

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«РОССИЙСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ – МСХА
ИМЕНИ К.А. ТИМИРЯЗЕВА»**

На правах рукописи

ДЕЙЧ УЛЬЯНА ЮРЬЕВНА

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

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук,
профессор Хоружий Л.И.

Москва– 2015

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ БИОТРАНСФОРМАЦИИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ ПТИЦЕВОДСТВА.....	11
1.1 Сущность, содержание и классификация доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации биологических активов.....	11
1.2 Роль и значение балансовых теорий в формировании финансовых результатов организации	30
1.3 Концептуальные положения и методические аспекты формирования прибыли в бухгалтерском учете птицеводческих организаций	46
2 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ОТРАСЛИ ПТИЦЕВОДСТВА И ПРИОРИТЕТНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ПТИЦЕВОДЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ.....	62
2.1 Анализ современного состояния отрасли птицеводства и основные направления развития бухгалтерского учета финансовых результатов в птицеводческих организациях	62
2.2 Особенности формирования и методические основы рационализации бухгалтерского учета финансовых результатов в птицеводческих организациях.....	82
2.3 Принципы оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции в системе бухгалтерского учета финансовых результатов птицеводства.....	97
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ БИОТРАНСФОРМАЦИИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ ПТИЦЕВОДСТВА	108
3.1 Совершенствование методов оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости при формировании финансовых результатов в птицеводстве.....	108
3.2 Развитие методики отражения на счетах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности операций по формированию финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства	129
3.3 Совершенствование первичного, аналитического и синтетического учета доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства.....	140
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	157
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	163
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Важнейшей отраслью национальной экономики выступает сельское хозяйство. Среди отраслей сельскохозяйственного производства ведущее положение занимает птицеводство. На формирование показателей эффективности птицеводческих организаций во многом влияет методология 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 данного птицеводческого экономического субъекта. 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, В.В. Ковалев, М.И. Кутер, Н.Н. Карзаева, А.Д. Ларионов, Ж.Г. Леонтьева, А.И. Нечитайло, В.Ф. Палий, В.В. Патров, М.Л. Пятов, А.П. Рудановский, Ю.И. Сигидов, 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, О.В. Соловьева, А.Н. Хорин, Л.И. Хоружий, А.Д. Шеремет 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 вопро-

сы 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 значение 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 по развитию 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 син-

тетического 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 ФГБОУ ВПО РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева (г. Москва, 2010-2014гг.), ФГБОУ ВПО Бурятская ГСХА им. В.Р. Филиппова (г. Улан-Уде, 2012г.), ФГБОУ ВПО Иркутская ГСХА (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 было опубликовано 21 научная работа, общим объемом 25,96 п.л. (вклад автора 13,35), в т.ч. четыре статьи в изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ объемом 2,26 п.л. (вклад автора 1,57 п.л.), две монографии объемом 18, 84 (вклад автора 7, 47), 16 публикаций в профессиональных журналах и изданиях объемом 4,5 п.л. (вклад автора 4,12 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.

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ БИОТРАНСФОРМАЦИИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ ПТИЦЕВОДСТВА

1.1 Сущность, содержание и классификация доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации биологических активов

Финансовые результаты – это результаты, полученные от основной (обычной) деятельности организации и от ее прочих операций. Финансовые результаты в широком смысле слова 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.

Согласно п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации», утвержденному приказом Минфина РФ от 06.05.1995г. № 32н с последующими изменениями и дополнениями (ПБУ 9/99), «Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)».

В пункте 2 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организаций» (утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. № 33н, с последующими изменениями и дополнениями) (ПБУ 10/99) говорится: «Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящие к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)».

Аналогично определяются доходы и расходы в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности, сформулированные к МСФО: «Доходы – это

увеличение экономических выгод предприятия за отчётный период, что приводит к расширению активов и уменьшению обязательств, результатом чего является рост собственного капитала (исключая вклады собственников в уставной капитал). Доход включает выручку, полученную в результате основной (уставной) и неосновной деятельности предприятия».

«Расходы – это сокращение экономических выгод, которое выражается в уменьшении или потере стоимости активов или увеличении обязательств, приводящих к уменьшению собственного капитала (исключая изъятия собственников из уставного капитала). При отражении расходов действует правило соответствия (matching concept) – расходы признаются в отчётном периоде, только если они привели к доходам данного периода»¹ [1, с. 48-49].

Как в отечественных ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, так и в МСФО доходы и расходы рассматриваются как объекты бухгалтерского учета и элементы финансовой отчетности организаций. Условия отражения и признания в бухгалтерском учете доходов и расходов в указанных отечественных стандартах и МСФО почти совпадают, за исключением незначительных особенностей. Например, в российских стандартах критерии признания доходов и расходов более детализированы и обязательны к исполнению. В МСФО имеются такие особенности, которые заключаются в том, что некоторые доходы и расходы могут признаваться в бухгалтерском учете без их подтверждения документально.

По нашему мнению, 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 выше указанных 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 мы

¹ Международные стандарты финансовой отчетности 1998: издание на русском языке. - М.: Аскери - АССА, 1998.- 889с.

имеем ввиду доходы и расходы, связанные с биологическими активами, являющимися особыми средствами производства сельскохозяйственных организаций.

В МСФО 41 «Сельское хозяйство» также не предусмотрены определения доходов и расходов. В данном МСФО говорится лишь о прибыли как приращение справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции (в момент ее сбора) над затратами сельскохозяйственного производства за отчетный период.

Поэтому считаем объективной необходимостью определения сущности и содержания доходов и расходов в сельском хозяйстве с целью использования основных положений МСФО 41 «Сельское хозяйство» в отечественном сельскохозяйственном учете, в том числе методики оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. При этом необходимо понимать и учитывать содержание таких понятий в МСФО 41 «Сельское хозяйство», как «сельскохозяйственная деятельность», «биологические активы», «биотрансформация биологических активов», «сельскохозяйственная продукция», «справедливая стоимость». Содержание этих понятий достаточно раскрыто в МСФО 41 и Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету биологических активов и результатов их биотрансформации в сельском хозяйстве, принятые научно-техническим советом Минсельхоза РФ от 07.07.2009г. (протокол №20-а). Исходя из содержаний указанных понятий, а также учитывая организационно-управленческие особенности функционирования сельскохозяйственной деятельности в различных видах организационно-правовых форм экономических субъектах дадим 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 узком смысле слова доходы от биотрансформации биологических активов – это сумма увеличения справедливой стоимости биологических активов и справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора (получения). Расходы от биотрансформации биологических активов – это затраты на содержание, выращивание биологических активов и производства сельскохозяйственной продукции растениеводства и животноводства.

В российских Положениях (стандартах) (ПБУ 9/99, 10/99) и МСФО доходы и расходы еще и рассматриваются как предшествующие результаты для определения конечных финансовых результатов, то есть определения прибылей и убытков организации. 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 организации: $ПУСХ = ДБА - РБА$, где ПУСХ – прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности, руб.; ДБА – доходы от биотрансформации биологических активов, руб.; РБА – расходы от биотрансформации биологических активов, руб.

Однако в условиях рыночной конкуренции коммерческие организации, в том числе сельскохозяйственные, должны работать эффективно и получать от своей деятельности прибыль, а не убыток. Поэтому далее проведем исследование интерпретации категории прибыли различными учеными в литературных источниках.

В экономике и предпринимательстве «прибыль» является понятием, которое встречается и используется наиболее часто. Прибыль - важнейшая экономическая категория, основной показатель предпринимательской деятельности, ее смысл.

В своем развитии понятие «прибыль» имело различные толкования: излишек, богатство, рента, процент, доход, капитал, прибавочная стоимость, и др. История экономических учений насчитывает множество различных подходов к сущности и определению категории «прибыль», которые являются ее составляющими или неразрывно с ней связаны и влияют на итоговый результат.

Российские ученые И.И. Агапова [25] и И.А. Бланк [35] к первым попыткам осмысления сущности прибыли и основ ее формирования относят взгляды древнегреческих философов Платона и Аристотеля. История насчитывает множество направлений экономической теории, повлиявших на подходы к пониманию прибыли, в которых прибыль трактовалась по-разному (рисунок 1.1).

В условиях разрушения феодального строя и появления капиталистических отношений образовалась первая школа политэкономии, под названием меркантилизм [42]. В это время появляется первая система экономических взглядов, ключевой проблемой которой оказалась проблема богатства, воплощенного в прибыли.

Яркими представителями данного направления являются: А. Монкретьен (1575-1621), английский экономист Томас Ман (1571-1641), французский экономист и политик Жан Батист Кольбер (1619-1683), российский экономист и публицист Иван Тихонович Посошков (1652-1726) [142].

Меркантилисты полагали, что возникновение дохода происходит в сфере обращения, а богатство нации состоит в деньгах – золоте и серебре. Привлечение этих металлов в страну любыми способами являлось целью экономической политики государства.

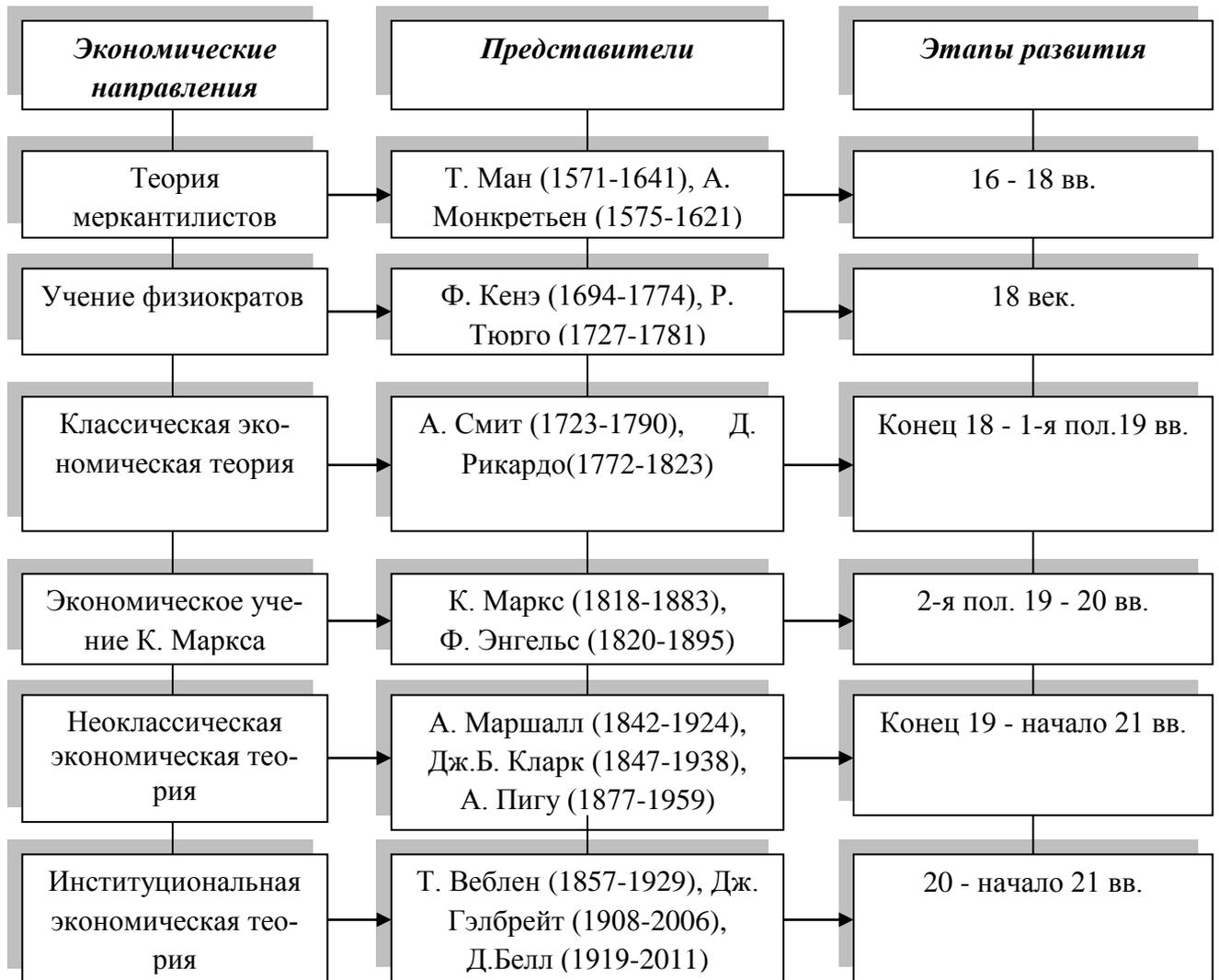


Рисунок 1.1 – Экономические направления, оказавшие влияние на понимание прибыли

«Нация, которая имеет больше денег, сильнее и богаче» [31, с.58]. Деньги представляют богатство в виде капитала, который постоянно находится в движении, и приводят в движение торговлю и мануфактурное производство.

Меркантилизм делился на ранний (XV-XVI вв.) и поздний (XVII в.). Ранний меркантилизм представлялся теорией денежного баланса и характеризовался привлечением денег в страну путем запрета их вывоза за границу и тратой на покупку местных товаров [31].

В позднем меркантилизме развивалась система активного торгового баланса, который обеспечивался за счет вывоза национальных товаров за рубеж при условии вывозить больше, чем ввозить.

