

*На правах рукописи*

ДЕЙЧ УЛЬЯНА ЮРЬЕВНА

**РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ  
РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ БИОТРАНСФОРМАЦИИ БИОЛОГИЧЕСКИХ  
АКТИВОВ В ПТИЦЕВОДСТВЕ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Нижний Новгород – 2015

Диссертационная работа выполнена в ФГБОУ ВО «Российский государственный аграрный университет – МСХА имени К.А. Тимирязева»

Научный руководитель: **Хоружий Людмила Ивановна,**  
доктор экономических наук, профессор

Официальные оппоненты: **Алборов Ролик Архипович,**  
доктор экономических наук, профессор,  
ФГБОУ ВПО «Ижевская государственная сельскохозяйственная академия», кафедра «Бухгалтерский учет, финансы и аудит», заведующий кафедрой

**Сигидов Юрий Иванович,**  
доктор экономических наук, профессор,  
ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет», кафедра «Теории бухгалтерского учета», заведующий кафедрой

Ведущая организация: ФГБОУ ВО «Нижегородская государственная сельскохозяйственная академия»

Защита состоится «14» октября 2015 года в 15 часов 00 минут на заседании диссертационного совета Д 212.166.19 при Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Б.Покровская, д. 37, ауд. 114.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГАУО ВО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» и на сайте <https://diss.unn.ru/509>.

Автореферат диссертации размещен на сайте Министерства образования и науки Российской Федерации.

Автореферат разослан « \_\_ » сентября 2015 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета, к.э.н., доцент \_\_\_\_\_ /Маслова Т.С./

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Важнейшей отраслью национальной экономики является сельское хозяйство. Среди отраслей сельскохозяйственного производства ведущее положение занимает птицеводство. На формирование показателей эффективности птицеводческих организаций во многом влияет методика отражения и оценки в системе бухгалтерского учета финансовых результатов птицеводческих организаций и величины прибыли, которая является одной из важнейших экономических категорий, основным показателем предпринимательской деятельности. Отсюда возникает объективная необходимость использования в бухгалтерском учете финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства положений МСФО.

Формируемая в соответствии с требованиями МСФО в бухгалтерском учете информация о финансовых результатах от биотрансформации биологических активов птицеводства необходима как для внешних ее пользователей, так и с целью внутреннего управления эффективностью сельскохозяйственной деятельности птицеводческих организаций. Объективная, достоверная и смысловая информация бухгалтерского учета о финансовых результатах от биотрансформации биологических активов позволит в птицеводческих организациях рационализировать систему управления хозяйственными процессами и их результатами (себестоимостью, доходами, расходами, прибылью) по всем иерархическим уровням внутреннего менеджмента и в целом конкретного экономического субъекта птицеводства. Путем использования в управлении птицеводством реальной и надежной информации о финансовых результатах существенно повысится качество выполняемых функций (планирования, прогнозирования, контроля, анализа и др.) субъектом управления и методов менеджмента посредством достижения объективности определения контрольно-аналитических показателей оценки эффективности использования всего производственного потенциала птицеводческих организаций.

В связи с этим возникает объективная необходимость развития концептуальных основ и организационно-методических аспектов бухгалтерского учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов и формирования по ним отчетности в системе управления сельскохозяйственной деятельностью птицеводческих организаций.

**Степень разработанности проблемы.** Проблемами развития теории и методологии бухгалтерского учета финансовых результатов, в том числе доходов, расходов и сущности прибыли, занимались следующие отечественные ученые-экономисты: Р.А. Алборов, Ю.А. Бабаев, А.С. Бакаев, Н.Г. Белов, И.И. Бочкарева, В.А. Быков, Т.Ю. Дружиловская, А.Ф. Дятлова, Г.В. Жданкин, А.В. Зонина, Н.Н. Карзаева, В.В. Ковалев, С.В. Козменкова, Г.С. Клычова, М.И. Кутер, А.Д. Ларионов, Ж.Г. Леонтьева, Е.А. Мизиковский, А.И. Нечитайло, В.Ф. Палий, В.В. Патров, М.Л. Пятов, А.П. Рудановский, Я.В. Соколов, Л.З. Шнейдман и др. Огромный вклад в решение этих проблем внесли зарубежные ученые: Й. Бетге, М.Ф. Ван Бреда, В. Ле-Кутр, Ф.Х. Найт, Б. Нидлз, М.Х.Б., Перера, Ж. Ришар, П.

Самуэльсон, А. Смит, Э.С. Хендриксен, О. Шмаленбах, И.Ф. Шер, Ф. Шмидт и многие другие. В исследование в бухгалтерском учете оценки активов и обязательств, в частности по справедливой стоимости, внесли весомый вклад ученые: В.Г. Гетьман, Л.И. Гомберг, О.В. Ефимова, В.Б. Ивашкевич, В.Д. Новодворский, Ю.И. Сигидов, О.В. Соловьева, А.Н. Хорин, Л.И. Хоружий, А.Д. Шеремет, В.Г. Ширококов и другие.

Оценивая положительно теоретические и методические разработки выше указанных ученых экономистов по рассматриваемой проблеме, следует отметить, что вопросы оценки биологических активов, бухгалтерского учета финансовых результатов от биотрансформации этих активов применительно к птицеводческим организациям исследованы недостаточно. Многие теоретические и методические разработки в данном направлении развития бухгалтерского учета до сих пор не получили практического применения. Дискуссионными остаются вопросы сущности и содержания доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации биологических активов. Требуют соответствующего развития теоретические положения, решения организационно-методические и практические вопросы по совершенствованию методики бухгалтерского учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов в птицеводческих организациях.

Недостаточная разработанность указанных вопросов, а также практическая важность решения проблем бухгалтерского учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства обусловили выбор темы диссертации, ее цель, задачи и последовательность научного исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационной работы является развитие теоретических положений и разработка организационно-методических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета финансовых результатов от биотрансформаций биологических активов птицеводства. В соответствии с поставленной целью определены основные задачи диссертации:

- обоснование теоретических положений, уточняющих сущность и экономическое содержание доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации биологических активов;

- определение роли и значения балансовых теорий в формировании финансовых результатов, концептуальных положений и методических аспектов бухгалтерского учета прибыли в птицеводческих организациях;

- исследование состояния и тенденций развития экономики в птицеводческих организациях, определение предпосылок формирования рациональной модели бухгалтерского учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства;

- выявление особенностей формирования и обоснование методических основ рационализации бухгалтерского учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства; уточнение принципов и разработка более обоснованных методов оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости для объективного формирования финансовых результатов в птицеводческих организациях;

- обоснование новых направлений по развитию методики отражения операций по формированию доходов, расходов, прибылей (убытков) на счетах бухгалтерского учета и показателей в бухгалтерской отчетности о финансовых результатах от биотрансформации биологических активов птицеводства;

- разработка организационно-методических рекомендаций по совершенствованию первичного, аналитического и синтетического учета доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства.

**Объект и предмет исследования.** Объектом исследования избрана бухгалтерская информационная система птицеводческих организаций. Объектом практической реализации исследований явились различные организационно-правовые формы птицеводческих организаций Иркутской области. Предметом исследования являются теоретические и организационно-методические проблемы развития бухгалтерского учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов в системе управления птицеводческими организациями.

