «Инвентарная карточка учета объекта основных средств», утвержденная постановлением Государственного комитета по статистике Российской Федерации от 21 января 2003 г. N 7 «Об утверждении унифицированных форм

первичной учетной документации по учету основных средств»). Инвентарную карточку открывают на каждый инвентарный объект.

Стоимость основных средств погашается путем ежеквартального начисления амортизации по ним. В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливать, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Начисление амортизации объектов основных средств производится независимо от результатов хозяйственной деятельности организации в отчетном периоде линейным способом.

Активы, в отношении которых выполняются условия, предъявляемые к объектам основных средств, но со стоимостью не более 40000.00 руб. учитываются в составе материально-производственных запасов.

В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или в процессе эксплуатации организован надлежащий контроль за их движением в аналитических регистрах бухгалтерского учета.

Организован надлежащий учет и оценка материально-производственных запасов. При организации учета бухгалтерия организации руководствуется ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденным приказом МФ РФ от 09.06.2001 г. № 44н (в редакции от 25.10.2010 г. № 132 н)., а также «Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов», утвержденными Приказом МФ РФ от 28.12.2001 № 119н (в редакции от 25.10.2010 г. № 132 н).

Приобретенные материалы принимаются к учету по фактической себестоимости.

Установлен способ списания материалов по средней себестоимости.

Готовую продукцию учитывают по фактической производственной себестоимости.

При работе с наличными денежными средствами руководствуются Положением «О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации от 12.11.2011 года № 373-П

Движение денежных средств оформляется по кассе унифицированными формами первичной документации по учету кассовых операций, утвержденными постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 (в редакции от 03.05.2000):

- КО-1 «Приходный кассовый ордер»
- КО-2 «Расходный кассовый ордер»

Далее рассмотрим способы ведения бухгалтерского учета в СХПК «Бакурский».

В части учета основных средств:

Учет операций по движению основных средств в СХПК «Бакурский» ведется на балансовом счете 01 «Основные средства» в разрезе субсчетов.

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо одновременное выполнение следующих условий:

1. Использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказания услуг либо для управленческих нужд организации;
2. Использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
3. Организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
4. Способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление.

В первоначальную стоимость основных средств включается также сумма налога на добавленную стоимость, так как предприятие применяет специальный налоговый режим для сельскохозяйственных предприятий, не являясь плательщиком налога на добавленную стоимость, соответственно не может предъявить данный налог к вычету.

В соответствии с п.8 ПБУ 6/01 в первоначальную стоимость основных средств включаются не возмещенные налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств, таможенные пошлины и сборы.

Текущий и профилактический ремонт производственных средств производится в соответствии с планом работ.

Затраты на проведение этих работ включаются в себестоимость продукции, работ, услуг текущего отчетного периода по соответствующим элементам затрат по мере проведения ремонта.

Капитальный ремонт производственных основных средств может проводиться как собственными силами, так и с привлечением сторонних организаций. Затраты на капитальный ремонт включаются в себестоимость продукции, работ, услуг в том отчетном периоде, в котором были произведены работы.

Изменение первоначальной стоимости не допускается за исключением достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации.

При этом модернизацией и реконструкцией признается улучшение ранее принятых нормативных показателей функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения) объектов основных средств.

После осуществления реконструкции или модернизации объекта (если первоначально принятые показатели функционирования объекта в результате этих процессов улучшаются) срок полезного использования такого основного средства пересматривается.

Объекты основных средств не переоцениваются.

По объектам основных средств начисление амортизации в бухгалтерском учете производить линейным способом.

В целях обеспечения сохранности этих объектов бухгалтерии обеспечить надлежащий контроль за их движением за балансом.

Амортизация по основным средствам, бывшим ранее в эксплуатации, определяется равномерным начислением износа на покупную стоимость в соответствии с определенным комиссией предприятия предполагаемого срока полезного использования.

Срок и порядок полезного использования объекта основных средств определяется актом (накладной) приемке-передачи основных средств (ф.ОС-1).

Разделение объектов на амортизируемые и не амортизируемые подчинить следующим критериям:

а) В зависимости от имеющихся прав на объекты:

Амортизация не начисляется по объектам:

- Арендуемым предприятием в рамках текущей аренды (включая аренду с правом выкупа),
- Полученным предприятием (лизингополучателем) по договору лизинга, в случае, если в соответствии с договором объект лизинга остается на балансе у лизингодателя.

б) В зависимости от вида объекта:

Амортизация не начисляется по следующим видам объектов основных средств:

- Объекты жилищного фонда,
- Объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования).

в) В зависимости от степени использования объекта:

- Находящиеся на консервации сроком более 3 месяцев;
- Находящиеся в процессе восстановления, если период восстановления превышает 12 месяцев.

В бухгалтерском учете амортизация по нематериальным активам начисляется линейным способом и отражается на счете 05 «Амортизация нематериальных активов».

Учет капитальных вложений производить на балансовом счете 08 с пообъектным аналитическим учетом по работам, выполняемым подрядным и хозяйственным способом до момента завершения работ.

Для ведения учета материально- производственных запасов используется балансовый счет «Материалы».