Развитие внешней торговли и положительный торговый баланс – основные задачи позднего меркантилизма, обеспечивающие приток денег в страну, увеличение производства и рост занятости [31].

«Всегда лучше продавать товары, - писал в XVII в. австриец Й.Я. Бехер, - чем их покупать, так как первое приносит выгоду, а второе - убыток» [149].

Бланк относит меркантилизм к начальному этапу становления основных принципов формирования прибыли. Представители данного направления считали источником увеличения богатства страны внешнеторговую деятельность, а источником капиталистической прибыли считалась торговля внутри страны [35].

Иное представление в отношении прибыли представлено физиократами, выражающими интересы крупных землевладельцев [52].

Основателями учения физиократов явились французские ученые Ф. Кенэ (1694-1774) и А. Тюрго (1727-1781). Они считали, что только земля является продуктивной, и исключительно труд работников сельского хозяйства может создавать чистый продукт, который выражается как превышение доходов над затратами [140].

По мнению Тюрго, прибыль может возникать как в сельском хозяйстве, так и в торговле, промышленности. Прибыль – это не дар природы, а то, что возникает из земельной ренты, подобно проценту. То есть деньги, вложенные в дело, аналогично земле, приносящей ренту, должны приносить не меньший доход [31].

Подход физиократов к источникам образования прибыли в большей степени был сосредоточен на сельскохозяйственном производстве, которое являлось основным источником формирования положительной величины прибыли.

Основоположником направления классической политической экономии является У. Петти (1623-1687). Он предположил, что прибавочный продукт – это часть продукта, остающаяся после вычета издержек и, в итоге, принимает форму ренты.

У. Петти говорил, что рента – это продукт труда, обладающий большей производительностью на землях лучшего качества, а не дар земли как у физиократов.

То есть рента – это чистый доход с земли, а фактор увеличения богатства нации – это качество рабочей силы [115].

Последующее развитие политэкономия получила в работах выдающихся ученых Адама Смита (1723-1790) и Давида Рикардо (1772-1823), важную роль сыграли ученые-экономисты: Джон Стюарт Миль (1806-1873), Жан Батист Сэй (1762-1832) [145].

А. Смит и Д. Риккардо расширили область рассмотрения прибыли сферой промышленного производства, а затем и непродуцирующей сферой, серьезно углубив исследование ее сущности.

Адам Смит основал теорию трудовой стоимости, показал значимость разделения труда, как условия увеличения производительности. Он утверждал, что источник богатства – совокупный труд всех представителей видов труда. То есть труд являлся создателем всех ценностей. «Труд был первой ценой, первоначальным платежным средством, каким было заплачено за все вещи. Не золотом и серебром, а именно трудом изначально были куплены все на свете богатства» [35, с. 75].

А. Смит и Д. Рикардо богатством нации считали продукты материального производства, размер которых зависит от части населения, занятой производительным трудом, и производительности труда.

А. Смит говорит, что источниками любого дохода (или меновой стоимости) являются заработная плата, прибыль и рента. Любой доход в итоге получается из того или иного из этих источников [104]. Формула цены товара (Q) А. Смита выражается как сумма доходов:

$Q = W + P + R$ (где W – заработная плата, P – прибыль, R – рента). Затраты капитала (четвертый элемент цены) сводятся Смитом к сумме доходов и в формулу цены товара в качестве одного из слагаемых не включается [35].

А. Смит и Д. Рикардо главным (первичным) доходом с капитала считали прибыль. А. Смит отмечал: «доход, получаемый с капитала лицом, которое лично употребляет его в дело, называется прибылью, доход, получаемый с него лицом,

которое не употребляет его в дело, а ссужает его другому, называется процентом или денежным ростом. Ссудный процент всегда представляет собой доход производный» [24].

Размер прибыли, согласно пониманию А. Смита, определяется размером капитала и не зависит от тяжести труда. Размер прибыли связан с увеличением или уменьшением богатства, т.е. увеличение капитала влечет за собой повышение оплаты труда и снижение прибыли. Таким образом, интересы предпринимателя и интересы общества не совпадают.

Однако, в современной экономике базовый доход на капитал является процентом, а прибыль дополнительным доходом. То, что «классики» именовали прибылью, теперь называют процентом [24].

Д. Рикардо, в противоположность А. Смиту, утверждал, что стоимость не складывается из заработной платы, прибыли и ренты, а распадается на них. Он отмечал, что стоимость товара и его цена зависят от труда, затраченного на его изготовление. Прибыль является результатом неоплаченного труда рабочего, а стоимость товара определяется рабочим временем. Д. Рикардо заключил, что изменение заработной платы без изменения производительности труда не влияет на цену, а изменяет соотношение прибыли и заработной платы в стоимости товара. Рикардо утверждал, что «повышение заработной платы не повышает цены товаров, но неизменно понижает прибыль». «Все, что увеличивает заработную плату, необходимо уменьшает прибыль» [35, с. 90].

Последователи учения А. Смита и Д. Рикардо считали источником прибыли и ренты вычет из стоимости труда рабочих при эксплуатации труда капиталом и противостоянии классов.

Т. Мальтус прибыль считал составной частью цены и для ее определения предлагал из стоимости товара вычитать затраты на труд и капитал. А для обеспечения воспроизводства он видел необходимость в вычитании из прибыли и ренты расходов на предметы роскоши и услуги непроизводительного характера [146].

Дж. Милль, подобно Д. Рикардо, ренту относил к «компенсации, уплачиваемой за пользование землей». По его мнению, земельный участок, в зависимости от формы его использования, может обеспечить ренту или потребует издержек, которые исключают доход.

Ж.Б. Сэй, в противоположность А. Смиту, разграничивал термины капиталист и предприниматель и говорил, что часть прибыли предпринимателя, поступает как вознаграждение за его работу, промышленные способности, таланты. Впрочем, предпринимательскую прибыль Ж.Б. Сэй относил к плате за управление, которая не отличалась от заработной платы рабочих.

Представители этого направления впервые определили прибыль как результат использования факторов производства и составили факторную модель формирования прибыли.

Теория факторов производства основана на полезности в формировании ценности благ и умножении богатства. Производственные факторы (труд, земля и капитал) рассматриваются как равнозначные источники ценности [35].

Согласно учениям Ж.Б. Сэя и Дж. Ст. Миля, создание стоимости связывалось с функционированием нескольких факторов производства. Стоимость состояла из различных доходов, которые рассматривались как образование соответствующих факторов производства. Заработная плата, предпринимательский доход и процент считались основными доходами [57].

Прибыль, часто именуемая процентом, выражается как результат производительности капитала или как вознаграждение деятельности капиталиста. Рента чаще всего называется даром природы. Капитал приравнивается к средствам производства.

Базируясь на достижениях классической политической экономии, немецкие ученые-экономисты Карл Маркс(1818-1883) и Фридрих Энгельс(1820-1895) основали учение, названное марксизмом и основанное на теории трудовой стоимости.

К. Маркс был убежден, что богатство общества создает только лишь труд наемных работников, а прибыль является неоплаченным трудом рабочего класса

[147]. Этот труд создает прибавочный продукт и прибавочную стоимость, а прибыль в этом случае выступает как превращенная форма прибавочной стоимости [115].

Превращенная форма прибавочной стоимости в виде прибыли может проявиться лишь после завершения оборота капитала как превышение цены товара над издержками производства. Являясь результатом только переменного капитала, прибыль представляется приростом всего авансированного капитала - постоянного и переменного. Таким образом, прибыль выступает как результат капиталистической эксплуатации, и прибавочная стоимость в виде порождения всего авансированного капитала становится превращенной формой прибыли [73].

Теория прибавочной стоимости К. Маркса - альтернатива для решения одной из проблем рикардианской теории, где богатство создается трудом, труд меняется по эквивалентной цене, а доход капиталиста отсутствует. По Марксу рабочий продает не труд (как у классиков), а свою способность к труду. В случае, если рабочая сила способна производить стоимость большую, чем сама рабочая сила, возникает прибавочная стоимость - источник прибыли капиталиста [24].

Особенность теории К. Маркса заключается в том, что стоимость товара (q) распадается на три части:

$$q = c + v + m, \quad (1.1)$$

где c - затраты постоянного капитала, соответствующие затратам средств производства, израсходованным при производстве данного товара (у Смита это гипотетическая четвертая составная часть цены, отвергнутая им при рассмотрении структуры цены как суммы доходов); v - затраты переменного капитала, соответствующие затратам на заработную плату рабочих (эквивалент заработной платы в формуле Смита); m - прибавочная стоимость, составляющая конечный доход самих капиталистов (соответствует сумме прибыли и ренты в формуле Смита) [24].

Существенный вклад в понимание прибыли внесли ученые неоклассического экономического направления: Альфред Маршалл (1842-1924), Дж.Б. Кларк (1847-1938), А. Пигу (1877-1959), Л. Вальрас (1834-1910).

На данном временном этапе важным становится оптимальное распределение ограниченных ресурсов в целях достижения максимальной прибыли и улучшения благосостояния общества [35].

А. Маршалл истолковал по-новому издержки, исключив из них затраты на производственные средства, и включил прибыль капиталистов. Отсюда он вывел, что заработная плата и прибыль увеличиваются вместе с ростом производства. Причем прибыль приравнивалась к проценту, уровень которого определяется спросом и предложением капитала [138].

По мнению А. Маршалла, прибылью является чистый доход, превышающий процент на капитал по текущему курсу. Годовая прибыль организации выражается как превышение доходов над издержками в течение года.

Увеличение или уменьшение стоимости основных производственных фондов, сырья и т.д. на начало и на конец года рассматривается как часть выручки организации или часть ее расходов. Прибыль, оставшаяся после вычитания процента на капитал по текущему курсу (а также расходов по страхованию), именуют предпринимательским или управленческим доходом [138].

А. Маршалл в своих работах максимально приблизился к современному пониманию прибыли, в которой играет значение изменение имущества на начало и на конец периода, что, по нашему мнению, близко к пониманию прибыли в статическом бухгалтерском балансе. Управленческий учет во многом базируется на исследованиях А. Маршалла.

Американский экономист Джон Бейтс Кларк (1847 - 1939) в своей теории распределения доходов утверждал, что каждый фактор производства получает ту часть продукта, которая им создается.

В поиске принципа распределения дохода, определяющего долю каждого фактора производства в продукте, он использовал концепцию убывающей полез-

ности и переносил ее факторы производства. Все предприниматели желают найти комбинацию применяемых факторов, обеспечивающих максимум дохода и минимум затрат.

Взяв два фактора и приняв один из них неизменным, использование другого фактора, по мере его количественного увеличения, будет приносить все меньший доход. Например, труд приносит владельцу заработную плату, капитал - процент. При найме дополнительных работников, при неизменном капитале, доход повышается, но несоразмерно увеличению количества новых работников. Превышение размера созданного продукта над величиной заработной платы является доходом предпринимателя [35].

Неоклассическое экономическое направление заметно углубило определенные сущностные характеристики прибыли. Отдельного внимания заслуживают теория предпринимательской прибыли, которая связывает ее уровень с уровнем риска; теория инновационной прибыли, которая связывает ее часть с внедрением инноваций и др. [115]. Альтернативные теории прибыли представлены в приложении 1.

Здесь прибыль выступает как стимул для деятельности предпринимателя, возникающей при внедрении новых комбинаций производства. В обычных условиях прибыль отсутствует. Так, прибылью является вознаграждение за новаторство и нововведения, которые позволяют снижать производственные расходы.

Таким образом, при распространении новаторских идей производственные затраты выравниваются, а прибыль исчезает [35].

Свое понимание на предмет формирования прибыли оставил выдающийся австро-американский экономист Йозеф Шумпетер (1883 - 1950) [116].

В идеях Й. Шумпетера большое внимание отводилось роли инноваций технического прогресса, что послужило последующему развитию различных идей и теорий о трансформации системы капитализма и переходу на более высокие ступени развития «индустриального» и «постиндустриального» общества [35].

Источник прибыли у Ф. Найта (1885 - 1972) связывается с концепцией риска и неопределенности. По Ф. Найту прибыль - компенсация предпринимателя за риск, за успех или неуспех своего дела. Прибылью (убытком) у него выступает выигрыш (проигрыш) в игре с непредсказуемым результатом, которые зависят от не поддающихся измерению состояний рынка. Концепция Ф. Найта близка к «конъюнктурному» объяснению происхождения прибыли.

Понимая прибыль таким образом, ее следует относить к доходам владельцев других факторов (труд, земля, капитал, предпринимательские способности), а не к доходам предпринимателя. Если предприниматель чрезмерно оптимистично оценивает будущую цену своего товара, то в случае несостоявшегося прогноза, он будет иметь убытки, а владельцы факторов производства получают доход, который больше ценности их реального предельного продукта, и наоборот.

Далее экономическая наука получала свое развитие (в частности подходы к формированию прибыли) у представителей институционализма и неoinституционализма: Т. Веблен (1857-1929), Дж. Коммонс (1862-1945), У. Митчелл (1874-1948), Дж. Гэлбрейт (1908-2006), Д. Белл, У. Ростоу, О. Тоффлер, и другие.

В этом направлении экономика рассматривается как система, в которой отношения между хозяйствующими субъектами складываются под воздействием технико-экономических факторов и прогресса [56], все больше наблюдается возрастание роли технoструктуры [51].