**Теоретической и методологической основой исследования** послужили труды отечественных и зарубежных ученых по теории и методологии бухгалтерского учета, контроля, анализа, управления и по другим экономическим и аграрным наукам, законодательные и нормативные акты, регулирующие бухгалтерский учет в РФ. В ходе исследования применялся комплексный подход к изучаемым проблемам, использовались общенаучные и специальные методы: анализ, синтез, моделирование, расчетно-конструктивный, экономико-статистический, приемы апробирования, обобщения и систематизации полученных результатов. При разработке вопросов диссертации были использованы данные птицеводческих организаций Иркутской области, материалы органов статистики РФ и Иркутской области, а также результаты личных наблюдений автора.

**Научная новизна результатов исследования** состоит в обосновании теоретических положений и разработке организационно-методических рекомендаций по развитию бухгалтерского учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов в птицеводческих организациях. В процессе исследования получены следующие основные результаты, обладающие научной новизной и выносимые на защиту:

- обоснованы теоретические положения, позволяющие определить сущность и экономическое содержание доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства. Уточнена классификация доходов, расходов и прибылей (убытков) в системе бухгалтерского учета птицеводческих организаций;

- определены роль и значение влияния балансовых теорий на формирование финансовых результатов, обоснованы концептуальные положения сущности, признаки классификации и методические аспекты бухгалтерского учета прибыли в птицеводческих организациях;

- проведена оценка состояния и тенденций развития экономики в птицеводческих организациях, установлены основные направления формирования

рациональной модели бухгалтерского учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства;

- обоснованы методические основы бухгалтерского учета финансовых результатов, исходя из особенностей их формирования в птицеводческих организациях; уточнены принципы и разработаны рекомендации по совершенствованию методики оценки биологических активов и продукции птицеводства по справедливой стоимости в системе бухгалтерского учета доходов, расходов, прибылей (убытков) от биотрансформации биологических активов;

- предложены новые направления развития методики отражения операций по формированию финансовых результатов от биотрансформации биологических активов на счетах бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности птицеводческих организаций;

- разработаны организационно-методические рекомендации по совершенствованию первичных документов, регистров и методики аналитического и синтетического учета доходов, расходов и конечных финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства,

**Теоретическая и практическая значимость исследования.** Теоретическая значимость результатов исследования заключается в развитии методологических положений, уточняющих сущность и содержание доходов и расходов от биотрансформации биологических активов. Практическая значимость исследования заключается в разработке рекомендаций по организации и совершенствованию методики бухгалтерского учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства. Указанные рекомендации могут быть использованы как в крупных птицеводческих организациях промышленного типа, так и средних и малых (фермерских хозяйствах) организациях птицеводства.

Практическое применение полученных результатов позволяет: создать в птицеводческих организациях эффективную информационную базу для формирования показателей финансовых результатов в бухгалтерской (финансовой) отчетности и управлении доходами, расходами и прибылью в птицеводческих организациях; обеспечить комплексный подход к использованию биологических ресурсов, оптимизации производственных факторов, выявлению и мобилизации внутренних резервов повышения эффективности деятельности птицеводческих организаций.

**Апробация и практическая реализация результатов исследования.** Основные положения и результаты исследования представлялись в форме научных докладов, рекомендаций и получили положительную оценку на международных, всероссийских, межвузовских научно-практических конференциях Российского государственного университета-МСХА имени К.А. Тимирязева (г. Москва, 2010-2014гг.), Бурятской государственной сельскохозяйственной академии им. В.Р. Филиппова (г. Улан-Уде, 2012г.), Иркутской государственной сельскохозяйственной академии (г. Иркутск, 2010-2011гг.). Отдельные рекомендации по результатам исследования были приняты к апробации и внедрению в сельскохозяйственное открытое акционерное общество «Белореченское»,

сельскохозяйственный производственный кооператив «Окинский» Иркутской области. Теоретические и методологические положения диссертации могут быть использованы в учебном процессе вузов по подготовке и переподготовке специалистов экономического профиля. По теме диссертации была опубликована 21 научная работа, общим объемом 25,96 п.л. (вклад автора 13,35), в т.ч. 4 статьи в изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ объемом 2,26 п.л. (вклад автора 1,57 п.л.).

**Объем и структура диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений (17). Основное содержание работы изложено на 178 страницах машинописного текста, содержит 20 таблиц, 24 рисунка.

**Во введении** обоснована актуальность темы диссертации, сформулирована суть проблемы, определены цель и задачи исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость научных результатов.

**В первой главе** – «Теоретико-методологические основы формирования финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства» - исследованы методологические аспекты и теоретические положения сущности, экономического содержания доходов, расходов и прибыли от биотрансформации биологических активов. Предложена адекватная современным требованиям управления классификация доходов и расходов птицеводческих организаций. Определены роль и значение балансовых теорий в формировании финансовых результатов, обоснованы концептуальные положения, и методические аспекты бухгалтерского учета прибыли в птицеводческих организациях.

**Во второй главе** – «Современное состояние отрасли птицеводства и приоритетные направления развития бухгалтерского учета финансовых результатов в птицеводческих организациях» - проведена оценка состояния и определены тенденции развития экономики отрасли птицеводства. Обоснованы особенности формирования и методические основы рационализации бухгалтерского учета финансовых результатов в птицеводческих организациях. Уточнены принципы оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции в системе бухгалтерского учета финансовых результатов птицеводства.

**В третьей главе** – «Совершенствование бухгалтерского учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства» - разработаны методы оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости при формировании финансовых результатов в птицеводстве. Предложены методические рекомендации по отражению на счетах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности операций по формированию финансовых результатов от биотрансформации биологических активов. Разработаны рекомендации по совершенствованию первичного, аналитического и синтетического учета доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации биологических активов.

**В заключении** обобщены основные выводы и результаты диссертационного исследования.

## **ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Обоснованы теоретические положения, позволяющие определить сущность и экономическое содержание доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства. Уточнена классификация доходов, расходов и прибылей (убытков) в системе бухгалтерского учета птицеводческих организаций.** Финансовые результаты можно характеризовать как промежуточные, то есть расходы и доходы, конечные – прибыли и убытки организации. При этом доходы и расходы могут формироваться в бухгалтерском учете как текущие доходы и расходы, так и доходы и расходы будущих периодов в соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности организации.

По мнению автора, сформулированные определения сущности и содержания доходов и расходов организаций в российских правилах (стандартах) являются достаточно обоснованными, учитывают направления деятельности организации, ее операции, а также требования МСФО. Вместе с тем, в российских ПБУ 9/99, 10/99 не были учтены особенности формирования доходов и расходов в сельском хозяйстве, их признания в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности указанных экономических субъектов. Здесь имеются в виду доходы и расходы, связанные с биологическими активами, являющиеся особыми средствами производства сельскохозяйственных организаций. В МСФО 41 «Сельское хозяйство» также не предусмотрены определения доходов и расходов.