Фактической себестоимостью материально- производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на приобретение, с учетом налога на добавленную стоимость, так как предприятие применяет специальный налоговый режим для сельскохозяйственных предприятий и не является плательщиком налога на добавленную стоимость.

То есть в соответствии с п.6 ПБУ 5/01 налог на добавленную стоимость включается в фактическую себестоимость материально - производственных запасов как невозмещаемый налог.

Фактическая себестоимость запасов при их изготовлении силами организации определяются исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Фактическая себестоимость запасов, полученных организацией безвозмездно, определяется исходя из рыночной стоимости на дату оприходования. Фактическая себестоимость материально- производственных запасов, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией.

Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается.

Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам отражать на отдельном счете 97 «Расходы будущих периодов» с отнесением в себестоимость по мере наступления периода, к которому они относятся.

В случае невозможности определения сроков отнесения расходов будущих периодов к соответствующим отчетным периодам, они списываются на расходы по решению руководителя в каждом конкретном случае.

Для ведения учета затрат в плане счетов предусмотрены балансовые счета 20.1 «Растениеводство», 20.2. «Животноводство», 20.3. «Промышленное производство», 23 «Вспомогательное производство». 25 «Общепроизводственные расходы», 29 «Обслуживание производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу».

Ученные по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» ежемесячно распределяются между объектами исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) пропорционально общей сумме основных затрат, т. е. без затрат по организации и управлению производством (общепроизводственных расходов) за вычетом стоимости семян (в растениеводстве), кормов (в животноводстве), сырья, материалов, полуфабрикатов (в промышленных производствах). Списание доли общехозяйственных расходов по объектам учета отражается по Дт20 «Основное производство» с Кт 26 «Общехозяйственные расходы».

Незавершенное производство оценивается по фактической производственной себестоимости.

Учет операций по движению покупных товаров ведется на балансовом счете 43 «Товары». Товары на склад приходятся по покупным ценам. Транспортные расходы не включаются в покупную стоимость товара. При списании покупных товаров применять метод средней себестоимости.

Готовая продукция отражается в учете по плановой себестоимости с доведением в конце года по фактической себестоимости.

Учетная политика для целей налогообложения

Учетная политика для целей налогообложения разработана в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ, в целях соблюдения в течение отчетного (налогового) периода единой политики (методики) учета хозяйственных операций для исчисления Единого сельскохозяйственного налога и прочих налогов.

Организация налогового учета.

Утвердить, что налоговый учет осуществляется бухгалтерской службой предприятия.

Применять для подтверждения данных налогового учета:

- Первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- Аналитические регистры налогового учета;
- Расчет налоговой базы.

Аналитические регистры налогового учета- сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный период, без распределения по счетам бухгалтерского учета.

Данные налогового учета - данные, которые учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах организации, группирующих информацию об объектах налогообложения.

Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения (в том числе операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах либо переносятся на ряд лет).

Аналитические регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

При хранении регистров налогового учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений.

Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

1. Организация отчитывается и платит авансовые платежи по ЕСХН за полугодие (п.2 ст. 346.7 гл. 26.1 НК)

2. Срок полезного использования по основным средствам определяется на основании Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (Постановление Правительства РФ от 1 января 2002 года № 1)

3. Для определения неоплаченных ТМЦ и прочих расходов необходимо заполнять расшифровку кредиторской задолженности образовавшейся по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», то есть необходимо «расшифровать» кредиторскую задолженность в разрезе каждого поставщика на каждую из отчетных дат.

### **2.3 Анализ эффективности деятельности СХПК «Бакурский»**

Финансовая устойчивость - это способность предприятия маневрировать средствами, финансовая независимость. Это также определенное состояние счетов предприятия, гарантирующее его постоянную платежеспособность.

Далее проведем анализ соотношения активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения, для чего составим таблицу 2.3.

Из четырех соотношений, характеризующих наличие ликвидных активов у организации, выполняются все, кроме одного. Организация способна погасить наиболее срочные обязательства за счет высоколиквидных активов (денежных средств и краткосрочных финансовых вложений), которых больше на 117%. В соответствии с принципами оптимальной структуры активов по степени ликвидности, краткосрочной дебиторской задолженности должно быть достаточно для покрытия среднесрочных обязательств (П2).

Таблица 2.3 - Анализ соотношения активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения

| «Активы по степени ликвидности» | «На конец отчетного периода», тыс. руб. | «Прирост за анализ. период», % | «Норм. соотношение» | «Пассивы по сроку погашения» | «На конец отчетного периода», тыс. руб. | «Прирост за анализ. период», % | «Излишек/недостаток платежей. Средств» тыс. руб., (гр.2 - гр.6) |
|---------------------------------|-----------------------------------------|--------------------------------|---------------------|------------------------------|-----------------------------------------|--------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| 1                               | 2                                       | 3                              | 4                   | 5                            | 6                                       | 7                              | 8                                                               |
| A1                              | 1 814                                   | -23,8                          | ≥                   | П1                           | 836                                     | -23,2                          | +978                                                            |
| A2                              | 738                                     | +11,6                          | ≥                   | П2                           | 1 160                                   | —                              | -422                                                            |
| A3                              | 38 517                                  | +44,1                          | ≥                   | П3                           | 4 420                                   | +46,6                          | +34 097                                                         |
| A4                              | 22 233                                  | +41,2                          | ≤                   | П4                           | 56 886                                  | +37,3                          | -34 653                                                         |

В данном случае краткосрочная дебиторская задолженность покрывает среднесрочные обязательства Сельскохозяйственный производственный кооператив «Бакурский» только на 64%. Однако это не столь критично, поскольку высоколиквидных активов достаточно не только для покрытия наиболее срочных обязательств, но и для покрытия в совокупности с краткосрочной дебиторской задолженностью среднесрочных обязательств организации.