В результате научного прогресса индустриальное общество трансформируется в постиндустриальное общество [50].

Попытку прогнозировать вероятные структурные сдвиги предприняли, в частности, американские социологи - теоретик постиндустриального общества Даниел Белл (1919 - 2011) и автор концепции «третьей волны» Элвин Тоффлер (род. в 1928) [35].

По мнению Даниела Белла (1919 - 2011) постиндустриальное общество - это движение от промышленной экономики к экономике с преобладанием сферы услуг [32].

Для успеха любой деятельности обязательно нужны инновации, о которых говорил еще Й. Шумпетер [145]. В постиндустриальной экономике наличие ноу-хау позволит привлечь необходимый капитал даже без наличия собственного.

По мере развития экономической науки категория «прибыль» претерпевает изменения, изменяются подходы к ее определению, необходимо постиндустриализировать показатель прибыли к требованиям современного общества. Возникла необходимость пересмотреть прошлые представления о сущности таких привычных категорий, как прибыль, доходы, расходы.

Прибыль в постиндустриальном обществе, получаемая организацией, является основным финансовым источником для осуществления модернизации производства, повышения уровня заработной платы, увеличения доходной части бюджетов, а также помощником при интеграции с международной системой.

Добавленная стоимость является результатом точно направленных действий по созданию или внедрению новаций (а не разность между приобретенными материалами и стоимостью продажи активов).

То, что ранее рассматривалось как вычет из стоимости, создаваемой совокупным рабочим фабрики, ныне превратилось в важнейший элемент общественных затрат, образующих стоимость товара. В эти затраты входит не только живой общественный труд совокупного рабочего инфраиндустрии, но и расход природных ресурсов как фактора, определяющего состояние здоровья, энергии трудящихся и будущий потенциал производительности труда [35].

Нами обобщены подходы вышеизложенных экономических школ к доходам, расходам и прибыли, методы их определения и схематично представлены на рисунке 1.2.

В научной литературе категория «прибыль» неразделимо связывается с категорией «доход», «капитал», «процент» и многими другими. Со времен Аристотеля до наших дней подходы к определению и формированию прибыли видоизменялись.

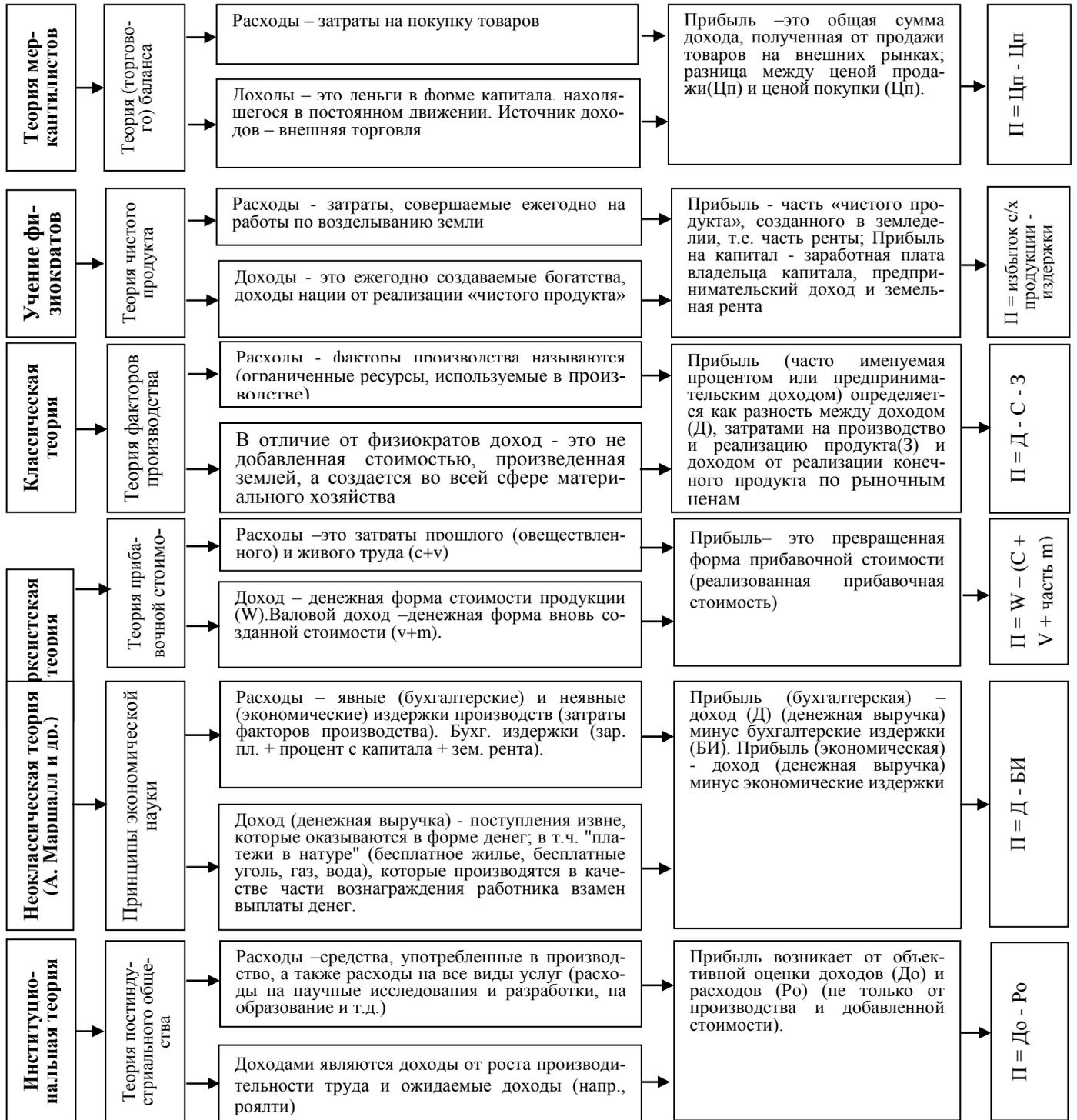


Рисунок 1.2 - Определение прибыли в различных направлениях экономической теории

Неоклассическая теория является основой традиционного подхода к пониманию прибыли. Она наиболее соответствует применяемой в мире системе национальных счетов, является теоретической и методологической основой этой системы. На ее базе строятся современные концепции прибыли (бухгалтерская, эко-

номическая, предпринимательская, нормальная, балансовая и т.д.), которые возникли в прошлом веке, и носят исторический характер. Ни одна из данных концепций не отображает в полной мере потребностей постиндустриального общества и перспектив развития в будущем, не дает оценить деятельность организации в действительной оценке.

В связи с наступлением нового постиндустриального этапа развития экономики, понятие «прибыль» должно отвечать современным требованиям, а ее величина в организации должна быть справедливой. Прибыль в настоящее время формируется в результате управленческой и интеллектуальной деятельности и должна определяться исходя, не только из доходов от производства и доходов на капитал, а быть величиной объективной. Реализацию данных потребностей мы видим в концепции справедливой прибыли.

Справедливая прибыль – объективный будущий доход, ожидаемый организацией от продажи товаров, работ, услуг по справедливой стоимости, который отражает ее действительную величину.

Для диссертационного исследования в качестве методологической основы мы взяли институциональное направление, в частности теорию постиндустриального общества. Современное экономическое развитие и методы хозяйствования претерпевают изменения, поэтому встает необходимость в изменении подходов к пониманию прибыли, ее теоретических и методологических основ.

Основываясь на выдвинутую нами концепцию справедливой прибыли можно конкретизировать содержание данной экономической категории применительно к сельскохозяйственной деятельности. Так, сельскохозяйственная деятельность по существу представляет собой процесс управления биотрансформацией биологических активов растениеводства (сельскохозяйственных культур) и животноводства (сельскохозяйственных животных) в целях производства сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов для продажи, обмена или внутрихозяйственного использования.

Отсюда следует, что прибыль от сельскохозяйственной деятельности – это разница между доходами и расходами от биотрансформации биологических активов растениеводства и животноводства. При этом доходы – это сумма приращения справедливой стоимости биологических активов и сумма справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции на конец отчетного периода. Расходы, как уже отмечали выше – это затраты растениеводства и животноводства, связанные с выращиванием биологических активов, производством дополнительных биологических активов и сельскохозяйственной продукции за отчетный период.

Поэтому с большой степенью обоснованности можно утверждать, что в результате сопоставления этих доходов и расходов в сельском хозяйстве можно говорить о справедливом конечном результате, то есть справедливой прибыли. Это потому, что 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 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 1.3).

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 дохо-

дах, расходах и финансовых результатах от биотрансформации биологических активов.

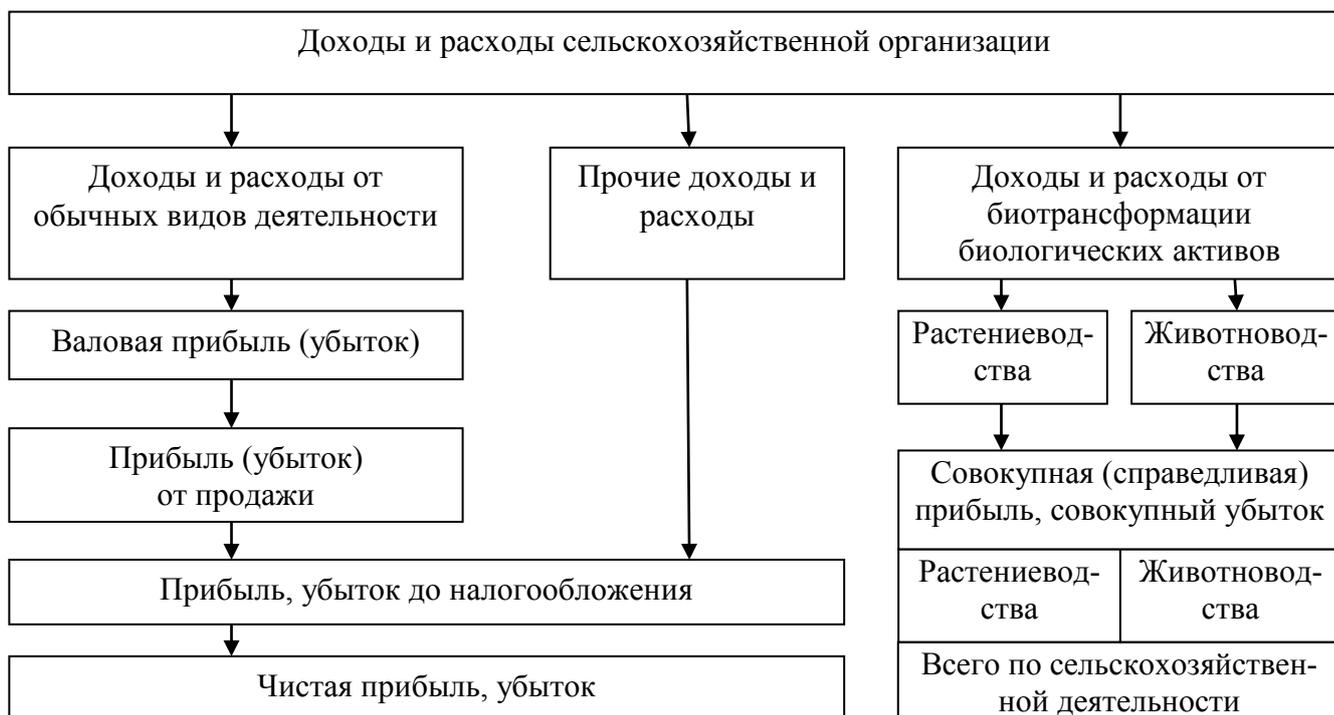


Рисунок 1.3 – Классификация доходов, расходов и финансовых результатов в сельском хозяйстве

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.

На основании всего этого можно будет более объективно, обоснованно планировать доходы, расходы и прибыль организации, принимать научно-обоснованные управленческие решения по повышению эффективности сельскохозяйственной деятельности.

1.2 Роль и значение балансовых теорий в формировании финансовых результатов организации

Во внешней бухгалтерской отчетности организаций содержится важная и востребованная информация для пользователей и лиц, принимающих инвестиционные решения, для которых понимание реального содержания бухгалтерских данных актуально и имеет большое значение.

Наибольший объем информации об имущественном, финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности содержится в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Влияние на величину итогового результата деятельности организации и ее бухгалтерскую (финансовую) отчетность оказывают отличия методологии, принципов и правил, лежащих в основе балансовых теорий (статической, динамической и органической), и которые зависят от экономических факторов, от пользователей балансов, правовых особенностей и других факторов.

Проанализировав сущность категории «прибыль» в подходах различных экономических теорий, можно сделать вывод, что экономическая наука, в частности марксизм, неоклассическая экономическая теория - институционализм, дала базовую основу для развития в бухгалтерском учете теорий баланса – динамической, статической и органической.

В начале XX века получила развитие наука «балансоведение», представленная статической и динамической концепцией учета, где раскрывались логика и принципы построения финансовой отчетности организации, а также правила и процедуры ее интерпретации пользователями [92]. При этом между данными балансовыми теориями существуют непримиримые противоречия, заключающиеся в отражении имущественного положения организации и отражении финансовых результатов ее деятельности.