На основании исследования теоретических аспектов и, исходя из организационно-управленческих особенностей функционирования сельскохозяйственной деятельности в различных видах организационно-правовых форм экономических субъектов, в диссертации сформулированы определения доходов и расходов от сельскохозяйственной деятельности, где происходит постоянная биотрансформация биологических активов. Так, доходы от биотрансформации биологических активов – это увеличение экономических выгод сельскохозяйственной организации за отчетный период в процессе роста (увеличения) количества биологических активов, улучшения их качественных характеристик, воспроизводства дополнительных биологических активов и производства сельскохозяйственной продукции в оценке по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Расходы от биотрансформации биологических активов – это уменьшение экономических выгод сельскохозяйственной организации за отчетный период в процессе дегенерации (сокращения) количества биологических активов, ухудшения их качественных характеристик и снижения производства сельскохозяйственной продукции в оценке по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу при фактическом объеме затрат в сельскохозяйственной деятельности.

В сельском хозяйстве при сопоставлении в конце каждого отчетного периода доходов и расходов от биотрансформации биологических активов можно определять прибыли и убытки от сельскохозяйственной деятельности органи-



зации:  $П(У)СХ = ДБА - РБА$ , где  $П(У)СХ$  – прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности, руб.;  $ДБА$  – доходы от биотрансформации биологических активов, руб.;  $РБА$  – расходы от биотрансформации биологических активов, руб. В условиях рыночной конкуренции коммерческие организации, в том числе сельскохозяйственные, должны работать эффективно и получать от своей деятельности прибыль, а не убыток. Поэтому в диссертации проведено исследование интерпретации категории прибыли различными учеными в литературных источниках. В связи с наступлением нового постиндустриального этапа развития экономики, понятие «прибыль» должно отвечать современным требованиям, а ее величина в организации должна быть объективной. Реализацию данных условий автор видит в концепции справедливой прибыли.

Основываясь на выдвинутую концепцию справедливой прибыли, можно конкретизировать содержание данной экономической категории применительно к сельскохозяйственной деятельности. Справедливая прибыль от сельскохозяйственной деятельности – это разница между доходами и расходами от биотрансформации биологических активов растениеводства и животноводства. В данном показателе не смешиваются конечные результаты от разных видов деятельности (не сельскохозяйственной) и видов операций, что дает возможность более точно оценивать эффективность сельскохозяйственного производства, использования здесь материальных, трудовых и других ресурсов, а также систему управления сельскохозяйственной деятельностью.

Рациональная организация бухгалтерского учета доходов, расходов и конечных финансовых результатов станет надежной информационной базой для управления сельским хозяйством, развития его функций (планирования, контроля, анализа, регулирования и др.), разработки стратегии и стратегической карты эффективности развития сельскохозяйственной деятельности. Для организации бухгалтерского учета, финансового планирования и контроля финансовых результатов в системе управления сельскохозяйственной деятельностью предлагаем усовершенствовать классификацию доходов, расходов и финансовых результатов в сельском хозяйстве (рисунок 1).

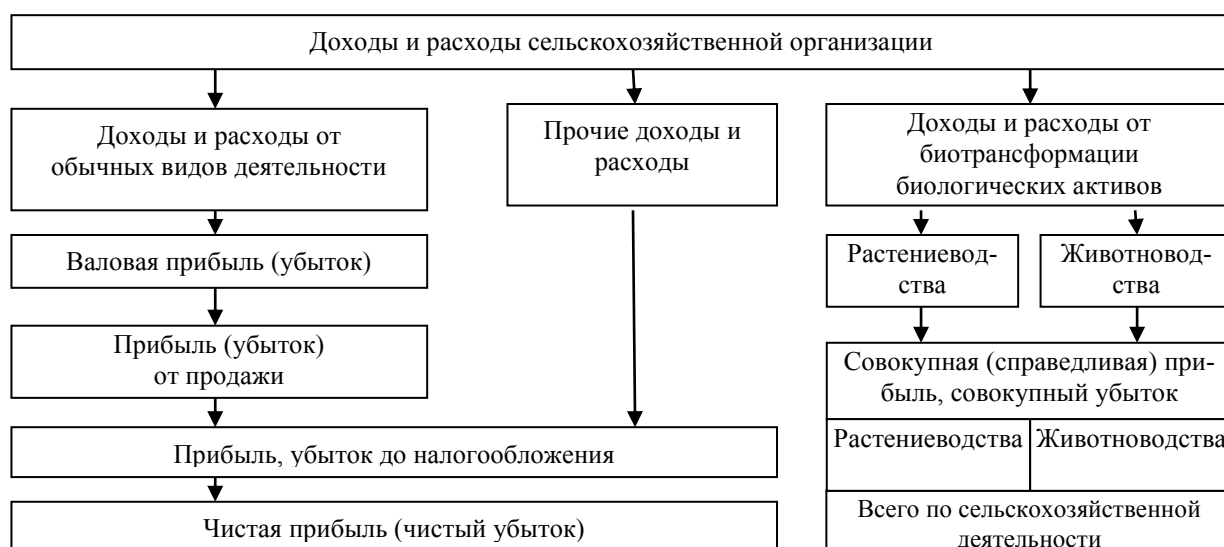


Рисунок 1 – Классификация доходов, расходов и финансовых результатов в сельском хозяйстве

Предлагаемая классификация доходов, расходов и финансовых результатов позволяет организовать их учет по общеустановленному и специальному порядку, а также составлять отчет о финансовых результатах по действующему порядку и специальную справку (таблицу) к данному отчету в качестве приложения о доходах, расходах и финансовых результатах от биотрансформации биологических активов. Кроме того, данная классификация доходов, расходов и финансовых результатов позволит анализировать и контролировать указанные показатели, определять по ним отклонения за счет изменений: справедливой стоимости, количества и качества биологических активов, сельскохозяйственной продукции, их структурных сдвигов.

**2. Определены роль и значение влияния балансовых теорий на формирование финансовых результатов, обоснованы концептуальные положения сущности, признаки классификации и методические аспекты бухгалтерского учета прибыли в птицеводческих организациях.** На основании изучения методологических аспектов балансовых теорий, в диссертации сделан вывод о том, что в современных условиях развития агроэкономики в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности целесообразно использовать основные положения статической, динамической и органической балансовых теорий. Это позволит синтезировать рациональные положения этих теорий для улучшения учета и повышения достоверности, релевантности и объективности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Исходя из сказанного, можно сделать в данном направлении первые шаги, то есть в первом и втором разделах бухгалтерского баланса выделить отдельными статьями биологические активы в оценке по справедливой стоимости. Эти данные будут необходимы для определения изменений справедливой стоимости биологических активов на конец каждого отчетного периода по формуле:

$I_{cc} = СБА_k - СБА_n$ , где  $I_{cc}$  – изменения справедливой стоимости биологических активов в отчетном периоде, руб.;  $СБА_k$  – справедливая стоимость биологических активов на конец отчетного периода, руб.;  $СБА_n$  – справедливая стоимость биологических активов на начало отчетного периода, руб.

Для организации надлежащего бухгалтерского учета конечных финансовых результатов организации в диссертации предложена классификация прибыли по различным основаниям (рисунок 2). На данной схеме ожидаемая (потенциальная) прибыль означает разницу между ожидаемыми (потенциальными) доходами и расходами организации от биотрансформации биологических активов в конце отчетного периода и определяется по формуле:

$ПП = I_{cc} + СП - ЗП$ , где  $I_{cc}$  – изменение справедливой стоимости биологических активов за отчетный период, руб.;  $СП$  – справедливая стоимость полученной (собранной) сельскохозяйственной продукции, руб.;  $ЗП$  – затраты на производство сельскохозяйственной продукции и содержание (выращивание) биологических активов, руб.