Основные финансовые результаты деятельности СХПК «Бакурский» за весь анализируемый период приведены ниже в таблице 2.4.

За 2016 год годовая выручка равнялась 42 114 тыс. руб. Это на 7 414 тыс. руб., или на 21,4% больше, чем за 2014 год.

Прибыль от продаж за 2016 год равнялась 8 371 тыс. руб. За 3 последних года имел место очень сильный рост финансового результата от продаж – в 4,2 раза.

Изучая расходы по обычным видам деятельности, следует отметить, что организация не использовала возможность учитывать общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных, включая их ежемесячно в себестоимость производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых

услуг). Это и обусловило отсутствие показателя "Управленческие расходы" за отчетный период в форме №2.

Таблица 2.4 - Основные финансовые результаты деятельности СХПК «Бакурский»

| Показатель                                                                                                              | Значение показателя, тыс. руб. |         | Изменение показателя    |                 | Средне-годовая величина, тыс. руб. |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|---------|-------------------------|-----------------|------------------------------------|
|                                                                                                                         | 2015 г.                        | 2016 г. | тыс. руб. (гр.3 - гр.2) | ± % ((3-2) : 2) |                                    |
| 1. «Выручка»                                                                                                            | 33 063                         | 42 114  | +9 051                  | +27,4           | 37 589                             |
| 2. «Расходы по обычным видам деятельности»                                                                              | 24 478                         | 33 743  | +9 265                  | +37,9           | 29 111                             |
| 3. «Прибыль (убыток) от продаж» (1-2)                                                                                   | 8 585                          | 8 371   | -214                    | -2,5            | 8 478                              |
| 4. «Прочие доходы и расходы, кроме процентов к уплате»                                                                  | 716                            | 203     | -513                    | -71,6           | 460                                |
| 5. «ЕВІТ» (прибыль до уплаты процентов и налогов) (3+4)                                                                 | 9 301                          | 8 574   | -727                    | -7,8            | 8 938                              |
| 6. «Проценты к уплате»                                                                                                  | 424                            | 925     | +501                    | +118,2          | 675                                |
| 7. «Изменение налоговых активов и обязательств, налог на прибыль и прочее»                                              | -136                           | —       | +136                    | ↑               | -68                                |
| 8. «Чистая прибыль (убыток)» (5-6+7)                                                                                    | 8 741                          | 7 649   | -1 092                  | -12,5           | 8 195                              |
| Справочно:<br>«Совокупный финансовый результат периода»                                                                 | 8 741                          | 7 649   | -1 092                  | -12,5           | 8 195                              |
| «Изменение за период нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) по данным бухгалтерского баланса» (измен. стр. 1370) | 6 835                          | -1 092  | x                       | x               | x                                  |

Организация не применяет ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль", что допустимо в случае, если организация является субъектом малого предпринимательства и вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета.

Анализ рентабельности представлен в таблице 2.5.

Таблица 2.5 - Анализ рентабельности

| Показатели рентабельности                                                                                                            | Значения показателя<br>(в %, или в копейках<br>с рубля) |         | Изменение<br>показателя   |                       |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|---------|---------------------------|-----------------------|
|                                                                                                                                      | 2015 г.                                                 | 2016 г. | коп.,<br>(гр.3 -<br>гр.2) | ± %<br>((3-2)<br>: 2) |
| 1. «Рентабельность продаж» (величина прибыли от продаж в каждом рубле выручки). Нормальное значение для данной отрасли: 13% и более. | 26                                                      | 19,9    | -6,1                      | -23,4                 |
| 2. «Рентабельность продаж по ЕВІТ» (величина прибыли от продаж до уплаты процентов и налогов в каждом рубле выручки).                | 28,1                                                    | 20,4    | -7,7                      | -27,6                 |
| 3. «Рентабельность продаж по чистой прибыли» (величина чистой прибыли в каждом рубле выручки).                                       | 26,4                                                    | 18,2    | -8,2                      | -31,3                 |
| Справочно:<br>«Прибыль от продаж на рубль, вложенный в производство и реализацию продукции (работ, услуг)»                           | 35,1                                                    | 24,8    | -10,3                     | -29,3                 |
| «Коэффициент покрытия процентов к уплате (ICR), коэфф.» Нормальное значение: 1,5 и более.                                            | 21,9                                                    | 9,3     | -12,6                     | -57,7                 |

Все три показателя рентабельности за 2016 год, приведенные в таблице, имеют положительные значения, поскольку организацией получена как прибыль от продаж, так и в целом прибыль от финансово-хозяйственной деятельности за данный период.