Сущность статической теории сводится к отражению кредитоспособности организации, то есть способности покрывать ее долги. Ключевыми пользователями отчетности здесь выступают кредиторы организации. Сущностью динамиче-

ской теории баланса является отражение в бухгалтерской отчетности деятельности организации путем выявления размера финансовых результатов. Основными пользователями являются собственники организации.

Статическая балансовая концепция является итогом развития юридического и инвентарного (имущественного) направления в бухгалтерском учете. основоположниками немецкой школы стали бухгалтеры Г. Симон (1856-1914), И.Ф. Шерр (1846-1924), Г. Никлиш (1876-1946). В России статический подход поддерживали следующие ученые: Н.А. Блатов (1875-1942), Н.С. Лунский (1867-1956), Н.А. Кипарисов (1873-1956), Н.А. Леонтьев (1903-1979).

При реализации теории статического баланса применялся юридический принцип «фиктивной ликвидации», который предполагал проведение инвентаризации активов организации в определенном временном периоде и их оценку по ценам на рынке на текущий момент, как будто активы продавались бы в момент «сейчас». Полученный результат показывал насколько устойчива организация, а инвентаризация и размер чистых активов определяли величину прибыли. Важность и необходимость исчисления имущества и чистых активов организации являются особенностью статической балансовой концепции. Впервые понятие «статика» ввел швейцарский ученый И.Ф. Шер (1846–1924) [90], который вывел статическое капитальное уравнение:

$$A=K + П, \quad (1.2)$$

где К - собственный капитал; П - привлеченный капитал (который также называется обязательствами).

Шер понятие пассив приравнивал к понятию обязательства и, тогда уравнение приобретает вид:

$$A = K + O, \quad (1.3)$$

За основу системы баланса И.Ф. Шера берется уравнение определения капитала (постулат Шера), так как, по его мнению, целью деятельности любого коммерческого предприятия является увеличение чистого имущества, очищенного от долгов [89]. Преобразовав уравнение (3) определим капитал:

$$K = A - O, \quad (1.4)$$

где A – актив баланса (по Шеру это активы, на которые перешло право собственности); O – обязательства предприятия (только кредиторская задолженность); K – собственный капитал или чистые активы (часть собственника в имуществе).

Статические уравнения, в которых отражается сальдо на конкретный момент времени, то есть в уравнении (4): A – это сальдо актива; O – сальдо обязательств (или пассива); K – сальдо капитала.

Согласно статической балансовой теории, финансовый результат (ФР) деятельности организации определяется приращением или уменьшением собственного капитала (чистых активов) за отчетный период:

$$\text{ФР} = (A_1 - O_1) - (A_0 - O_0) = (K_1 - K_0) = \Delta K, \quad (1.5)$$

где ФР – финансовый результат (прибыль или убыток); A_1 и A_0 – размер активов в текущем и предыдущем периодах соответственно; O_1 и O_0 – размер обязательств в текущем и предыдущем периодах соответственно; K_1 и K_0 – размер капитала в текущем и предыдущем периодах соответственно; ΔK – размер приращения капитала за отчетный период.

При условии, если K_1 больше K_0 , то организация будет иметь положительный результат, т.е. прибыль; если K_1 меньше K_0 – убыток, а при K_1 равном K_0 , финансовый результат будет равен нулю.

Основное уравнение статической теории баланса при обобщении данных, которые формируются в бухгалтерском учете, можно представить следующим образом:

$$A_k = C_k + O_k + O_\phi + O_\pi, \quad (1.6)$$

где A_k – контролируемые организацией активы; C_k – собственный капитал, руб.; O_k – обязательства организации перед коммерческими партнерами, руб.; O_ϕ – обязательства организации перед финансовыми органами, руб.; O_π – обязательства организации перед персоналом, руб.

Последователи статической балансовой теории видят прибыль как прирост собственного капитала (чистых активов) организации [97]. Здесь любое поступление активов является полученной прибылью, а определение финансового результата основывается на том, что активы, которые составляют имущественный комплекс организации, можно сравнивать друг с другом [141].

Таким образом, согласно статической балансовой теории счет «Прибыли и убытки» не имеет самостоятельного значения, а выделяется как отдельный субсчет к счету «Капитал».

Статическая балансовая теория составляется в статических показателях на определенную дату (активы, обязательства, капитал) и определяет точную стоимость имущества в отличие от динамической теории баланса, но искажает финансовые результаты деятельности организации.

Известный экономист Й. Бетге писал, что в статической балансовой теории важнейшей задачей выступает определение стоимости чистого имущества организации с помощью баланса каждый год. Он отождествляет чистое имущество и собственный капитал организации, а финансовый результат для статической теории считает вторичным [34].

В.В. Ковалев считает, что статический баланс ведется исходя из приоритета отражения имущества организации, потенциально возможного при фиктивной ликвидации организации. То есть главной целью баланса является «демонстрация стоимостной массы, доступной в данный момент к распределению среди лиц, профинансировавших хозяйствующий субъект». Следовательно, основой при составлении статического баланса являются текущие рыночные оценки или оценки по справедливой стоимости [64].

И. Коверо считал, что, оценивая имущество, должна применяться реальная стоимость, которая является «стоимостью на текущий момент» и учитывает увеличение стоимости [84].

Немецкий ученый Х. Ширенбек главной задачей статического баланса видит определение текущего положения имущества организации и его постатейное отражение в отчетности [143].

В.Ф. Палий пишет, что статический баланс включает в себя весь имущественный комплекс организации. Главной целью этого баланса является получение информации о ликвидности активов и платежеспособности организации. Этот баланс показывает модель формирования капитала, а счет заемных средств, через банковскую систему [88].

М.Л. Пятов считает, что цель статического баланса - показать, насколько организация в состоянии оплачивать свои долги. Актив он рассматривает как долги организации, а пассив – перечень долгов перед собственниками и кредиторами. В балансе «Капитал и резервы» является долгом организации перед собственниками, и чем он выше, тем больше прибыль [97]. Подлинный размер прибыли – это разница между полученным и вложенным капиталом [93].

Рассматривая актив как имущество организации, оцениваемое по ценам возможной продажи при фиктивной ликвидации (текущие цены), обязательства в размере долгов организации перед кредиторами, а собственный капитал, как оценку имущества, остающегося у собственников после погашения обязательств перед кредиторами, информация о платежеспособности становится максимально объективной.

Однако при переоценке активов организации изменяется величина собственных источников средств организации, искажая сумму прибыли, так как прибыль начинает представлять собой следствие изменения цен на имущество, а не финансовый результат от совершенных хозяйственных операций [96].

Основные принципы формирования статического баланса звучат следующим образом:

- принципы, которые определяют содержание элементов актива и пассива баланса;
- принципы их измерения (оценки, амортизации).

Первые заключаются в том, что в активы организации, которые могут быть проданы, включаются в имущество, находящееся в собственности у организации, а при его отсутствии рассматриваются в балансе как получение убытков.

В основе второй группы принципов заложен постулат фиктивной ликвидации предприятия, который предполагает, что стоимость активов определяется в случае их продажи при ликвидации. Поэтому необходимо применять текущие рыночные цены, повышение которых рассматривается как прибыль, а снижение – как убыток. Однако, оценивая активы по рыночной стоимости, возникает необходимость дальнейшей периодической переоценки имущества. Амортизация рассматривается как снижение стоимости активов, уменьшающей прибыль [92].

В настоящее время использование принципов формирования статического баланса обеспечит формирование в отчетности точной информации о стоимости имущества организации, о финансовых результатах деятельности организации, а также защиту прав собственников имущества и кредиторов.

Противопоставлением статической балансовой теории выступает теория динамического баланса. Бухгалтерская отчетность, в соответствии с этой теорией, направлена на представление информации о прибыльности организации. Здесь прибыль рассматривается как главный показатель деятельности организации. Основной целью бухгалтерской отчетности, согласно этой теории, является представление информации о прибыльности организации, а прибыль рассматривается как главный индикатор благосостояния организации.

Основоположниками динамической теории баланса считаются Э. Леоте (1845-1908) и А. Гильбо (1819-1895). Огромный вклад в нее внес А.П. Рудановский (1863-1934) [100], однако главным автором, который развил теорию о динамическом балансе является О. Шмаленбах (1873-1955) [95].

Баланс, отражающий движение и развитие организации, в которой имущество является только средством, а не целью составления отчетности, называется «динамическим». Э. Шмаленбах определял его следующим образом: «Динамический баланс представляет соотношение активного и пассивного резерва сил, пока-

зывая финансовые результаты с учетом временных отношений между материальными и финансовыми оборотами» [23, с. 66-67].

В соответствии с теорией Э. Шмаленбаха, баланс – средство для определения финансовых результатов. Сутью динамической балансовой теории является принцип действующего предприятия, где финансовый результат выступает как промежуточный итог. Динамический баланс показывает стоимость имущества, лишь в той мере, насколько это требуется для исчисления прибыли, то есть в отличие от статического, демонстрирует финансовый результат и эффективность деятельности организации.

В динамическом балансе показывается кругооборот капитала организации. Элементами баланса являются стадии движения доходов и расходов организации. Активом здесь считаются расходы организации, которые в будущем принесут ей доходы. Актив показывает, куда были вложены деньги с целью получения прибыли [92].

Пятов М.Л. главную особенность понимания актива баланса в динамической теории видит в особенности оценки его статей. Актив здесь понимается как расходы организации, оцененные по себестоимости, то есть в сумме фактических затрат на их формирование. Переоценка актива не должна производиться, так как для определения прибыли полученные доходы должны сопоставляться с суммами расходов, которые направлены на получение доходов [92].

Финансовый результат, согласно динамической балансовой теории, определяется следующим образом:

$$\Pi = (D_{\text{осн.}} - P_{\text{осн.}}) + (D_{\text{пр.}} - P_{\text{пр.}}), \quad (1.7)$$

где $D_{\text{осн.}}$ и $P_{\text{осн.}}$ - доходы и расходы по обычным видам деятельности за период; $D_{\text{пр.}}$ и $P_{\text{пр.}}$ - прочие доходы и расходы за период.

Составление динамического баланса обеспечивает внутренних пользователей организации информацией об эффективности вложенного капитала и управления организацией за определенный временной отрезок. Обобщая данные бух-

галтерского учета, уравнение динамического баланса можно представить следующим образом:

$$\text{ЧП} = \text{Д} - \text{C}_p - \text{P}_{\text{от}} - \text{P}_o - \text{H}_p, \quad (1.8)$$

где ЧП – чистая прибыль организации; Д – доходы организации; C_p – стоимость потребленных ресурсов; $\text{P}_{\text{от}}$ – расходы на оплату труда; P_o – расходы по обязательствам; H_p – налоговые расходы организации.

Основными принципами составления динамической отчетности являются:

- принцип оценки по фактическим затратам;
- принцип разграничения отчетных периодов;
- принцип единообразия оценки;
- принцип капитала.

Первый принцип оценки активов по фактическим затратам предполагает, что цены покупки обладают преимуществом в сравнении с ценами продажи, так как они более достоверны.

Применение принципа разграничения отчетных периодов предполагает определение результатов деятельности за конкретный промежуток времени с целью получения оперативной информации и для исчисления прибыли.

Также в балансе, составленном в соответствии с динамической теорией, необходимо соблюдать принцип единообразия оценки, так как при переоценке активов и обязательств организации искажаются финансовые результаты.

В динамическом балансе дебиторская задолженность жестко разграничивается с получением доходов. В доходы включается как выручка организации, так и потенциальные (вероятные) доходы в виде дебиторской задолженности. Ведение учета дебиторской задолженности необходимо отражать на счете «Прибыли и убытки» в момент их оплаты без процентов за отсрочку платежа, то есть следует отражать только реально вложенный капитал. Кредиторская задолженность будет трактоваться как ожидаемый отток денежных средств.

Применение динамического учета позволяет в любой временной период отразить процесс перехода денежного капитала в материально-производственные

запасы, а в процессе производства в товар, и, в результате, в дебиторскую задолженность и денежные средства.

Стремясь к осуществлению успешной и эффективной деятельности организации, концепция динамического баланса дает решение таким задачам, как: определение точных финансовых результатов в любой временной период, соблюдение принципа сопоставимости доходов и расходов, соблюдение принципа временной определенности, принципа осмотрительности при определении величины финансовых результатов.

Попытки совмещения статической и динамической балансовой теории отражаются в трудах И.Ф. Шера (1846-1924), И. Бурия, Э. Пизани, А.П. Рудановского (1863-1934), Н.А. Кипарисова (1873-1956), но наиболее целостное воплощение они получили в концепции органического баланса Ф. Шмидта (1852 - 1950).

Объединение статических и динамических показателей баланса отражает постулат Пизани. Состояние организации на конкретный момент (статика) определяется в уравнении Шера: $A = K + O$. Для отражения динамики деятельности организации применяется система интервальных показателей: прибыль (П) и убыток (У) за отчетный период. При совмещении показателей уравнение примет следующий вид:

$$A = K + O + П - У, \quad (1.9)$$

где П – доходы (валовая прибыль); У – расходы (убыток); П-У – чистая прибыль (чистый убыток), т.е. сальдо доходов и расходов в зависимости от результата.

Динамические показатели позволяет преобразовать уравнение:

$$A + У = K + O + П, \quad (1.10)$$

Откуда возникает две формы:

$$A - O - K = П - У, \quad (1.11)$$

или:

$$A - (O + K) = П - У, \quad (1.12)$$

Таким образом, Постулат Пизани заключается в том, что сальдо статических показателей (разница между величиной активов и суммой обязательств и капитала) равно сальдо показателей динамических (прибыль минус убыток).