Отражения справедливых финансовых результатов (в частности справедливой прибыли) можно добиться в рамках сближения с МСФО, применяя справедливую оценку активов, что в полной мере соответствует экономической

теории постиндустриального общества. Справедливая стоимость носит индивидуальный подход и очень важна при составлении бухгалтерского баланса и определении финансового результата.



Рисунок 2 - Классификация прибыли организации

**3. Проведена оценка состояния и тенденций развития экономики в птицеводческих организациях, установлены основные направления формирования рациональной модели бухгалтерского учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства.** В результате проведенного анализа современного состояния отрасли птицеводства в Иркутской области, можно сделать вывод о том, что во всех проанализированных организациях наблюдаются периоды роста и спада эффективности их деятельности. Большое влияние на величину финансовых результатов оказывают: внутренние факторы (себестоимость) и внешние факторы (уровень цен и конкуренция на рынке).

В настоящее время птицеводческие организации не в состоянии своевременно и оперативно реагировать на изменяющиеся условия рынка и отыскивать рычаги воздействия на повышение прибыли, рентабельности и инвестиционной привлекательности отрасли. Для нормального функционирования организаций необходимо добиваться повышения уровня рентабельности производства. Основопологающим фактором при этом является снижения себестоимости продукции, которая должна быть объективной и отражать реальную величину затрат, что подтверждается результатами продажи продукции птицеводства (таблица 1).

**Таблица 1 – Основные экономические показатели от продажи продукции птицеводства за 2013 г.\***

Наименование показателя	СПК «Окин-ский»	ООО «Саянский бройлер»	СХОАО «Белореченское»	ЗАО «Братская птицефабрика»	ЗАО «Ангарская птицефабрика»
1. Выручка от продажи продукции, тыс.руб.:					
а) яиц;	655819	15337	1874072	-	4247
б) мяса птицы.	26405	1938161	257529	247579	925533
2. Полная себестоимость проданной продукции, тыс.руб.:					
а) яиц;	656923	35057	1557053	-	13597
б) мяса птицы.	26735	1459957	222123	247501	890656
3. Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.:					
а) яиц;	-1104	-19720	317019	-	-9350
б) мяса птицы.	-330	478204	35406	78	34877
4. Уровень рентабельности (убыточности), %:					
а) яиц;	-0,17	-56,25	20,4	-	-67,77
б) мяса птицы.	-1,23	32,75	15,9	0,03	3,92

В целях эффективного развития отрасли птицеводства, возникает необходимость в более широком использовании экономических методов управления производством, обеспечения птицеводческих организаций материальными средствами и финансовыми инвестициями, которые будут способствовать

дальнейшему развитию отрасли и интеграции ее с международной системой. Все это возможно при создании надлежащей информационной базы управления птицеводством и достоверного определения финансовых результатов деятельности птицеводческих организаций. Такая база может быть сформирована, в первую очередь, в рамках системы ведения бухгалтерского учета финансовых результатов и бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые должны в последующем способствовать повышению эффективности управления птицеводством, дальнейшему наращиванию объемов производства продукции, увеличению финансовых ресурсов организаций, и, как следствие, достижению стратегической цели, то есть обеспечению продовольственной безопасности России.

Выявленные недостатки в информационном обеспечении управления птицеводством позволяют сделать вывод о том, что перед птицеводческими организациями стоят сложные задачи совершенствования методов ведения бухгалтерского учета и форм обобщения его данных о финансовых результатах с целью эффективного функционирования птицеводческих организаций. В связи с этим, в диссертации определены основные направления развития бухгалтерского учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства. К этим направлениям относятся: усовершенствование методов оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости; разработка форм первичных документов для учета справедливой стоимости и изменений справедливой стоимости биологических активов, а также для учета справедливой стоимости и справедливой себестоимости полученной продукции птицеводства; совершенствование рабочих планов счетов бухгалтерского учета и методики отражения на них операций по формированию доходов, расходов, прибылей, убытков от биотрансформации биологических активов птицеводства; разработка рекомендаций по ведению аналитического и синтетического учета изменений справедливой стоимости биологических активов, справедливой стоимости, себестоимости продукции и финансовых результатов от биотрансформации биологических активов; внесение изменений в форму отчета о финансовых результатах, специализированные формы птицеводческих организаций и разработка специальной справки-приложения о финансовых результатах от биотрансформации биологических активов птицеводства.

**4. Обоснованы методические основы бухгалтерского учета финансовых результатов, исходя из особенностей их формирования в птицеводческих организациях; уточнены принципы и разработаны рекомендации по совершенствованию методики оценки биологических активов и продукции птицеводства по справедливой стоимости в системе бухгалтерского учета доходов, расходов, прибылей (убытков) от биотрансформации биологических активов.** Основными особенностями, оказывающими влияние на ведение бухгалтерского учета в птицеводческих организациях являются: раздельное отражение затрат на производство по каждому технологическому циклу (инкубация, выращивание мясного и племенного молодняка, содержание маточного и промышленного стада кур-несушек, забой птицы, получение яйца разных кате-

горий и от разных групп птицы); технологические процессы производства продукции; значительное количество побочной продукции, которая требует правильного установление цен, от чего зависит величина точности себестоимости основной продукции и прибыли; получение от одного вида птицы нескольких видов продукции и т.д. По направлению деятельности организации открывают технологические группы: взрослое родительское стадо, цех инкубации, молодняк на выращивании, промышленное стадо кур-несушек, что вызывает необходимость выделять дополнительные аналитические счета для учета затрат по каждой выделенной технологической группе и для учета продукции, получаемой от этих групп.

В диссертации далее подробно исследованы вопросы практического состояния учета финансовых результатов и влияния на него выше указанных особенностей птицеводства. В результате сделаны следующие выводы: в бухгалтерском учете и отчетности биологические активы и сельскохозяйственную продукцию в птицеводческих организациях оценивать по справедливой стоимости; формировать справедливые затраты на производство продукции и выращивание биологических активов. Все это позволит формировать ожидаемый (потенциальный, справедливый) конечный финансовый результат (прибыль) организации. В диссертации уточнены принципы определения справедливой стоимости биологических активов и продукции птицеводства (рисунок 3).



**Рисунок 3 - Основные принципы определения справедливой стоимости**

Исходя из указанных принципов, изучения современного состояние рынка птицеводческих организаций, особенности их деятельности в диссертации разработаны методы определения справедливой стоимости биологических активов и продукции птицеводства в системе бухгалтерского учета финансовых результатов птицеводческих организаций:

1. Справедливая стоимость 1000 шт. товарных (пищевых) яиц (ССпя):

$СС_{\text{п}} = \Phi_{\text{Сп}} \times (1 + \text{КН}_{\text{п}}) - \text{ТР}_{\text{в}} - \text{ПСР}$ , где  $\Phi_{\text{Сп}}$  – фактическая полная производственная себестоимость 1000 шт. товарных (пищевых) яиц, руб.;  $\text{КН}_{\text{п}}$  – средний коэффициент наценки (надбавки) при продаже пищевых яиц на рынке;  $\text{ТР}_{\text{в}}$ ,  $\text{ПСР}$  – соответственно, транспортные внешние и предполагаемые сбытовые расходы в расчете на 1000 шт. пищевых яиц, руб.;

2. Справедливая стоимость племенных яиц ( $СС_{\text{пл}}$ ):