#### **2.4 Рекомендации по совершенствованию системы учета и анализ потребляемых биологических активов в СХПК «Бакурский»**

Потребляемые биологические активы должны рассматриваться с позиции бухгалтерского учета как объекты хозяйственной деятельности и объекты учета, имеющие организационно-хозяйственную самостоятельность. В связи с этим мы предлагаем следующее определение: «биологические активы - это живые объекты хозяйственной деятельности по производству сельскохозяйственной продукции, позволяющие получить экономическую выгоду в результате управляемой биотрансформации в ходе неоднократного их

использования в воспроизводственном процессе». В научной литературе большинство определений биотрансформации сводятся к тому, что данный процесс состоит из четырех этапов: роста, дегенерации, производства и воспроизводства. По нашему мнению, это не совсем правильный подход, поскольку биологический актив не может пройти все четыре этапа: если биологический актив находится в стадии роста, то дегенерация невозможна, поскольку это взаимоисключающие друг друга явления. Биологический актив может воспроизводиться, а затем снова производить сельскохозяйственную продукцию (рисунок 2.1).



Рисунок 2.1 - Процесс биотрансформации

Для раскрытия содержания понятия «биотрансформация» необходимо исходить из того, что биотрансформация подразумевает под собой процесс биологических изменений.

Из таблицы 2.6 видно, что классификация имеет четко выделенные этапы хозяйственного использования биологических активов, классификационные признаки по хозяйственному предназначению и классификационные группы как объекты бухгалтерского учета. Такое распределение биологических активов обеспечивает оформление их движения и хозяйственного использования записями бухгалтерских операций, отражение бухгалтерскими проводками, что в конечном счете приводит к систематизации бухгалтерских записей на разных стадиях производственного цикла и определяет высокую практическую значимость предложенной классификации.

Таблица 2.6 - Классификация потребляемых биологических активов в СХПК «Бакурский» по этапам жизненного цикла как объектов бухгалтерского учета

| Этапы жизненного цикла                                                 | Классификационные признаки | Классификационные группы                             | Бухгалтерские операции по признаку (классификационные подгруппы как объекты бухгалтерского учета)                                                                                                                                                                                             |
|------------------------------------------------------------------------|----------------------------|------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Формирование                                                        | Экономическое содержание   | Основные                                             | — приобретение за плату;<br>— поступление в качестве вкладов в уставный (складочный) капитал;<br>— получение по договору лизинга;<br>— безвозмездное поступление и др.                                                                                                                        |
|                                                                        |                            | Оборотные                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| 2. Использование (сельскохозяйственное производство)                   | Готовность к использованию | Зрелые                                               | — перевод в состав основных средств;<br>— перевод оборотных средств в состав запасов                                                                                                                                                                                                          |
|                                                                        |                            | Незрелые                                             | — отражение расходов по формированию биологических активов (многолетние насаждения)                                                                                                                                                                                                           |
|                                                                        | Назначение                 | Производящие (плодоносящие)                          | — отделение продукции от плодоносящего биологического актива                                                                                                                                                                                                                                  |
|                                                                        |                            | Потребляемые                                         | — прекращение жизнедеятельности биологического актива                                                                                                                                                                                                                                         |
|                                                                        | Отрасли использования      | Растениеводства                                      | — отражение расходов на содержание и получение биологического актива по отраслям и видам;<br>— оприходование сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости по отраслям и видам продукции                                                                                           |
|                                                                        |                            | Животноводства                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|                                                                        |                            | Общего назначения                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|                                                                        | Срок использования         | Долгосрочные                                         | — переоценка долгосрочных биологических активов;<br>— амортизация долгосрочных биологических активов                                                                                                                                                                                          |
|                                                                        |                            | Краткосрочные                                        | — списание биологических активов на затраты по отраслям производства и видам продукции по справедливой стоимости                                                                                                                                                                              |
| 3. «Продажа результатов использования и выбытие биологических активов» | Направление использования  | Биологические активы для использования в организации | — перевод молодняка животных в основное стадо;<br>— формирование запасов оборотных средств;<br>— переоценка биологических активов по справедливой стоимости;<br>— амортизация долгосрочных биологических активов (списание амортизационных отчислений);<br>— оприходование готовой продукции. |
|                                                                        |                            | Биологические активы для продажи                     | — продажа на сторону;<br>— продажа внутри хозяйства;<br>— формирование финансового результата                                                                                                                                                                                                 |
|                                                                        |                            | Выбывшие биологические активы                        | — списание павших и вынуждено забитых животных;                                                                                                                                                                                                                                               |
|                                                                        |                            |                                                      | — списание в основное производство;<br>— выбытие в результате стихийных бедствий;<br>— передача в качестве вклада в уставный капитал других организаций и др.                                                                                                                                 |

Биологические изменения как главная отличительная особенность живых организмов требуют рассмотрения не только естественно-биологических, но и управленческих аспектов, так как биотрансформация является комплексом регулируемых человеком факторов. При подборе необходимых мер технологического и организационного воздействия, создании наиболее благоприятных условий существования организма в большинстве случаев можно добиться положительного результата. В настоящее время наиболее распространенными подходами к оценке биологических активов по справедливой стоимости являются сравнительный, затратный и доходный.