Совмещение статических показателей (активы, обязательства, капитал) и динамических (прибыли и убытки) позволило вывести статико-динамический баланс с использованием категорий доходов (Д) и расходов (Р):

$$A - K - O = Д - Р = ФР, \quad (1.13)$$

В ходе исследования мы выявили взаимосвязь теории прибавочной стоимости К. Маркса с постулатом Пизани. Формула К. Маркса выглядит следующим образом:

$$q = c + v + m, \quad (1.14)$$

Выведем формулу прибыли из уравнения К. Маркса. Сделав арифметические преобразования, выделим величину прибавочной стоимости (прибыли):

$$m = q - c - v, \quad (1.15)$$

Совместим данную формулу с преобразованным вариантом уравнения 1.13. По К. Марксу, q - стоимость товара. Как известно, в балансе стоимость товара выражается как актив. Актив – стоимость имущества организации на определённую дату. Следовательно, показатель q соответствует A .

c - затраты постоянного капитала, соответствующие затратам средств производства, которые израсходованы при производстве этого товара. По современному определению капитал представляет собой совокупность имущества, которое используется для получения прибыли. Привлечение активов в сферу производства или оказания услуг с целью извлечения прибыли называют также капиталовложениями или инвестициями. Т.е. $c = K$.

v - затраты переменного капитала, соответствующие затратам на заработную плату рабочих. В современном учете заработная плата рабочих является обязательством организации. В концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России определение обязательств раскрыто наиболее полно: «это существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием

свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов» [20]. Затраты на заработную плату рабочих (v) являются ничем иным как обязательствами организации перед работниками (O).

Доказав, что $A = q$; $K = c$; $O = v$; $D - p = m$, тогда уравнение $A - K - O = D - P$ тождественно уравнению $q - c - v = m$.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что балансовые теории взаимосвязаны с теорией с теорией прибавочной стоимости. В различные временные периоды ученые стремились к совершенствованию учета с целью получения прибыли. В настоящее время наблюдается остановка развития в направлении прибыли, что обусловило необходимость развития концептуально новых подходов к ее сущности.

Ф. Шмидт, пытавшийся объединить статическую и динамическую теории, создал теорию органического баланса [151] и «исходил из того, что любое предприятие - это живой организм, и использовал такие термины, как органический баланс и органическая калькуляция» [127].

В органической теории баланса Ф. Шмидта отражение имущества (статическая теория) и определение финансового результата (динамическая теория) являются двумя равнозначными целями. А главной целью финансово-хозяйственной деятельности организации является достижение такого положения, при котором рост прибыли будет соответствовать росту кругооборота капитала [36].

Я.В. Соколов считал, что величайшей заслугой Шмидта является разграничение результата деятельности организации, выраженного в виде увеличения (уменьшения) имущества и финансового результата (прибыль, убыток), исчисленного в абстрактных денежных единицах [105].

Целью прибыли является поддержание способности организации к предпринимательской деятельности и решающее значение имеют изменения в объеме имущества [127].

Прибылью в органическом балансе признается только та величина, которая повлекла за собой увеличение в активе в процессе основной финансово-хозяйственной деятельности, а прибыль от увеличения цен - величина мнимая.

М.Л. Пятов считает, основная идея органической балансовой теории Шмидта – это демонстрация пользователям отчетной информации в виде финансового результата, скорректированного на текущие (восстановительные) цены ресурсов [92].

Х. Ширенбек видит основную идею Шмидта в проведении четких различий между фактическим финансовым результатом (разницей между доходом с оборота и издержками на восстановление основного капитала) и мнимым финансовым результатом (разницей между первоначальной и восстановительной стоимостью основного капитала). В связи с этим, Ф. Шмидт предлагает введение счета «Изменение стоимости внеоборотных активов», на котором будет отражаться информация о мнимой прибыли или убытке. Так, при определении финансового результата организации устраняется влияние на него мнимой части этого результата (в итоге остается только «чистый», фактический финансовый результат), и становится возможным учитывать активы по их восстановительной стоимости [143].

Й. Бетге описывает органический бухгалтерский баланс как баланс, где активы оцениваются по восстановительной стоимости, а прибыль представляется с помощью регулирующих статей как реальная и мнимая, что вместе называется номинальной прибылью». Он отмечает, что, по мнению Шмидта, любая фиктивная прибыль организации, выделить которую из общей суммы прибыли позволяет учет динамики цен на возобновляемые ресурсы, «должна отражаться в балансе отдельно от настоящей, полученной в результате хозяйственной деятельности организации». Для этого Ф. Шмидт создает субсчет счетов капитала, на котором и отражается «фиктивная прибыль» [34].

Развивая идею Ф. Шмидта, Т. Лимперг – глава амстердамской школы учета предложил в 20-30 гг. XX века теорию, в которой предлагается вести учет не по себестоимости и не по текущим ценам, а отражать учитываемые ценности по вос-

становительной стоимости. Лишь такие меры позволят организациям «поддерживать жизнедеятельность» [105].

В итоге, Д. Блейк и О. Аман называют Нидерланды «единственной страной в мире с небольшим темпом инфляции, где была разработана система учета восстановительной стоимости» [127].

М.Л. Пятов считает, что при практическом применении данного подхода в рамках балансовой теории возникает ряд проблем. При переоценке расходов по ценам восстановлений уменьшается демонстрируемый финансовый результат. Однако переоценка расходов в рамках бухгалтерского баланса - это переоценка активов, а переоценка активов вне связи с ростом кредиторской задолженности - рост собственных источников средств, т. е. фактически отражение прибыли [91].

По мнению Н.Н. Карзаевой, согласно теории органического баланса, необходимо сохранить первоначальную оценку имущества, но и отразить его рыночную оценку, поэтому при составлении органического баланса применяются потенциальные оценки. В этом случае баланс обеспечит отражение имущества как в конъюнктурной, так и в первоначальной оценке и одновременно покажет сумму прибыли, как отвечающую фактически совершенным хозяйственным операциям, так и соответствующую изменениям первоначальной оценки имущества на день составления баланса [59].

По мнению Я.В. Соколова, идеям Шмидта препятствует то, что сфера действия равенства $A = П$, являющегося преобразованием $A - O = K$, где A - активы, $П$ - пассивы, O - обязательства перед кредиторами, а K - капитал собственников или собственный капитал фирмы, не позволяло включать в него «фиктивные» статьи [127].

Ширенбек подчеркивает, что в балансе актив (A) должен всегда равняться пассиву ($П$) [143]. Я.В. Соколов пишет, что в органическом балансе возникает неравенство между активом и пассивом, и, следовательно, нарушается принцип двойной записи, который препятствует реализации идеи Ф. Шмидта. То есть, со-

гласно Шмидту, уравнение бухгалтерского баланса выглядит следующим образом:

$$\text{Активы} + X - \text{Обязательства} = \text{Капитал} - X, \quad (1.16),$$

где X – это прибыль.

Таким образом, $X = 0$.

Таким образом, мы видим, что отсутствие других вариантов решения балансового уравнения привело к ограничению развития в теории и практике идей Ф. Шмидта и обусловило то, что теория органического баланса не получила воплощения в практике ведения финансового учета [127].

Модель формирования финансового результата в динамической, статической и органической теориях представлена на рисунке 1.4.

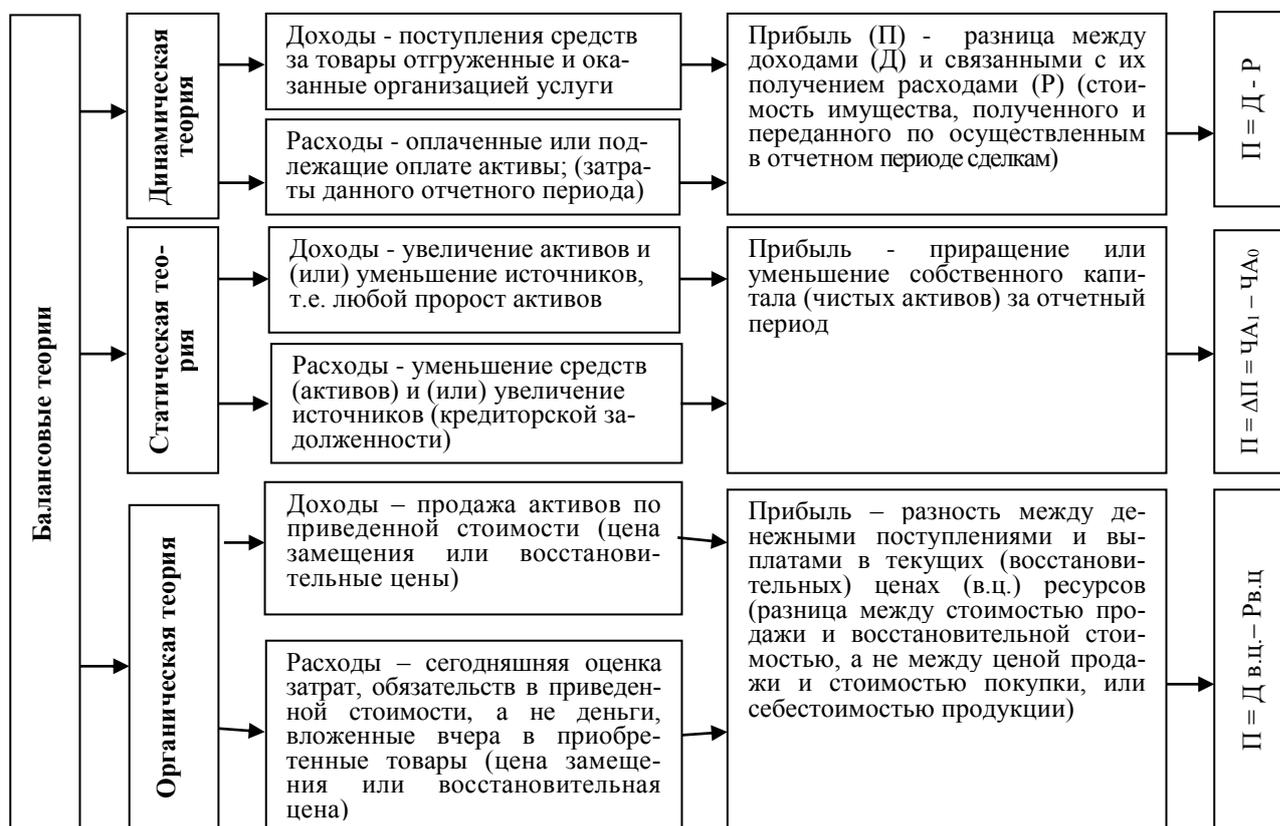


Рисунок 1.4 - Модель формирования финансового результата в различных теориях баланса в бухгалтерском учете

Подводя итоги, мы пришли к выводу, что статическая балансовая теория в большей степени удовлетворяет интересы внешних пользователей, например, инвесторов и собственников, особенно потенциальных, собирающихся приобрести

активы. Пользователи статического баланса видят реальную (текущую) стоимость организации, сколько стоит их имущество, а также сумму заработанной прибыли. В связи с этим, МСФО в большей степени опирается именно на статическое балансовое направление.

При определении финансового результата в динамической балансовой теории нивелируются недостатки теории статического баланса, которые заключаются в игнорировании целей отдельных фактов хозяйственной жизни. То есть теория динамического баланса позволяет рассчитывать себестоимость отдельных объектов калькулирования, а в статической теории баланса данное преимущество утеряно.

Таким образом, для сглаживания противоречий между двумя балансовыми теориями, Ф. Шмидт предлагает альтернативу в виде органической балансовой теории.

Органическая балансовая теория - это, с одной стороны, компромисс между статической и динамической балансовой теорией, способный осуществить две цели: определение размера имущества и определение достоверного и сравнимого (сопоставимого) финансового результата, а с другой стороны, проблема, влекущая за собой непримиримое противоречие между равенством активов и пассивов организации. Хотя методология переоценки активов, отраженная в МСФО, во многом базируется именно на идеях Ф. Шмидта, на практике данная теория не получила широкого распространения, потому что проводимая переоценка субъективна и искажает финансовый результат организации.

По нашему мнению, органическая балансовая теория может претендовать на теорию, способную сгладить противоречия между статической и динамической теорией и представить пользователям отчетности объективную картину финансово-хозяйственной деятельности организации, отразить текущее имущественное положение, реальную (справедливую) прибыль (убыток) и дать информацию как о фактических и перенесенных расходах, так и об ожидаемых доходах.

Данная балансовая теория соответствует концепции справедливой прибыли, в рамках которой будет возможно определить справедливый результат деятельности организации.

По нашему мнению, органическая балансовая теория в большей мере отвечает требованиям постиндустриального общества, заключенных в соблюдении международных финансовых регламентов, в частности МСФО, так как актуальная в настоящее время концепция справедливой стоимости, по своей сути подразумевает переоценку активов (с фактической стоимости до справедливой).

Однако, в настоящее время, в бухгалтерской финансовой отчетности наблюдается эклектика балансовых теорий, то есть они отображают статические, динамические и органические показатели, например, оценка активов по фактическим затратам при их приобретении и наличие расходов будущих периодов, нематериальных активов соответствуют динамической составляющей, отражение в балансе активов на праве собственности отображают статическую концепцию, а переоценка активов соответствует статической и органической теориям.