$СС_{\text{пл}} = \Phi_{\text{Спл}} \times (1 + \text{КН}_{\text{пл}}) - \text{ТР}_{\text{в}} - \text{ПСР}$ , где  $\Phi_{\text{Спл}}$  – фактическая полная производственная себестоимость 1000 шт. племенных яиц, руб.;  $\text{КН}_{\text{пл}}$  – средний коэффициент наценки (надбавки) при продаже племенных яиц на рынке;  $\text{ТР}_{\text{в}}$ ,  $\text{ПСР}$  – соответственно, транспортные внешние и предполагаемые сбытовые расходы в расчете на 1000 шт. племенных яиц, руб.;

3. Справедливая стоимость 1000 шт. суточных цыплят ( $СС_{\text{сц}}$ ):

$СС_{\text{сц}} = (\text{С}_{\text{ия}} + \text{ФЗИ}) \times (1 + \text{КН}_{\text{сц}}) - \text{ТР}_{\text{в}} - \text{ПСР}$ , где  $\text{С}_{\text{ия}}$  – стоимость инкубационных яиц для выведения 1000 шт. суточных цыплят, руб.;  $\text{ФЗИ}$  – фактические затраты на инкубацию яиц для выведения 1000 шт. суточных цыплят за вычетом стоимости побочной продукции, руб.;  $\text{КН}_{\text{сц}}$  – средний коэффициент наценки (надбавки) при продаже суточных цыплят на рынке;  $\text{ТР}_{\text{в}}$ ,  $\text{ПСР}$  – соответственно, транспортные внешние и предполагаемые сбытовые расходы в расчете на 1000 шт. суточных цыплят, руб.;

4. Справедливая стоимость 1ц прироста живой массы птиц данной группы ( $СС_{\text{пжм}}$ ):

$СС_{\text{пжм}} = \Phi_{\text{Спжм}} \times (1 + \text{КН}_{\text{мжв}}) - \text{ТР}_{\text{в}} - \text{ПСР}$ , где  $\Phi_{\text{Спжм}}$  – фактическая полная производственная себестоимость 1ц прироста живой массы птицы данной группы, руб.;  $\text{КН}_{\text{мжв}}$  – средний коэффициент наценки (надбавки) при продаже мяса данной группы птицы в живой массе на рынке;  $\text{ТР}_{\text{в}}$ ,  $\text{ПСР}$  – соответственно, транспортные внешние и предполагаемые сбытовые расходы в расчете на 1ц живой массы птицы, руб.;

5. Справедливая стоимость 1ц живой массы птицы данной группы ( $СС_{\text{жм}}$ ):

$СС_{\text{жм}} = \Phi_{\text{Сжм}} \times (1 + \text{КН}_{\text{мжв}}) - \text{ТР}_{\text{в}} - \text{ПСР}$ , где  $\Phi_{\text{Сжм}}$  – фактическая полная производственная себестоимость 1ц живой массы птицы данной группы, руб. Другие обозначения имеют такие же значения, что и в предыдущей формуле.

6. Справедливая стоимость 1ц мяса птицы данной группы ( $СС_{\text{мп}}$ ):

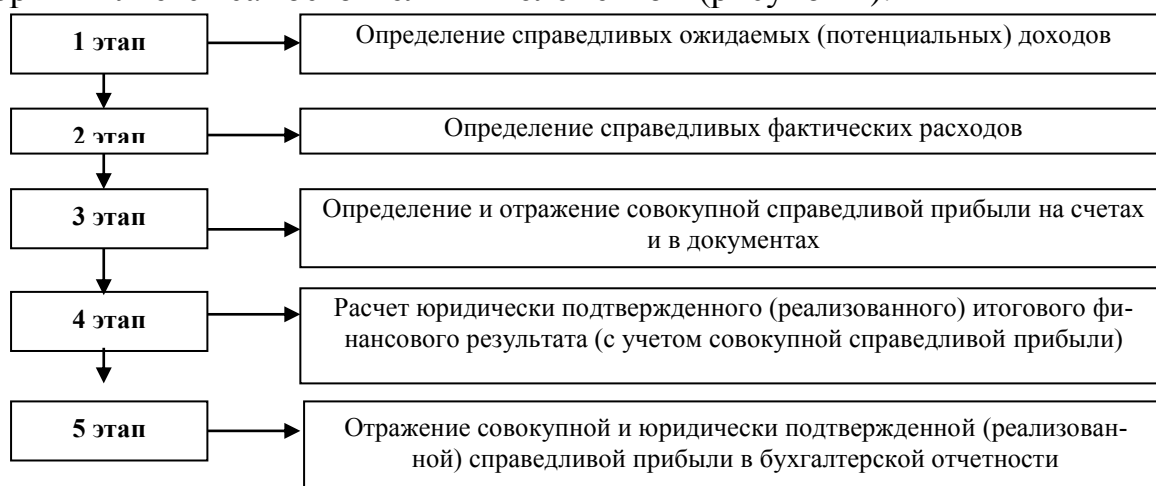
$СС_{\text{мп}} = \Phi_{\text{Смп}} \times (1 + \text{КН}_{\text{мп}}) - \text{ТР}_{\text{в}} - \text{ПСР}$ , где  $\Phi_{\text{Смп}}$  – фактическая полная производственная себестоимость 1ц мяса птицы в убойном весе, руб.;  $\text{КН}_{\text{мп}}$  – средний коэффициент наценки (надбавки) при продаже мяса птицы в убойном весе на рынке;  $\text{ТР}_{\text{в}}$ ,  $\text{ПСР}$  – соответственно, транспортные внешние и предполагаемые сбытовые расходы в расчете на 1ц мяса птицы в убойном весе, руб.;

7. Справедливая стоимость всего поголовья биологических активов (птицы данной группы) ( $СС_{\text{ба}}$ ):

$СС_{\text{ба}} = \text{СС}_{\text{жм}} \times \text{ВЖМ}$ , где  $\text{ВЖМ}$  – валовой объем живой массы птицы данной группы, ц.

Таким образом, с точки зрения таких требований бухгалтерского учета, как сопоставимость, объективность, достоверность справедливая стоимость биологических активов и готовой продукции птицеводства, рассчитанная на базе себестоимости и коэффициента наценки (надбавки) соответствующих видов продукции, является более обоснованной и предпочтительной для формирования конечных финансовых результатов. Здесь можно сделать вывод о том, что при оценке биологических активов и готовой продукции по справедливой стоимости, рассчитанной по выше предлагаемым способам, получим справедливый доход от биотрансформации биологических активов. Справедливым расходом при этом можно будет считать фактическую полную производственную себестоимость (полные производственные затраты на производство) валовой продукции (яиц, суточных цыплят, прироста живой массы птиц, мяса в убойном весе).

С точки зрения справедливости себестоимости продукции необходимо при калькулировании данного показателя в птицеводстве из всех полных производственных затрат исключить стоимость побочной продукции в оценке по цене возможного ее использования (продажи, на удобрения, переработки и т.д.). В данном случае цена возможного использования побочной продукции будет представлять ее справедливую стоимость, так как обусловлена экономической или хозяйственной полезностью данной продукции. Считаем также, что в организациях птицеводства целесообразно из себестоимости производства продукции следует исключать внутренние транспортные расходы, т.к. они искажают справедливую стоимость активов и сельхозпродукции, влияют на справедливость формирования показателя себестоимости и справедливого дохода от биотрансформации биологических активов. Алгоритм определения совокупной (ожидаемой) справедливой прибыли включает несколько этапов, каждый из которых является самостоятельным элементом (рисунок 4).