Согласно утвержденным Минсельхозом России Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции мясного и молочного скотоводства объектами исчисления себестоимости (калькуляции) по основному стаду являются молоко и приплод. Себестоимость за вычетом стоимости побочной продукции распределяется в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко — 90%, на приплод — 10% [3]. Соответственно, помимо доходов от реализации молока, необходимо учитывать будущий стоимостный эффект от приплода, получаемого в процессе биотрансформации коров молочного направления.

СХПК «Бакурский» предлагаем использовать модель учетного процесса, предложенную Сидитковой Л. Ф., которая не меняет коренным образом существующий порядок ведения бухгалтерского учета, не предполагает введение новых счетов и соответствует требованиям международных стандартов финансовой отчетности на основе совершенствования рабочего плана счетов в виде модификации аналитического учета на основе изменений и дополнений субсчетов [45, с. 74].

Изменения в плане счетов приведены в таблице 2.7 и 2.8.

Таблица 2.7. - Предлагаемые изменения в плане счетов бухгалтерского учета в СХПК «Бакурский»

| Счета                                                      | Субсчета, используемые в растениеводстве                        |                                                         | Субсчета, используемые в животноводстве                        |                                                                                                                                  |
|------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                            | изменение субсчетов                                             | новые субсчета                                          | изменение субсчетов                                            | новые субсчета                                                                                                                   |
| 1                                                          | 2                                                               | 3                                                       | 4                                                              | 5                                                                                                                                |
| 01 «Основные средства»                                     | 01.5. «Долгосрочные биологические активы растениеводства (БАР)» |                                                         | 01.4. «Долгосрочные биологические активы животноводства (БАЗ)» |                                                                                                                                  |
| 02 «Амортизация основных средств»                          |                                                                 | 02.3. «Амортизация долгосрочных БАР»                    |                                                                | 02.4. «Амортизация долгосрочных БАЗ»                                                                                             |
| 08 «Вложения во внеоборотные активы»                       | 08.8. «Закладка и выращивание долгосрочных БАР»                 |                                                         | 08.7. «Расходы, связанные с приобретением долгосрочных БАЗ»    |                                                                                                                                  |
| 11 «Краткосрочные биологические активы животноводства»     |                                                                 |                                                         |                                                                | 11.1. «БАЗ с операционным циклом менее 12 месяцев»<br>11.2. «Незрелые БАЗ»<br>11.3. «Потребляемые БАЗ» 11.4. «Выбракованные БАЗ» |
| 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» |                                                                 | 14.1. «Резервы под снижение справедливой стоимости БАР» |                                                                | 14.2. «Резервы под снижение справедливой стоимости БАЗ»                                                                          |

Продолжение таблицы 2.7.

| 1                                                     | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 3                                                                                                                                       | 4 | 5                                                                                                                    |
|-------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 19 «НДС по приобретен н ы м матери -альным ценностям» |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 19.4. «НДС по приобретенным БАР»<br>19.4.1. «НДС по приобретенным долгосрочным БАР»<br>19.4.2. «НДС по приобретенным краткосрочным БАР» |   | 19.5. «НДС по приобретенным БАЖ» 19.5.1. «НДС по приобретенным БАЖ» 19.5.2. «НДС по приобретенным краткосрочным БАЖ» |
| 43 «Готовая продукция»                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 43.1. «Результаты биотрансформации БАР»                                                                                                 |   | 43.2. «Результаты биотрансформации БАЖ»                                                                              |
|                                                       | Новые субсчета, используемые как в растениеводстве, так и в животноводстве                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                         |   |                                                                                                                      |
| 91 «Прочие доходы и расходы»                          | 91.1.1. «Доходы от первоначального признания биологических активов и сельскохозяйственной продукции»<br>91.1.2. «Доходы от изменения справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции» 91.2.1. «Расходы от первоначального признания биологических активов и сельскохозяйственной продукции»<br>91.2.2. «Расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции» 91.2.3. «Расходы на содержание биологических активов и сельскохозяйственной продукции»<br>91.3. «Прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности» |                                                                                                                                         |   |                                                                                                                      |

Таблица 2.8 - Предлагаемый вариант отражения учетных процессов, связанных с потребляемыми биологическими активами в СХПК «Бакурский»