Менеджмент организации должен определить самостоятельно пути отражения информации о финансовых результатах и имущественном состоянии организации в бухгалтерской (финансовой) отчетности и принять решение, какие цели они стремятся осуществить для достижения эффективного результата.

Вместе с тем считаем, что в современных условиях развития агроэкономики в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности целесообразно использовать основные положения всех выше приведенных 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 определе-

ния изменений справедливой стоимости биологических активов на конец каждого отчетного периода. Эти изменения можно определить по формуле:

$$И_{cc} = СБА_k - СБА_n, \quad (1.17)$$

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

Эти данные далее используются для определения финансовых результатов от биотрансформации биологических активов.

1.3 Концептуальные положения и методические аспекты формирования прибыли в бухгалтерском учете птицеводческих организаций

Обеспечение полной и достоверной информацией о результатах деятельности организации, предотвращение отрицательных результатов и получение положительных финансовых результатов является главными направлениями бухгалтерского учета. Данная информация, как правило, выражается величиной прибыли.

Основными элементами, участвующими в формировании методологических и методических основ финансовых результатов, являются доходы и расходы организации, без понимания сути которых немислимо понимание информации о деятельности организации, которая содержится в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

К нормативно-правовым документам, регулирующим основные правила и процедуры формирования информации о доходах и расходах организации, относятся положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 9/99 «Доходы организации» и 10/99 «Расходы организации» [5, 6]. В основу этих документов положены методологические принципы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, которые

также отражаются в Положении по бухгалтерскому учету 1/08 «Учетная политика организации».

Базой для разработки данных положений явилась международная практика бухгалтерского учета. Американская бухгалтерская ассоциация (ААА) в стандарте 1957 г. определяет доход как денежное выражение совокупности продуктов или услуг, переданных предприятием своим покупателям в течение некоторого периода времени [128].

В комитете по стандартам финансового учета (FASB) доход определяется как приток активов организации или погашение кредиторской задолженности (или комбинация того и другого) в результате поставки или производства товаров, оказания услуг или других операций, составляющих ее основную деятельность [128].

МСФО 18 «Выручка» определяет доход как увеличение экономических выгод (приток или увеличение активов, или уменьшение обязательств) за отчетный период, увеличивающий капитал организации [15].

Американский вариант понимания дохода вызывает практический интерес и строится на концепции продукта, концепции выбытия и концепции прироста.

Автором концепции продукта является В.Э. Патон (1889-1991), разработавший первые американские стандарты учета в 1936г. По его мнению, доход является продуктом деятельности организации и участвует в динамическом процессе создания продукции, товаров, работ, услуг за определенный период времени. Однако подобная трактовка недостаточно характеризует не только его размер, но и момент признания.

Согласно концепции выбытия, доход образуется при передаче произведенной продукции, работ или услуг покупателям. Хотя данный подход не принимает в расчет специфику сдачи строительно-монтажных работ, предполагающий получение дохода до того, как готовый объект будет передан покупателю.

Согласно концепции прироста, доходом является приток экономических выгод, который увеличивает собственный капитал организации. Мы считаем, что

данная концепция является основой учетной системы в России, так как подход к доходу в ПБУ 9/99 «Доходы организации», заимствованный в МСФО, полностью соответствует подходу в данной концепции. Однако, МСФО уточняет трактовку дохода «валовым поступлением экономических выгод» и сумма налога на добавленную стоимость (НДС) в выручку не включаются.

Современные ученые имеют различные подходы к пониманию доходов, которые представлены в таблице 1.1.

Расходы представляют движение ресурсов, приводящее к уменьшению экономических выгод, в частности прибыли, путем использования или потребления ресурсов в процессе получения дохода. К факторам, влияющим на расходы, экономисты относят: материальные ресурсы, рабочую силу, участвующие в процессе производства продукции, работ и услуг. Расходы связаны с производством и продажей продукции организации и прямо или косвенно ведут к использованию факторов производства [128].

Таблица 1.1 – Подходы к определению доходов в системе бухгалтерского учета

Источник	Определение
Словарь С.И. Ожегова [86]	Деньги или материальные ценности, получаемые от предприятия или от какого-н. рода деятельности
Я.В. Соколов, М.Л. Пятов [110]	Доход - это реальный или потенциальный (в зависимости от методики признания) денежный поток, увеличивающий объем собственных источников средств
Леонтьева Ж.Г., Гладких О.П. [70]	Доходами организации следует признавать увеличение прибыли организации в течение отчетного периода, происходящее в форме получения или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается величиной капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала
Хоружий Л.И., Дедова О.В. [136]	Доходы - изменения в структуре капитала организации в связи с поступлениями ресурсов, определяемые как результат конкретных целенаправленных действий хозяйствующего субъекта, выполняемых в рамках осуществляемой деятельности
Современный экономический словарь [98]	В широком смысле слова - любой приток денежных средств или получение материальных ценностей, обладающих денежной стоимостью. Доход компании - как увеличение ее активов или уменьшение обязательств, приводящие к увеличению собственного капитала

Источник	Определение
ПБУ 9/99 «Доходы организации» [5]	Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).
Авторское мнение	Доход – это валовое реальное или потенциальное (ожидаемое) увеличение экономических выгод организации, получаемых организацией периодически и систематически в виде поступления активов, уменьшении обязательств или возникновении прав на получение будущих экономических выгод, которые приводят к увеличению собственных источников средств организации.

FASB определяет расходы как выбытие или другое использование активов, или образование кредиторской задолженности в результате производства товаров, оказания услуг или выполнения других видов деятельности, относящихся к основной. FASB акцентирует внимание на выбытии активов организации для оплаты факторов производства.

В МСФО расходы описаны как уменьшение экономических выгод, которое происходит в виде выбытия (уменьшения активов, увеличения обязательств), приводящее к уменьшению капитала и не связано с распределением между учредителями.

В таблице 1.2 представлены подходы к пониманию расходов в российской системе бухгалтерского учета.

Таблица 1.2 – Подходы к определению расходов в системе бухгалтерского учета

Источник	Определение
Я.В.Соколов, М.Л. Пятов [110]	Расход – реальный или потенциальный денежный поток, уменьшающий объем собственных источников средств
В.Э. Керимов [62]	Уменьшение средств или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности
М.А.Вахрушина [41]	Расходы представляют собой отток экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения или использования активов организации или увеличения ее обязательств, приводящий к уменьшению капитала и отличный от распределения капитала между участниками организации
Н.П.Кондраков, М.А. Иванова [67]	Уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества

Источник	Определение
О.А. Колеватова [66]	Расходы - это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, имущества) и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников
Л.И. Хоружий, О.В. Дедова [136]	Расходы – использование имеющихся в собственности или на других вещных правах ресурсов при производстве и продаже продукции (работ, услуг), повлекших изменения в структуре капитала и направленных на получение доходов, а также обеспечивающих нормальное функционирование деятельности организации
Новый экономический словарь А.Н. Азрилияна [83]	Расходы – уменьшение средств предприятия или увеличение его обязательств, которые возникают в процессе хозяйственной деятельности в целях получения прибыли и приводят к уменьшению величины собственного капитала
ПБУ 10/99 «Расходы организации» [6]	Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)
Авторское мнение	Расход – это реальное или потенциальное (ожидаемое) уменьшение экономических выгод организации, получаемых организацией периодически и систематически в виде оттока (выбытия) активов, увеличения обязательств или возникновении прав на получение будущих экономических выгод, которые приводят к уменьшению собственных источников средств организации.

Хотя российские стандарты по ведению бухгалтерского учета и опираются на международные стандарты, существуют отличия в признании доходов и расходов по причинам различий культурного, экономического, идеологического характера и др. Различия подходов в признании расходов в российской и зарубежной практике рассмотрены в приложении 2.

Со времен Э. Шмаленбаха, Ф.В. Езерского до наших дней подходы к определению доходов, расходов и прибыли рассматривались с экономической и бухгалтерской точек зрения. В отечественной литературе их рассматривали: Я.В. Соколов [106], М.Л. Пятов, В.Д. Новодворский [81], В.В. Ковалев [63], И.И. Бочкарева, Г.Г. Левина [39], В.В. Патров, В.А. Быков [65], а также различные зарубежные ученые [148, 152, 153, 154, 155].

Экономический подход рассматривает доход как поступление средств (активов) в распоряжение организации, а также любое увеличение актива, которое связано с ростом кредиторской задолженности. Выдающийся немецкий экономист Э. Шмаленбах (1873 - 1955 гг.) кредиторскую задолженность рассматривал как доходы организации, не ставшие расходами (динамическая теория), а известный русский бухгалтер Ф. В. Езерский (1836 - 1916 гг.) кредиторскую задолженность полностью включал в кредит счета «Капитал».

В экономическом подходе расход - это любое выбытие средств (активов) организации, и не имеет значения, в результате чего происходит уменьшение актива (статическая теория). Отсюда следует, что расходом является продажа продукции, товаров, работ или услуг организации и появление задолженности покупателей до оплаты.

В бухгалтерской точке зрения сочетаются экономическая и юридическая трактовки. Здесь доходы и расходы выступают как факторы формирования финансовых результатов деятельности организации (роста или уменьшения прибыли, возникновения убытков) и оказывают влияние на капитал собственников, только после ее распределения.

Финансовый результат, как конечный итог деятельности организации, выражается величиной прибыли (убытка) путем соотношения доходов и расходов и является индикатором успешной деятельности, создает дальнейшие перспективы существования организации.

Бухгалтерский и экономический подходы к определению финансового результата рассматриваются как базовые. Бухгалтерская (балансовая) прибыль выступает результатом продажи активов и определяется в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета как разница между доходами и расходами, которые признаются в отчетном периоде, и отражается в отчете о финансовых результатах.

Здесь финансовые результаты – это сумма превышения выручки организации над издержками (явные издержки), а нераспределенная прибыль выступает

объективным показателем, так как определяются принятым вариантом оценки расходов организации.

Под экономической прибылью (убытком) понимают прирост (уменьшение) капитала собственников за определенный период и находится путем соотношения совокупных доходов и совокупных расходов организации (включая явные и неявные издержки) [156].

Экономическая трактовка считается уже, нежели бухгалтерская, так как эта трактовка финансовых результатов включает помимо явных издержек еще и внутренние издержки, не отраженные в бухгалтерских документах.

Мы считаем, что экономический подход к формированию финансовых результатов соответствует статической балансовой теории, а бухгалтерский подход - динамической теории, что, несомненно, оказывает влияние на цели и задачи ведения и организации бухгалтерского учета и отчетности, а также на итоговую величину прибыли организации.

В.Е. Ануфриев [29] видит необходимость разделения понятий экономической и бухгалтерской прибыли. Так, экономической прибылью является разница между всеми доходами организации и альтернативными (вмененными) издержками, израсходованными на производство. Превышение вмененных издержек над общим доходом свидетельствует о получении убытка. На их взгляд, бухгалтерская прибыль, больше чем экономическая на величину неявных издержек, которые оцениваются как упущенные возможности. Подходы различных авторов по отношению к прибыли представлены в таблице 1.3.

Таблица 1.3 – Подходы к определению финансового результата (прибыль или убыток) в системе бухгалтерского учета

Источник	Определение
Р.А. Алборов [26].	Прибыль в абсолютном выражении не обладает свойством совокупного эффекта, она «впитывает в себя» такие факторы, как себестоимость продукции, приращение объема продукции, ее качество, ассортимент и т.д., но не отражает результаты применения ресурсов, т.е. авансирования капитала, что проявляется только в показателе рентабельности
М.И. Кутер [55]	Положительный финансовый результат (прибыль) возможен только при превышении доходов над расходами, при этом собственный капитал должен быть не только сохранен, но и преумножен

Источник	Определение
М.Л. Пятов [94, 152]	«Подлинный финансовый результат деятельности предприятия как коммерческого проекта собственников можно определить только после его ликвидации. Прибыль (убыток) – исчисляется ...как разница между обязательствами дебиторов предприятия и его обязательствами перед кредиторами...» Величина бухгалтерской прибыли - это сумма, отражающая бухгалтерскую оценку эффективности работы фирмы, оценку, служащую результатом применения набора определенных методологических приемов, выбираемых регулятивами или самой компанией из довольно объемного «меню» подходов к трактовке хозяйственных фактов, предлагаемых теорией учета
Я.В. Соколов, В.В. Патров, В.А. Быков [109]	Прибыль – это следствие успешного (эффективного) расхода капитала..., плата за инвестиции». Показывая расходы будущих периодов финансовый результат автоматически увеличиваются. Показывая доходы будущих периодов финансовый результат занижается
Я.В.Соколов, М.Л. Пятов [110]	Финансовый результат – разность между доходами и расходами хозяйствующего субъекта или прирост его чистых активов». Внимание уделяется капитализированным и декапитализированным доходам и расходам и их влиянию на финансовый результат
Н.Н.Волкова [44]	Прибыль - это выраженная в денежной форме часть дохода конкретно функционирующего предприятия, обусловленная внутренней, внешней средой и уровнем предпринимательства, выступающая как разница между общей величиной доходов и расходами организации, необходимая для осуществления процесса расширенного воспроизводства и удовлетворения интересов государства, инвесторов, работников и т.д.
Л.И. Хоружий [137]	Прибыль - экономическая категория, характеризует финансовый результат предпринимательской деятельности организации, показатель, наиболее полно отражающий эффективность производства, объем и качество выпускаемой продукции, состояние производительности труда, уровень себестоимости. При расчете прибыли осуществляется сопоставление доходов и расходов, а не оценка денежных средств
Авторское мнение	Прибыль – это реальный или потенциальный (ожидаемый) чистый доход на капитал, который определяется стоимостью употребленного в производственный процесс капитала и будет больше или меньше в зависимости от размеров этого капитала.