**Рисунок 4 - Алгоритм формирования финансовых результатов от биотрансформации биологических активов**

Для получения справедливой себестоимости продукции, кроме выше приведенных рекомендаций, необходимо более обоснованно распределять постоян-



ные затраты на объекты учета и калькуляции. При этом считаем более обоснованным методом распределения постоянных затрат пропорционально маргинальному доходу.

**5. Предложены новые направления развития методики отражения операций по формированию финансовых результатов от биотрансформации биологических активов на счетах бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности птицеводческих организаций.** Для отражения в бухгалтерском учете доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации биологических активов предложено ввести в рабочий план счетов птицеводческих организаций новые синтетические счета 93 «Доходы и расходы от биотрансформации биологических активов», 95 «Совокупные прибыли и убытки от биотрансформации биологических активов» (таблица 2).

**Таблица 2 – Счета и субсчета для учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства**

<b>Код и наименование синтетического счета</b>	<b>Код и наименование субсчетов к синтетическому счету</b>
93 «Доходы и расходы от биотрансформации биологических активов»	1. Справедливые (ожидаемые) доходы 2. Справедливые (ожидаемые и фактические) расходы
95 «Совокупные прибыли и убытки от биотрансформации биологических активов»	1. Совокупные справедливые (ожидаемые) прибыли и убытки 2. Справедливая прибыль 3. Справедливый убыток 4. Потенциальная прибыль (потенциальный убыток)

На кредите счет 93 «Доходы и расходы от биотрансформации биологических активов» в конце каждого отчетного периода путем оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции птицеводства отражаются справедливые (ожидаемые к получению) доходы, то есть величина изменения справедливой стоимости биологических активов и сумма справедливой стоимости продукции птицеводства. По дебету этого счета, соответственно, отражаются справедливые (ожидаемые и фактические) расходы, то есть затраты основного производства птицеводческой организации (себестоимость валового производства прироста живой массы птиц, яиц, суточных цыплят и др.). Эти затраты должны быть учтены справедливо, то есть в себестоимость соответствующих видов продукции птицеводства не должны включаться внутренние транспортные расходы и стоимость побочной продукции, а постоянные расходы в птицеводстве необходимо распределять на объекты учета и калькуляции пропорционально расчетного маргинального дохода. Вот тогда себестоимость всей полученной продукции будет считаться справедливой. Таким образом, себестоимость всех видов продукции, отраженная на дебите счета 93, принимается в качестве справедливого (ожидаемого и фактического) расхода от биотрансформации биологических активов.

Доходы от биотрансформации биологических активов, как было уже отмечено, формируются из справедливой стоимости продукции птицеводства и величины изменения (увеличения, уменьшения) справедливой стоимости биологических активов (птицы). При этом изменение справедливой стоимости

биологических активов на конец отчетного периода будет связано с увеличением (снижением) количества и, соответственно, живой массы птицы или прироста живой массы птицы и получением суточных цыплят. Поэтому при формировании доходов от изменений биологических активов (количества, качества) необходимо брать справедливую стоимость прироста суточных цыплят, живой массы птицы либо справедливую стоимость разницы живой массы птицы на конец и начало отчетного периода. Для учета биологических активов птицеводства (собственно птиц, их прироста живой массы и живой массы) можно использовать свободный счет 12 в плане счетов, называя этот счет «Биологические активы птицеводства».

Для улучшения учета и наглядности отражения его информации о справедливой стоимости биологических активов птицеводства, к данному счету можно открыть следующие субсчета: 12-1 «Справедливая стоимость биологических активов птицеводства на конец отчетного периода»; 12-2 «Справедливая стоимость биологических активов птицеводства на начало отчетного периода»; 12-3 «Изменение справедливой стоимости биологических активов птицеводства на конец отчетного периода»; 12-4 «Справедливая себестоимость прироста живой массы птицы и суточных цыплят».

Справедливая стоимость биологических активов на начало отчетного периода будет отражаться по дебету субсчета 12-1, а на конец отчетного периода по кредиту субсчета 12-2 (справочно, без корреспонденции с другими счетами). Изменение же справедливой стоимости биологических активов будет представлять собой сальдо справедливой стоимости биологических активов и списывается на счет 93. Если изменение справедливой стоимости биологических активов птицеводства на конец отчетного периода будет положительной, то есть когда кредитовая сумма по субсчету 12-2 превышает дебетовую сумму по субсчету 12-1 счета 12 «Биологические активы птицеводства», тогда составляется следующая корреспонденция счетов: дебет счета 12 «Биологические активы птицеводства», субсчет 12-3 «Изменение справедливой стоимости биологических активов птицеводства на конец отчетного периода», кредит счета 93 «Доходы и расходы от биотрансформации биологических активов птицеводства», субсчет 93-1 «Справедливые (ожидаемые) доходы». Если же получится наоборот, то есть сумма справедливой стоимости биологических активов на дебете субсчета 12-1 окажется больше суммы справедливой стоимости этих активов на кредите субсчета 12-2 счета 12 «Биологические активы птицеводства», тогда необходимо составлять следующую корреспонденцию счетов: дебет счета 93 «Доходы и расходы от биотрансформации биологических активов птицеводства», субсчет 93-2 «Справедливые (ожидаемые) расходы» и кредит счета 12 «Биологические активы птицеводства», субсчет 12-3.

На субсчете 12-4 отражается справедливая себестоимость (затраты на производство) прироста живой массы птицы и суточных цыплят в корреспонденции по кредиту со счетом 93 «Доходы и расходы от биотрансформации биологических активов птицеводства», субсчет 93-2 «Справедливые (фактические) расходы». Счет 12 «Биологические активы птицеводства можно использовать

как при предлагаемой специальной системе учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов, так и общей (действующей) системе учета финансовых результатов от обычных видов деятельности. В последнем случае счет 12 будет корреспондировать по дебету со счетом 20 «Основное производство», а по кредиту со счетом 11 «Животные на выращивании и откорме».

Для учета фактической (справедливой) себестоимости и справедливой стоимости продукции птицеводства, полученной в отчетном периоде (валового сбора яиц, прочей продукции), можно использовать счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Этот счет предлагается использовать одновременно при действующей (общей) системе учета выпуска продукции и специальной системы ее учета с целью формирования финансовых результатов от обычной деятельности организации и от биотрансформации биологических активов. При этом по дебету этого счета будет отражаться фактическая (справедливая) себестоимость полученных видов продукции птицеводства, а по кредиту – справедливая стоимость этих видов продукции. Корреспондировать счет 40 по дебету будет со счетом 20 «Основное производство», а по кредиту со счетом 43 «Готовая продукция» по общей системе учета затрат, выпуска продукции и финансовых результатов. По предлагаемой же специальной системе учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства данный счет 40 по дебету будет корреспондировать со счетами 43 и 93. Такая постановка учета снижает трудоемкость его процедур и существенно повышает информативность данных бухгалтерского учета о затратах, выпуске продукции, ее себестоимости, а также, самое главное, о доходах, расходах и финансовых результатах организации от обычных видов деятельности и биотрансформации ее биологических активов. Для наглядности покажем на примере конкретной сельскохозяйственной организации ООО «Саянский бройлер» Иркутской области предлагаемую нами специальную систему учета доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства параллельно (в частичном сочетании) с ныне действующей (общеустановленной) системой бухгалтерского учета затрат, выпуска продукции и финансовых результатов от обычной деятельности птицеводческой организации (таблица 3).