|      | «Корреспонденция»                                              |                             | «Бухгалтерская запись»                                                                                                                                              |
|------|----------------------------------------------------------------|-----------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1    | 2                                                              | 3                           | 4                                                                                                                                                                   |
|      | «Дебет»                                                        | «кредит»                    |                                                                                                                                                                     |
| 1    | «Приобретение биологических активов за плату»                  |                             |                                                                                                                                                                     |
| 1.1. | 08.7., 08.8., 11                                               | 60                          | «Приобретены за плату биологические активы»                                                                                                                         |
| 1.2. | 19.4.1., 19.5.1., 19.5.2                                       | 60                          | «Отражена сумма НДС»                                                                                                                                                |
| 1.3. | 08.7., 08.8.                                                   | 23,76, 70, 69...            | «Учены расходы на приобретение долгосрочных биологических активов»                                                                                                  |
| 1.4. | 91.1.1.                                                        | 08.7, 08.8.                 | «Ученные расходы отнесены на прочие расходы»                                                                                                                        |
| 1.5. | 91.2.1.                                                        | или<br>23,76, 70, 69...     | «Расходы, связанные с приобретением биологических активов, отнесены на расходы от первоначального признания биологических активов и сельскохозяйственной продукции» |
|      | «Биологические активы принимаются к учету следующими записями» |                             |                                                                                                                                                                     |
|      | 01.4., 01.5.                                                   | 08.7., 08.8.                | «Долгосрочные биологические активы приняты к учету в качестве объектов основных средств по справедливой стоимости»                                                  |
| 2.2. | 91.2.1.                                                        | 08.7., 08.8.,<br>11.1, 11.2 | «Отражена положительная разница между суммой приобретения с расходами на приобретение и справедливой стоимостью»                                                    |
| 2.3. | 01.4., 01.5                                                    | 91.1.1.                     | «Отражена отрицательная разница между суммой приобретения с расходами на приобретение                                                                               |

|      |                                       |                     |                                                                                                                     |
|------|---------------------------------------|---------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|      |                                       |                     | и справедливой стоимостью»                                                                                          |
|      | «Получение продукции растениеводства» |                     |                                                                                                                     |
| 3.1. | 20, 23, 25, 26, 29...                 | 02, 10, 70          | «Отражены расходы на содержание биологических активов растениеводства фактически по мере их осуществления»          |
| 3.2. | 91.3                                  | 20, 23, 25, 26, 29. | «Отражены расходы на содержание биологических активов растениеводства в конце года»                                 |
| 3.3. | 91.1.1.                               | 01.5.               | «Получена сельскохозяйственная продукция от плодоносящих биологических активов растениеводства»                     |
| 3.4. | 43.1.                                 | 91.1.1.             | «Оприходованы результаты биотрансформации плодоносящих биологических активов растениеводства»                       |
| 3.5. | 91.3.                                 | 99                  | «Отражена прибыль от сельскохозяйственной деятельности»                                                             |
| 1    | 2                                     | 3                   | 4                                                                                                                   |
| 3.6. | 99                                    | 91.3.               | «Отражен убыток от сельскохозяйственной деятельности»                                                               |
| 4.   | «Получение продукции животноводства»  |                     |                                                                                                                     |
| 4.1. | 43.2.                                 | 91.1.1.             | «Оприходована сельскохозяйственная продукция по справедливой стоимости от биологических активов животноводства»     |
| 4.2. | 91.2.3.                               | 20.2., 25.2...      | «Отражены расходы на содержание и получение сельскохозяйственной продукции от биологических активов животноводства» |
| 4.3. | 43.2.                                 | 91.1.1.             | «Оприходована сельскохозяйственная продукция по справедливой стоимости от биологических активов животноводства»     |

Продолжение таблицы 2.8

| 1    | 2                                                            | 3             | 4                                                                                                                   |
|------|--------------------------------------------------------------|---------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 4.4. | 01.4. (11.3.)                                                | 20.2.         | «Отражены расходы на содержание и получение сельскохозяйственной продукции от биологических активов животноводства» |
| 4.5. | 91.2.3.                                                      | 01.4. (11.3.) | «Списана стоимость биологических активов животноводства»                                                            |
| 5.   | «Амортизация биологических активов»                          |               |                                                                                                                     |
| 5.1. | 20                                                           | 02.3., 02.4.  | «Начислена амортизация на долгосрочные биологические активы»                                                        |
| 5.2. | «Продажа результатов биотрансформации биологических активов» |               |                                                                                                                     |
| 5.3. | 62                                                           | 90.1.         | «Отражена задолженность покупателя»                                                                                 |
| 5.4. | 90.2.                                                        | 43.1., 43.2.  | «Списана стоимость результатов биотрансформации биологических активов»                                              |
| 5.5. | 90.3.                                                        | 68            | «Начислен НДС»                                                                                                      |

Выше предлагаемая модель учетного процесса модель учетного процесса, предложенную Сидитковой Л. Ф., соответствует предъявляемым в МСФО 41 «Сельское хозяйство» требованиям. Она сочетает в себе сложившуюся систему бухгалтерского учета и принципы международных стандартов и дает возможность современным бухгалтерам применять ее в условиях сельскохозяйственного производства. Применение данной модели для учета потребляемых биологических активов в СХПК «Бакурский» позволит повысить эффективность учета и анализа потребляемых биологических активов в данной организации.

## **Заключение**

Эффективное функционирование сельскохозяйственной организации должно сопровождается рациональным использованием потребляемых биологических активов. Для этого необходимо учитывать их структуру и динамику, а так же источники поступления (в том числе наличие задолженности по кредитам на покупку потребляемых биологических активов), наличие заболеваний, особенности породного состава, риски обесценения.