Также многие другие отечественные ученые посвятили свои труды фундаментальным исследованиям в области бухгалтерского учета финансовых результатов, доходов и расходов [78, 88, 144].

Согласно действующим нормативным положениям (ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации») финансовые результаты подразделяются на результаты от обычной и прочих видов деятельности [5, 6].

Несмотря на частые изменения действующих положений бухгалтерского учета, введение новых положений ПБУ 9/99 и 10/99 на протяжении пятнадцати

лет остаются неизменными. Такая ситуация приводит к разрыву сопоставимости данных и застою в развитии бухгалтерского учета финансовых результатов.

Информация о финансовых результатах в бухгалтерском учете формируется на основании классификационного признака экономической однородности фактов хозяйственной жизни, а предоставление такой информации внешним пользователям о процессах деятельности происходит поэтапно и направлено на раскрытие элементов структуры конечного финансового результата [69].

Основные данные о финансовых результатах деятельности организации отражаются в форме «Отчет о финансовых результатах» в следующем виде:

- 1) валовая прибыль (убыток);
- 2) прибыль (убыток) от продаж;
- 3) бухгалтерская прибыль (убыток) или прибыль до налогообложения;
- 4) чистая прибыль (убыток).

Валовая прибыль является чистым доходом от продаж и схожа с показателем маржинального дохода. Валовая прибыль находится как разница между выручкой от продажи продукции (товаров, работ, услуг) и их себестоимостью.

Финансовый результат от основной деятельности выражается прибылью от продаж. С помощью анализа прибыли от продаж возможно оценить эффективность деятельности организации, резервы ее повышения, принять эффективные управленческие решения.

В системе нормативно-правового регулирования в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности дается единственное определение финансового результата: «бухгалтерская прибыль (убыток) (или прибыль до налогообложения) представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым в соответствии с настоящим Положением» [9].

Согласно МСФО 12 «Налоги на прибыль», бухгалтерской прибылью является чистая прибыль (убыток) за период до вычета расхода по налогу на прибыль [19].

На размер прибыли до налогообложения воздействуют факторы прямого влияния (прибыль от продаж, проценты к получению, доходы от участия в других организациях и прочие доходы) и факторы обратного влияния (проценты к уплате и прочие расходы), которые находятся в прямой зависимости с прибылью.

Показатель «бухгалтерская прибыль» имеет ряд недостатков: отсутствует однозначная и четкая формулировка понятия «бухгалтерская прибыль» в отечественной и зарубежной литературе; различия в определении и формировании доходов и расходов в подходах разных стран ограничивают сопоставимость показателей прибыли в разных организациях; ограничивается сопоставимость данных по прибыли, рассчитанных за разные отчетные периоды за счет инфляционной составляющей [81].

По нашему мнению, бухгалтерская прибыль – это величина положительного финансового результата в отчетном периоде, которая является результатом бухгалтерской оценки и отражения фактов хозяйственной жизни, путем применения способов и приемов, выбираемых организацией самостоятельно в соответствии с требованиями настоящего законодательства.

Итоговым финансовым результатом хозяйственной деятельности организации является чистая прибыль – часть прибыли, которая остается в распоряжении организации после уплаты налогов, отчислений, обязательных платежей. Чистая прибыль используется для расширения производства и распределяется организацией по решению собственников. Алгоритм определения чистой прибыли представлен в приложении 3.

Кузьмин Г.В. [68] указывает, что распределение прибыли - это факт хозяйственной деятельности организации, который нужно отражать в следующем отчетном периоде, а не в текущем отчетном периоде.

В научных трудах и экономической литературе финансовые результаты

изучались с разных сторон, рассматривались различные их классификации, ставились различные задачи их учета. Ю.В. Богатин и В.А. Швандар для определения факторов, образующих прибыль, разработали классификацию резервов увеличения прибыли организации и путей реализации этих резервов [38].

В классификациях, применяемых в учете финансовых результатов, отмечают классификации Я.В. Соколова и С.А. Николаевой. Я.В. Соколовым разработана классификация доходов и расходов по самым различным основаниям, преследующая итоговую цель — определение финансового результата организации [108]. С.А. Николаевой, с аналогичной целью, разработана классификация доходов и расходов по признаку принадлежности к отчетным периодам и по признаку регулярности [80].

Разные авторы имеют различные подходы к системе показателей прибыли. Наиболее обобщенная и структурированная система показателей прибыли рассматривается авторами В.Г. Артеменко [30], Н.В. Войтоловским, А.П. Калининой, И.И. Мазуровой [43], Н.П. Любушиным [71].

Наряду с указанными выше классификациями прибыли в научной литературе используются и другие названия: экономическая прибыль; маржинальная прибыль; бухгалтерская прибыль; прибыль после налогообложения; накопленная прибыль; кумулятивная прибыль и т.д. [141], реализованная и нереализованная прибыль [118].

Савицкая Г.В., в дополнение к рассматриваемым выше, выделяет классификацию по степени инфляционных факторов – это номинальную и реальную прибыль, скорректированную на темп инфляции в отчетном периоде. Так же она выделяет прибыль по характеру налогообложения: налогооблагаемую и не облагаемую налогом прибыль [101].

Мы предлагаем классифицировать прибыль по основаниям, представленным на рисунке 1.5.



Рисунок 1.5 - Классификация прибыли организации

При этом потенциальная прибыль означает разницу между ожидаемыми потенциальными доходами и расходами организации от биотрансформации биологических активов в конце отчетного периода и определяется по формуле:

$$\text{ПП} = \text{И}_{\text{cc}} + \text{СП} - \text{ЗП}, \quad (1.18)$$

где И_{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.

Предлагаем определять дисконтированную прибыль как разницу между доходами от биотрансформации биологических активов за определенный период времени и затратами, понесенными для получения этих доходов, и приведенную к текущей стоимости базового периода.

Дисконтирование прибыли основано на реально существующем положении о том, что сумма прибыли сегодня больше, чем в будущем (через год или несколько лет) из-за того, что она может принести «дополнительный» доход. Предлагаем определять дисконтированную прибыль по формуле:

$$\text{ДП} = \sum_{n=1}^m \frac{\text{П}_n}{(1 + \text{Д})^n}, \quad t = \overline{1, m} \quad (1.19)$$

где ДП – дисконтированная прибыль, руб.; П_n – фактическая прибыль организации, руб.; Д – ставка дисконтирования, отражающая изменение стоимости денег со временем, %; t – период, за который получена П_n .

Определяем справедливую прибыль в бухгалтерском учете как уже подтвержденный доход, формируемый пропорционально доходу от продажи продукции (работ, услуг) и представляющий собой разницу между стоимостью активов, оцененных по справедливой оценке (без учета расходов на продажу), и затратами на производство этих активов. Методику определения справедливой прибыли в соответствии с современными требованиями можно представить формулой:

$$\text{СП} = \text{РС} - \text{РП} - \text{ЗП}, \quad (1.20)$$

где СП – справедливая прибыль, руб.; ЗП – сумма фактических затрат на содержание биологического актива, производство сельскохозяйственной продукции, руб.; РС – рыночная стоимость биологического актива и сельскохозяйственной продукции, руб.; РП – расходы на продажу биологического актива и сельскохозяйственной продукции, руб.

Так, справедливая прибыль как будущая экономическая выгода по справедливой стоимости будет отражать ускорение экономического роста, соответствовать рыночным реалиям и в полной мере удовлетворять запросам различных пользователей.

Рассмотренная классификация прибыли дополняет теорию и будет способствовать разработке практических инструментов бухгалтерского учета финансовых результатов, направленных и ориентированных на предоставление информации для разных пользователей информации.

Сейчас финансовые результаты характеризуются различными элементами и представлениями об их экономическом содержании. Исходя из проведенного исследования, мы сделали вывод, что отсутствует единое понимание сущности финансовых результатов, а именно прибыли, потому что оно зависит от целей, поставленных заинтересованными лицами.

История экономической теории насчитывает множество экономических школ, в каждой из которых понятие прибыль трактовалось по-разному. Развитие постиндустриальной экономики и возникновение новых экономических условий оказывают прямое влияние на всю систему бухгалтерского учета, в частности на формирование итогового результата деятельности организации.

Меркантилисты и физиократы исходят из представлений доиндустриального периода. Прибыль у меркантилистов создается в сфере обращения и заключается в деньгах – золоте и серебре. Физиократы связывали прибыль с добавленной стоимостью, произведенной землей. Следующий этап, оказавший влияние на прибыль – индустриальный. Прибыль развивалась в условиях капитализма, являлась следствием промышленного производства и разделения труда. В теории К.

Маркса, прибылью является превращенная стоимость, возникающая в процессе использования человеческого труда. В теории А. Маршалла прибыль связывается с доходом на капитал. В связи с наступлением нового постиндустриального этапа развития экономики, понятие «прибыль» должно отвечать современным требованиям. Прибыль в настоящее время формируется в результате управленческой и интеллектуальной деятельности и должна определяться исходя не только из доходов от производства и капитала, а отражать объективную величину.

В современном понимании прибыль является экономической категорией, которая характеризует конечный результат деятельности организации. Кроме этого, она является показателем, отражающим эффективность производства, качество продукции, объем, величину себестоимости и экономические выгоды.

Существуют различные концепции прибыли (бухгалтерская, экономическая, предпринимательская, нормальная, балансовая и т.д.) все они возникли в прошлом веке, и носят исторический характер. Ни одна из данных концепций не отображает в полной мере потребностей постиндустриального общества и перспектив развития в будущем, не позволяет оценить деятельность организации в действительной оценке (концепция справедливой прибыли).

Мы считаем, что для привлечения инвестиций, использования новых технологий применение в национальной практике бухгалтерского учета по международным стандартам является актуальным в настоящее время. В сложившихся в мире политических условиях наша страна должна приложить усилия к развитию новых предложений и совершенствований в области бухгалтерского учета, а именно финансовых результатов. Поэтому мы предлагаем ввести понятие «справедливая прибыль» в оценке по справедливой стоимости, так как оценка по фактически произведенным расходам (т.е. историческая) направлена на определение финансовых результатов прошлой деятельности.

В последнее время в экономической литературе появляются все больше апологетов справедливой стоимости. Справедливую оценку в большинстве предложений предполагается проводить на момент составления баланса. Так, отраже-

ние имущественного положения и финансовых результатов организации, которые опираются на справедливую стоимость, зависят не только от деятельности организации, как при оценке по фактическим затратам, но и от положения дел на самом рынке.

Мы считаем, оценка активов по фактической себестоимости и полученной продукции (работ, услуг) не соответствуют философии МСФО, основанной на теории высокотехнологичного, информационного общества, и отражают динамическую, а не статическую теорию баланса.

Предложенная МСФО методология переоценки активов тяготеет к статической теории баланса. Однако утверждение, что идея оценки активов по справедливой стоимости, отраженная в МСФО, относится к статической балансовой теории, не совсем справедливо, так как в данном случае имеется в виду переоценка не только собственного имущества. При этом переоценка осуществляется отнюдь не в целях уточнения картины платежеспособности. Оптимальным вариантом, по нашему мнению, представляется синтез балансовых теорий, что позволит отразить результаты переоценки всего имущества, а также отразить справедливые финансовые результаты (т.е. одновременный учет прошлых и будущих доходов и расходов).

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.

2 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ОТРАСЛИ ПТИЦЕВОДСТВА И ПРИОРИТЕТНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ПТИЦЕВОДЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

2.1 Анализ современного состояния отрасли птицеводства и основные направления развития бухгалтерского учета финансовых результатов в птицеводческих организациях

Одной из ключевых отраслей современной экономики является сельское хозяйство. В условиях глобализации экономики в настоящее время агропромышленная политика направлена на достижение высокоэффективного, надежного производства и обеспечение страны качественной сельскохозяйственной продукцией и достижением продовольственной безопасности.

Птицеводство является наиболее перспективной и динамично развивающейся отраслью сельского хозяйства благодаря технологическим особенностям производства, потребительским свойствам, доступности для основной массы населения и относительно низкому уровню потребительских цен.

Птицеводство, как вид экономической деятельности, стоит на стыке между сельским хозяйством и промышленностью, обеспечивая население диетическими продуктами питания (мясо, яйца и т.д.), а промышленность сырьем для переработки (перо, пух, помет и т. д.).

Благодаря осуществлению целевой программы «Развитие птицеводства в Российской Федерации на 2010 – 2012 годы» [139], проекта «Развитие АПК» [77], Государственной программы развития сельского хозяйства на 2008 – 2012 годы [49] увеличилось производство мяса птицы и яиц, а также спрос на них.