Из приведенных методик учета доходов, расходов и финансовых результатов можно сделать вывод о том, что эти (общеустановленный и специальный предлагаемый) методы должны быть использованы параллельно: первый метод, то есть общеустановленный (ныне действующий) с целью формирования отчета о финансовых результатах организации (по установленной форме); второй, предлагаемый – с целью формирования специальной справки в качестве приложения к отчету о финансовых результатах организации.

**Таблица 3 – Общая и специальная методика учета затрат, выпуска продукции, доходов, расходов и финансовых результатов в организации птицеводства**

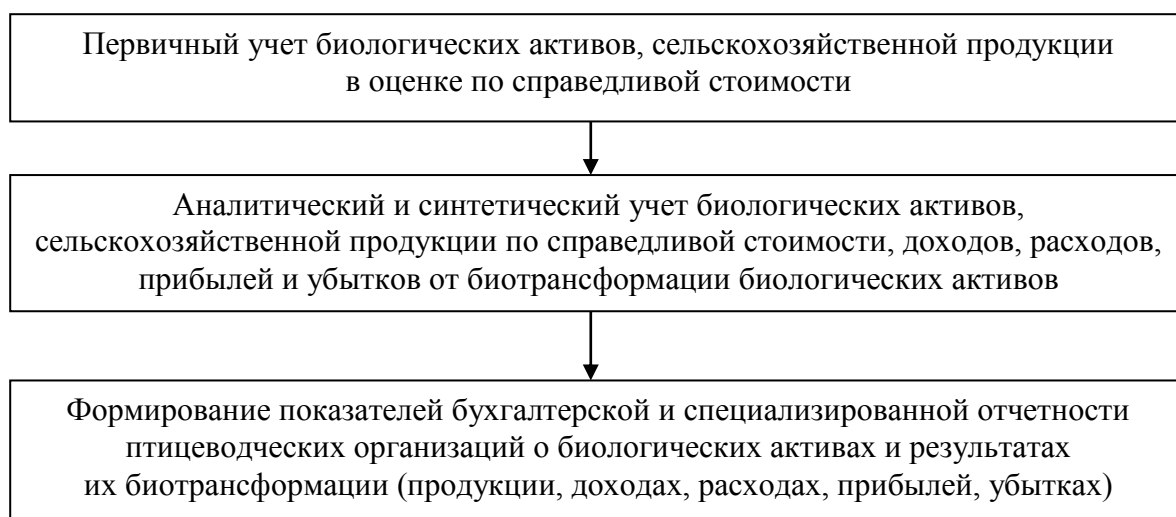
Наименование хозяйственных операций	Сумма, тыс. руб.	Корреспонденция счетов			
		по общей (действующей) методике учета		по специальной (предлагаемой) методике учета	
		дебет	кредит	дебет	кредит
1. Учет выхода продукции птицеводства в течении отчетного периода в оценке по справедливой стоимости:					
а) яйцо	74400	43	40	-	-
б) суточные птенцы	1126720	11	12	-	-
в) прирост живой массы	2823546	11	12	-	-
Итого	4024666	-	-	-	-
2. Отражена справедливая стоимость продукции птицеводства в составе справедливых (ожидаемых) доходов от биотрансформации биологических активов:					
а) яйцо	74400	-	-	40	93
б) суточные птенцы	1126720	-	-	12	93
в) прирост живой массы	2823546	-	-	12	93
Итого	4024666	-	-	-	-
3. В конце отчетного периода отражен выход продукции птицеводства в оценке по фактической (справедливой) себестоимости:					
а) яйцо	260333	40	20	-	-
б) суточные птенцы	291365	12	20	-	-
в) прирост живой массы	1869744	12	20	-	-
Итого	2421442	-	-	-	-
4. Отражение фактической (справедливой) себестоимости полученной продукции птицеводства в составе справедливых (фактических) расходов от биотрансформации биологических активов птицеводства:					
а) яйцо	260333	-	-	93	40
б) суточные птенцы	291365	-	-	93	12
в) прирост живой массы	1869744	-	-	93	12
Итого	2421442	-	-	-	-
5. Списание калькуляционных разниц (положительные – методом дописывания, отрицательные – методом красного сторно):					
а) яйцо	185933	43	40	-	-
б) суточные птенцы	835355	11	12	-	-
в) прирост живой массы	953802	11	12	-	-
6. В течение отчетного периода организацией продана продукция птицеводства и отражена:					
а) себестоимость продаж	2508205	90	43	-	-
б) выручка от продажи	2932557	62	90	-	-
7. В конце отчетного периода определен фактический финансовый результат от обычных видов деятельности организации	424352	90	99	-	-
8. Отражен в конце отчетного периода совокупный (справедливый) финансовый результат от биотрансформации биологических активов птицеводства (прибыль),	1603224	-	-	93	95
из них:					
а) сумма юридически реализованной справедливой прибыли в размере прибыли от продаж	424352	-	-	95	99
б) сумма потенциальной (ожидаемой) прибыли	1178872	-	-	93	95

В диссертации разработана форма такой справки, где отражается полная информация о финансовых результатах от биотрансформации биологических активов птицеводства, которая поможет пользователям информации (внешним, внутренним) более объективно оценить финансовое состояние организации, ее платежеспособность, предпринимательскую активность, конкурентоспособность и инвестиционную привлекательность.

Для более полноценного формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, как уже отмечалось выше, необходимо внести также изменения в бухгалтерском балансе птицеводческих организаций. Прежде всего, в первом разделе баланса из состава основных средств необходимо выделить отдельной статьей внеоборотные биологические активы вместо статьи 1160 «Доходные вложения в материальные ценности», так как таких доходных вложений в материальные ценности в птицеводческих организациях нет. Во втором разделе баланса из состава запасов (статья 1210) необходимо выделить оборотные биологические активы и сельскохозяйственную продукцию. При этом в балансе внеоборотные и оборотные биологические активы, а также сельскохозяйственная продукция должны быть оценены по справедливой стоимости. Все это позволит более обоснованно оценивать имущественное состояние организации, ее производственный потенциал и эффективность использования материальных ресурсов (фондоотдача, материалоотдача и др.), а также стоимость чистых активов данного хозяйствующего субъекта.

**6. Разработаны организационно-методические рекомендации по совершенствованию первичных документов, регистров и методики аналитического и синтетического учета доходов, расходов и конечных финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства.** Для повышения достоверности и информативности отображения справедливого результата деятельности организации, определения доходности определенных видов продукции птицеводства и направлений деятельности организации предложено вторые разделы форм отчетности № 9-АПК, № 13-АПК дополнить графами для отражения справедливой прибыли (убытка) от продаж, соответственно, продукции растениеводства и животноводства.

С целью более детального формирования информации о финансовых результатах от биотрансформации биологических активов, систематизации этой информации и обобщения в бухгалтерской отчетности птицеводческих организаций в диссертации разработаны методические рекомендации по первичному, аналитическому и синтетическому учету биологических активов и сельскохозяйственной продукции в оценке их по справедливой стоимости, а также финансовых результатов от биотрансформации биологических активов. При этом совершенствование учета биологических активов по справедливой стоимости и результатов их биотрансформации (продукция, доходы, расходы, прибыли и убытки) предлагается осуществлять по предлагаемой схеме учета этих операций (рисунок 5).