В настоящее время отечественный учет в части потребляемых биологических активов, отстает от зарубежного, в связи с отсутствием законодательно закрепленных норм учета. В том числе не сформирован понятийный аппарат, характеризующий потребляемые биологические активы, сельскохозяйственную деятельность, сельскохозяйственную продукцию, рабочий и продуктивный скот; отсутствует нормативно установленная классификация потребляемых биологических активов, а так же не раскрыта классификация животных (как составляющих элементов потребляемых биологических активов); не определены критерии признания потребляемых биологических активов.

В то же время ПБУ «Учет потребляемых биологических активов и сельскохозяйственной продукции» находится в стадии разработки и не принято к исполнению. В данной выпускной квалификационной работе нами был исследован учет и анализ потребляемых биологических активов на примере СХПК «Бакурский».

Нами был проведенный экономический анализ, который показал, что на последний день анализируемого периода (31.12.2016) в активах организации доля внеоборотных средств составляет 1/3, а текущих активов, соответственно, 2/3. Активы организации за два года увеличились на 17 779 тыс. руб. (на 39,1%). Учитывая увеличение активов, необходимо отметить, что собственный капитал увеличился в меньшей степени – на 37,3%. Отстающее увеличение

собственного капитала относительно общего изменения активов является негативным показателем.

Рост величины активов организации связан, главным образом, с ростом следующих позиций актива бухгалтерского баланса (в скобках указана доля изменения статьи в общей сумме всех положительно изменившихся статей):

- запасы – 11 785 тыс. руб. (64,2%);
- основные средства – 6 484 тыс. руб. (35,3%).

Одновременно, в пассиве баланса наибольший прирост наблюдается по строкам:

- уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей) – 8 139 тыс. руб. (45,1%);
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – 5 743 тыс. руб. (31,8%);
- резервный капитал – 1 585 тыс. руб. (8,8%);
- долгосрочные заемные средства – 1 405 тыс. руб. (7,8%).

Среди отрицательно изменившихся статей баланса можно выделить «денежные средства и денежные эквиваленты» в активе и «кредиторская задолженность» в пассиве (-567 тыс. руб. и -253 тыс. руб. соответственно).

Значение собственного капитала на 31 декабря 2016 г. составило 56 886,0 тыс. руб., но на 31.12.2014 собственный капитал организации был существенно ниже – 41 419,0 тыс. руб. (увеличение составило 15 467,0 тыс. руб.).

За последний год значение выручки составило 42 114 тыс. руб. Рост выручки за анализируемый период (31.12.14–31.12.16) составил 9 051 тыс. руб.

Значение прибыли от продаж за последний год составило 8 371 тыс. руб. За весь рассматриваемый период имело место небольшое падение финансового результата от продаж (на 214 тыс. руб., или на 2,5%).

Мы убедились, что в настоящее время наиболее распространенными подходами к оценке потребляемых биологических активов по справедливой стоимости являются сравнительный, затратный и доходный.

Проведенное нами исследование показывает, что достоверный учет потребляемых биологических активов невозможен без совершенствования плана счетов. Однако предлагаемое многими авторами введение новых счетов носит фундаментальный характер и коренным образом меняет современную практику учета. Переход к новому порядку учета должен быть осуществлен постепенно. Это позволит создать основу для безболезненного внедрения новых правил учета и избежать негативных последствий.

Нами была предложена модель учетного процесса, модель учетного процесса, предложенную Сидитковой Л. Ф., которая соответствует предъявляемым в МСФО 41 «Сельское хозяйство» требованиям. Она сочетает в себе сложившуюся систему бухгалтерского учета и принципы международных стандартов и дает возможность современным бухгалтерам применять ее в условиях сельскохозяйственного производства. Применение данной модели для учета потребляемых биологических активов в СХПК «Бакурский» позволит повысить эффективность учета и анализа потребляемых биологических активов в данной организации.

## Список использованных источников

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации. URL: Инф. система «Консультант Плюс» / [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/).
2. Налоговый кодекс РФ: федер. закон РФ от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 29.12.2014) Ч.1, федер. закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 29.12.2014). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/).
3. Трудовой кодекс РФ: федер. закон РФ от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ (в ред. от 31.12.2014 г.). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34683/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683/).
4. Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. от 06.04.2015). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_103394/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/).
5. МСФО 41 «Сельское хозяйство». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_124485/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124485/).
6. Агеева О.А. Бухгалтерский учет и анализ: учебник для бакалавров. Л.С. Шахматова. Л.С. - М.: Издательство Юрайт, 2014. 365 с.
7. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебник для бакалавров. 11-е изд., перераб и доп. М.: Издательство Юрайт, 2014. 332 с.
8. Андросов А.М. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. Е.В. Вжулова М.: , 2011. 1024 с.
9. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий/ Под ред. В.Я. Позднякова. – М.: ИНФРА-М, 2015. 617 с.
10. Анализ финансовой отчетности: Учебное пособие. / Под ред. О.В. Ефимовой, М.В. Мельник. М.: Омега-Л, 2013. 408 с.
11. Белов Н.Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Учебник / под ред. Л.И. Хоружий. М.: Эксмо, 2010. 608 с.
12. Баширов А.А. Бухгалтерская финансовая отчетность: Учеб. пособие. Уфа: БГАУ, 2011. 478 с.