**Рисунок 5 - Модель документооборота по бухгалтерскому учету биологических активов и результатов их биотрансформации в птицеводческих организациях**

Исходя из данной модели документооборота, для первичного учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции в оценке по справедливой стоимости предлагается использовать разработанные в диссертации «Акт оценки и учета биологических активов по справедливой стоимости», «Акт оценки и учета сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости и себестоимости». На основании указанных актов предложено организовать аналитический и синтетический учет биологических активов, сельскохозяйственной продукции в оценке по справедливой стоимости и справедливой себестоимости, а также финансовых результатов от биотрансформации биологических активов (то есть прибылей и убытков) в разработанной автором форме специального журнала-ведомости (таблица 3).

Данный регистр отвечает всем необходимым требованиям учета: полноты формирования информации, ее достоверности, объективности и полезности для принятия экономических решений внутренними пользователями информации. Кроме того, данная форма регистра полностью приспособлена для компьютерной обработки данных, то есть для автоматизированной системы бухгалтерского учета биологических активов и результатов от их биотрансформации.

Данные рекомендованного регистра далее используются для составления специальной справки (приложения) к отчету о финансовых результатах организации. Кроме того, эти данные можно использовать при анализе финансовых результатов от биотрансформации биологических активов и выявления влияния на эти результаты изменений справедливой стоимости биологических активов (обусловленной изменением их количества, качества, веса), справедливой стоимости и справедливой себестоимости сельскохозяйственной продукции (обусловленные увеличением количества и качества продукции или наоборот). На основании такого анализа можно будет контролировать полноту выхода продукции, затрат на ее производство и эффективность использования биологических активов в системе управления птицеводческой организации по стратегии ее развития.

**Таблица 3 - Журнал – ведомость аналитического и синтетического учета биологических активов и результатов их биотрансформации**

Виды и группы биологических активов, сельскохозяйственной продукции	№ документа	Изменение справедливой стоимости биологических активов на конец отчетного периода			Справедливая стоимость сельскохозяйственной продукции отчетного периода			Справедливая себестоимость сельскохозяйственной продукции (затраты на производство)			Совокупные прибыли и убытки		
		сумма	дебет	кредит	сумма	дебет	кредит	сумма	дебет	кредит	сумма	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Куры яичного направления	-	-	-	-	X	X	X	-	-	-			
Куры мясного направления	Акт №1	2823546	12	93	X	X	X	1869744	93	12	953802	93	95
Молодняк птицы	Акт №2	1126720	12	93	X	X	X	291365	93	12	835355	93	95
и т.д.	-	-	-	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-
<b>Итого по биологическим активам</b>	<b>X</b>	<b>3950266</b>	<b>12</b>	<b>93</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>2161109</b>	<b>93</b>	<b>12</b>	<b>1789157</b>	<b>93</b>	<b>95</b>
Яйцо товарное (пищевое)	Акт №3	X	X	X	74400	40	93	260333	93	40	185933	95	93
Яйцо племенное	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Побочная продукция (пух, перо)	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-
и т.д.	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Итого по сельскохозяйственной продукции</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>74400</b>	<b>40</b>	<b>93</b>	<b>260333</b>	<b>93</b>	<b>40</b>	<b>185933</b>	<b>95</b>	<b>93</b>
<b>ВСЕГО</b>	<b>X</b>	<b>3950266</b>	<b>12</b>	<b>93</b>	<b>74400</b>	<b>40</b>	<b>93</b>	<b>24221442</b>	<b>93</b>	<b>40; 12</b>	<b>1603224</b>	<b>93</b>	<b>95</b>
В том числе:													
а) справедливая прибыль (реализованная)	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	424352	X	X
б) справедливый убыток	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	X	X
в) потенциальная прибыль (или потенциальный убыток)	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	1178872	X	X

## СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ

### Публикации в изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией

1. Дейч У.Ю. Методика бухгалтерского учета и управление формированием прибыли [Текст] / Л.И. Хоружий, У.Ю. Дейч // Научно-практический журнал «Вестник ИрГСХА». – Иркутск: Изд-во ИрГСХА, 2010. - Вып. 39. - с 106-120 (0,94 п.л., из них авторских 0,5 п.л.).
2. Дейч У.Ю. Влияние учетной политики на финансовый результат [Текст] / У.Ю. Дейч // Научно-практический журнал «Вестник ИрГСХА». - Иркутск: Изд-во ИрГСХА, 2013. - Вып. 58. - с 123-128 (0,38 п.л., из них авторских 0,38 п.л.).
3. Дейч У.Ю. Влияние статической и динамической балансовых теорий на формирование информации финансовой отчетности [Текст] / Л.И. Хоружий, У.Ю. Дейч // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – М.: Издательский дом «Панорама», 2013. - Вып. 9. - с 63-69 (0,44 п.л., из них авторских 0,31 п.л.).
4. Дейч У.Ю. Бухгалтерский учет финансового результата по справедливой стоимости в сельскохозяйственных птицеводческих организациях [Текст] / Т.Н. Слепнева, У.Ю. Дейч // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – М.: Издательский дом «Панорама», 2014. - Вып. 10. - с 55-62 (0,5 п.л., из них авторских 0,38 п.л.).

### Монографии

5. Дейч У.Ю. Методология учета и анализа финансовых результатов [Текст] / У.Ю. Дейч, Л.И. Хоружий, О.Н. Кузнецова, О.И. Дейч. - Иркутск: Издательство ООО «Мегапринт», 2011 - 127 с. (7,9 п.л., из них авторских 2 п.л.).
6. Дейч У.Ю. Методология бухгалтерского учета финансовых результатов [Текст] / У.Ю. Дейч, Л.И. Хоружий. – М.: Издательство «Перо», 2014 - 175 с. (10,94 п.л., из них авторских 5,47 п.л.).

### Статьи в сборниках научных трудов и материалов научных конференций

7. Дейч У.Ю. Разделение бухгалтерского учета финансовых результатов на финансовый и управленческий [Текст] / У.Ю. Дейч // Вестник науки ЗабАИ. – Чита: ЗабАИ, 2011. - №1. – с. 90-93. (0,25 п.л., из них авторских 0,25 п.л.).
8. Дейч У.Ю. Методика раздельного учета доходов и расходов по видам деятельности в целях управления прибылью [Текст] / У.Ю. Дейч // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: материалы всерос. науч.-практ. конф. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2011. – с. 116-119. (0,25 п.л., из них авторских 0,25 п.л.).
9. Дейч У.Ю. Роль балансовых теорий в формировании финансовых результатов [Текст] / У.Ю. Дейч // Научная конференция молодых ученых и специалистов, посвященная 125-летию со дня рождения академика Н.И. Вавилова: Сборник статей. – М.: Издательство РГАУ-МСХА, 2013. – с. 194-196 (0,19 п.л., из них авторских 0,19 п.л.).
10. U. Yu. Deitch. Accounting and tax reporting of financial results. Mongolian journal of agricultural sciences, 2014. - Vol. 13 (02). – P. 141-145 (0,31 п.л., из них авторских 0,31 п.л.).