13. Бухгалтерский учет и отчетность (для бакалавров и магистров): учебное пособие / под ред. Ендовицкого Д.А. 7-е изд., перераб. и доп. М.: КноРус, 2015. 354 с.
14. Басовский Л.Е. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебное пособие. М.:ИНФРА-М, 2015. 366 с.
15. Бердникова Т.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия. М.: ИНФРА-М, 2012. 215 с.
16. Богаченко В.М. Основы бухгалтерского учета. Феникс, 2013. 541 с.
17. Бухгалтерский учет и отчетность (для бакалавров и магистров): учебное пособие / под ред. Ендовицкого Д.А. 7-е изд., перераб. и доп. М.: КноРус, 2015. 354 с.
18. Васильева Л.С. Финансовый анализ. 3-е изд., стер. М.: КНОРУС, 2013. 816 с.
19. Вакуленко Т.Г. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений. Л.Ф. Фомина. СПб.: Издательский торговый дом «Герда», 2013. 288 с.
20. Вещунова И.Л. Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности: Учеб.-практич. пособие. Л.Ф. Фомина. СПб.: Издательский торговый дом «Герда», 2012. 640 с.
21. Газизьянова Ю.Ю. Учет долгосрочных и краткосрочных биологических активов по справедливой стоимости в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» // Известия Самарской государственной сельскохозяйственной академии. – 2008, 112 с.
22. Газизьянова Ю.Ю. Учет и отражение в отчетности биологических активов животноводства: автореф. дис... канд. экономических наук. Саратовский государственный социально-экономический университет. Саратов, 2008. 18 с.
23. Гинзбург А.И. Экономический анализ. 2-е изд., перераб. и доп. СПб.: Питер, 2013. 528 с.

24. Донцова Л. В. Анализ финансовой отчетности. Н. А. Никифорова. М.: Издательство «Дело и Сервис», 2015. 336 с.
25. Ефимова О.В. Финансовый анализ. – 4-е изд., перераб. и доп. М.: Академия, 2013. 528 с.
26. Жуков В.Н. Основы бухгалтерского учета. СПб.: Питер, 2012. 287 с.
27. Костылев В.А. Бухгалтерский и налоговый учет в организации // Аудиторские ведомости. 2013, №8. С.15 – 17.
28. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие - 6-перераб.и доп. М.: Инфра-М, 2011. 112 с.
29. Ковалев В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник. М.: Проспект, 2015. 721 с.
30. Комплексный экономический анализ в управлении предприятием: Учебное пособие / С.А. Бороненкова, М.В. Мельник. М.: Форум, НИЦ ИНФРА, 2016. 356 с.
31. Комплексный экономический анализ: Учебное пособие / М.В. Мельник, А.И. Кривцов, О.В. Горлова. М. Форум: НИЦ ИНФРА, 2014. 368 с.
32. Камышанов П. Ю. Бухгалтерский учет: учебник. – 2-е изд., перраб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2013. 720 с.
33. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. М.: Финансы и статистика, 2012. 269 с.
34. Лебедева Е.М. Бухгалтерский учет. М.: Академия, 2012. 269 с.
35. Левшин, Г.В. Анализ финансовой устойчивости организации с использованием различных критериев оценки // Экономический анализ: теория и практика. 2013. №4. С. 58-64.
36. Лысенко Д.В. Экономический анализ. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2015. 376 с.
37. Маренков Н.Л. Экономический анализ. Ростов н/Д: Феникс, 2012. 416 с.
38. Мельник М. В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия. М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2015. 192 с.

39. Организация учета затрат по центрам ответственности: учебное пособие / И.Н. Черных, З.Ч. Хамидуллина. Москва: КНОРУС, 2017. 160 с.
40. Особенности экономического анализа биологических активов. // URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-ekonomicheskogo-analiza-biologicheskikh-aktivov> (дата обращения 16.12.2017 г.)
41. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2011. 512 с.
42. Ситдикова Л. Ф. Экономическая сущность процесса биотрансформации/Профессия бухгалтера - важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством: Материалы международной научно-практической конференции, посвященной памяти профессора В. П. Петрова. Казань: Изд-во Казанского ГАУ, 2013. С. 93 – 95.
43. Скамай Л. Г. Экономический анализ деятельности организации. М. : ИНФРА-М, 2015. 296 с.
44. Тронин Ю. Н. Анализ финансовой деятельности организации. М. : Издательство «Альфа-Пресс», 2015. 208 с.
45. Хоружий Л. И. Проблемы адаптации международного стандарта финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство». М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. 168 с.
46. Чая В. Т., О. В. Латыпова Бухгалтерский учет. М.: Кнорус, 2013. 365 с.
47. Чувикова В. В. Бухгалтерский учет и анализ: учебник для бакалавров. М., 2015. 524 с.
48. Чернышева Ю. Г. Анализ финансово-хозяйственной деятельности. Ростов-на-Дону : «Феникс», 2015. 284 с.
49. Чечевицина Л. Н. Экономический анализ. – 2-е изд., доп. и перераб. Ростов н/Д : изд-во «Феникс», 2014. 480 с.

## **Приложения**