Для дальнейшего поддержания нарастающего производства, наряду со стимуляцией спроса на птицеводческую продукцию расширением ассортимента, улучшения качества продукции, а также для обеспечения продовольственной безопасности страны (Указ Президента Российской Федерации от 30.01.2010 г. № 120 «Об утверждении Доктрины продовольственной безопасности Российской

Федерации») [2] начата реализация Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия [48] и Концепции развития отрасли птицеводства Российской Федерации на период 2013 – 2020 годы [22].

В условиях глобализации экономики отрасль птицеводства больше других подготовлена к работе со Всемирной торговой организацией, так как сохранены действующие таможенные пошлины по импорту мяса птицы на уровне 25% внутри квоты (364 тыс. т), в связи с чем снижается риск импортозамещения отечественного мяса. Пищевыми яйцами российский рынок обеспечивает себя на 100% (на душу населения потребляется 265 яиц). Таким образом, вступление России в ВТО незначительно отразится на показателях роста производства мяса птицы и яиц. Создание Таможенного союза в условиях торгово-экономической интеграции России, Беларуси и Казахстана также способствует стимулированию роста внутреннего производства мяса птицы и яиц. Выше перечисленное позволит значительно развить импортно-экспортные отношения и расширить рынки сбыта птицеводческой продукции.

Птицеводство сможет стать наиболее конкурентоспособной отраслью, так как разница цены на продукцию птицеводства по сравнению с западными странами является не существенной, а страны Таможенного союза не способны обеспечить себя продукцией птицеводства в полном объеме.

Производство мяса птицы за последние 6 лет увеличилось на 2,5 млн. тонн в живом весе (93 %). Рост объема производства мяса птицы в среднем ежегодно составлял порядка 3 %. С 1991 по 1998 годы наблюдается резкое снижение производства мяса птицы по стране, в связи с экономическим кризисом 1991 года и посткризисным периодом. С 1999 года по настоящее время наблюдается ежегодное увеличение производства мяса птицы, и темп роста в среднем составил 10,3%.

Производство мяса птицы в хозяйствах всех категорий Российской Федерации составило 11,9 млн. тонн в живом весе или в среднем ежегодно возрастает на 6,7 %. Основную часть этого объема составило мясо бройлеров. В 2014 году, по

предварительным оценкам Института конъюнктуры аграрного рынка (ИКАР), прирост производства мяса птицы составит около 4,4 % (рисунок 2.1).

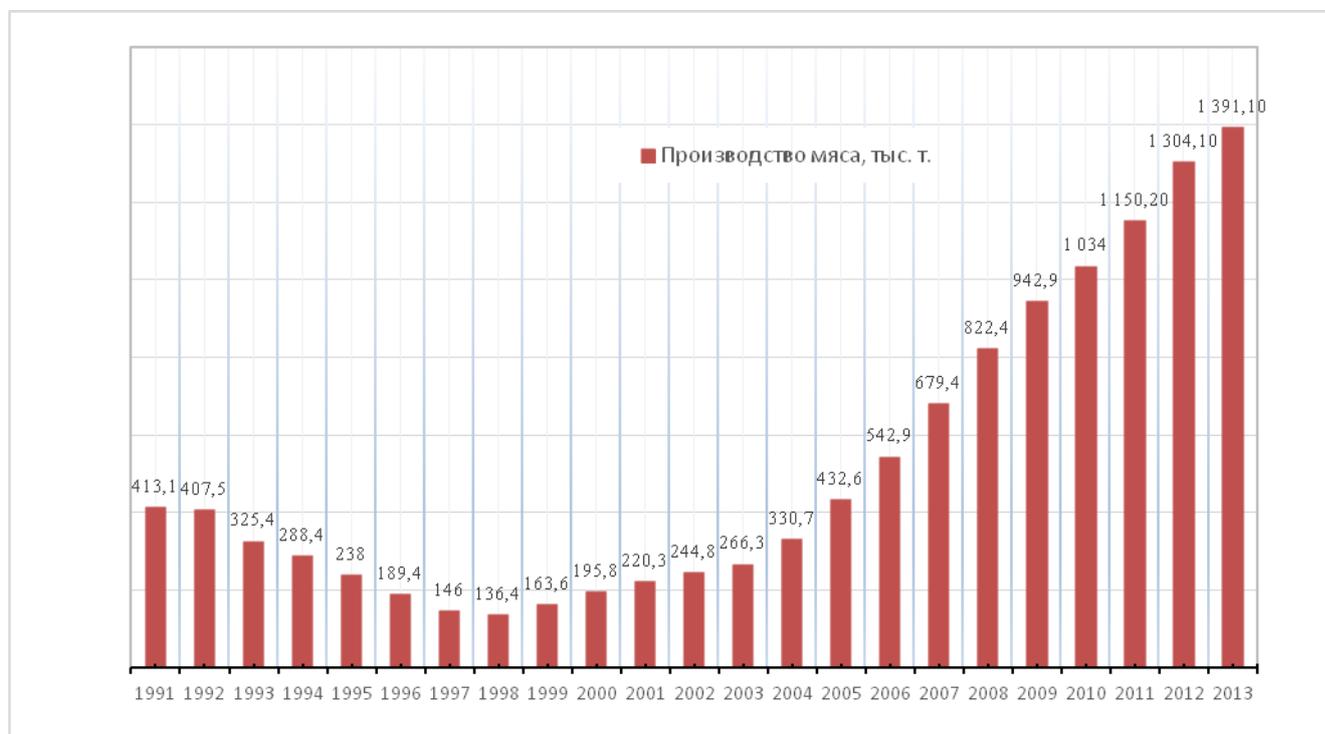


Рисунок 2.1 - Объем производства мяса птицы в России, тыс. тонн [123]

В последние годы наблюдается стабильный рост производства яиц. В рамках Госпрограммы на 2008-2012 годы производство яиц увеличилось с 38,2 млрд. штук до 41 млрд. штук в 2012 году, прирост составил 9,9 %. При этом доля сельскохозяйственных предприятий составляет 78 %. Начиная со второго полугодия 2012 года ситуация в яичном производстве стала сложной в связи с ростом цен на корма и электроэнергию. За 2013 год производство яиц снизилось по сравнению с предыдущим периодом в 44 регионах страны. В целом по стране по всем категориям хозяйств наблюдается рост производства яиц.

По производству яиц в России ситуация аналогична производству мяса птицы. В связи с экономическим кризисом с 1990 по 1996 года наблюдается резкий спад производства яиц по стране. С 1996 года по настоящее время рост объема производства яиц составляет в среднем ежегодно 2 % (рисунок 2.2).

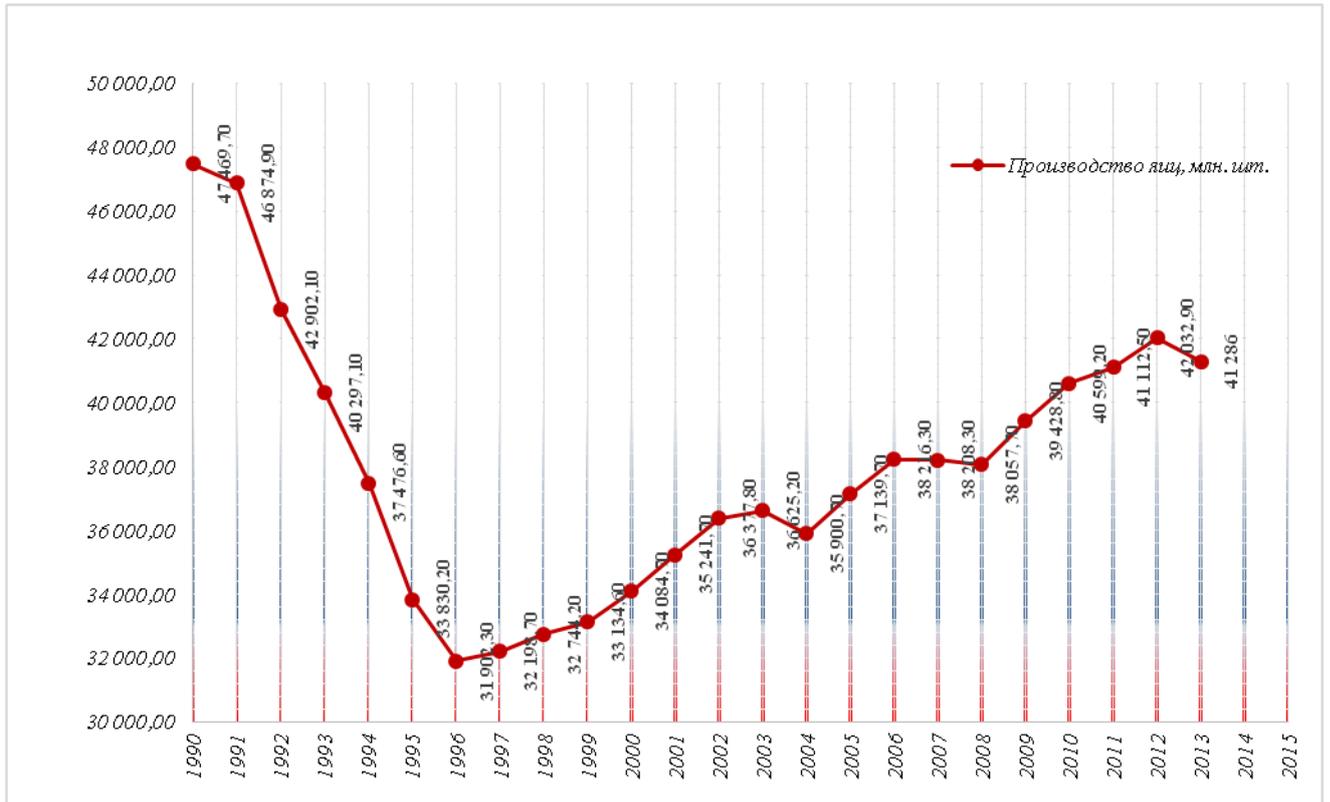


Рисунок 2.2 - Объем производства яиц в России, млн. шт. [123]

За основу исследования отрасли птицеводства взяты организации Иркутской области, занимающиеся производством мяса птицы и яиц. Иркутская область входит в Сибирский федеральный округ, на который, по данным «Справочно-адресной информации по яичным птицефабрикам России», приходится 14 % яичного производства в России [112].

Спад производства по Сибирскому федеральному округу, как и в целом по стране, наблюдался с 1991 по 2002 годы, затем происходил прирост по производству мяса птицы и составил с 2002 года почти 11 %, что безусловно является положительным моментом. Объем производства мяса птицы в 2013 году составляет 321 тыс. тонн (рисунок 2.3).

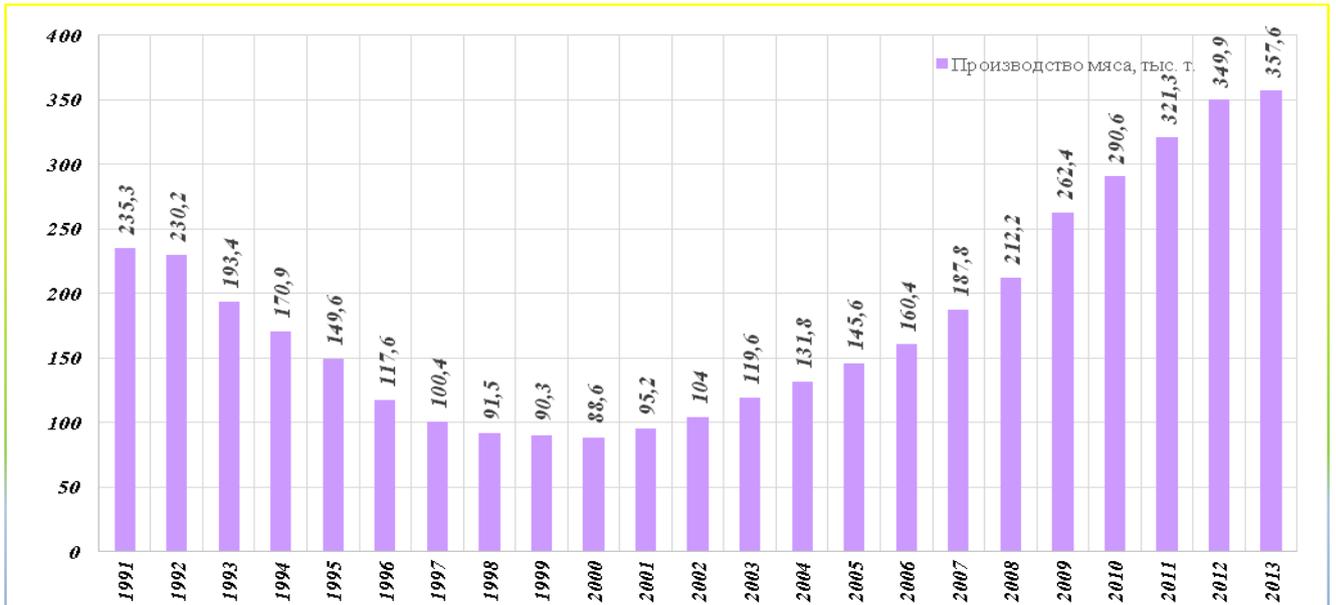


Рисунок 2.3 - Производство мяса птицы по Сибирскому федеральному округу (1991-2013 гг.), тыс. тонн [123]

Объем производства яиц по Сибирскому федеральному округу начинает расти с 2000 года и в среднем составляет 5 943 млн. шт. яиц, а средний темп прироста ежегодно составляет 2 % (рисунок 2.4).

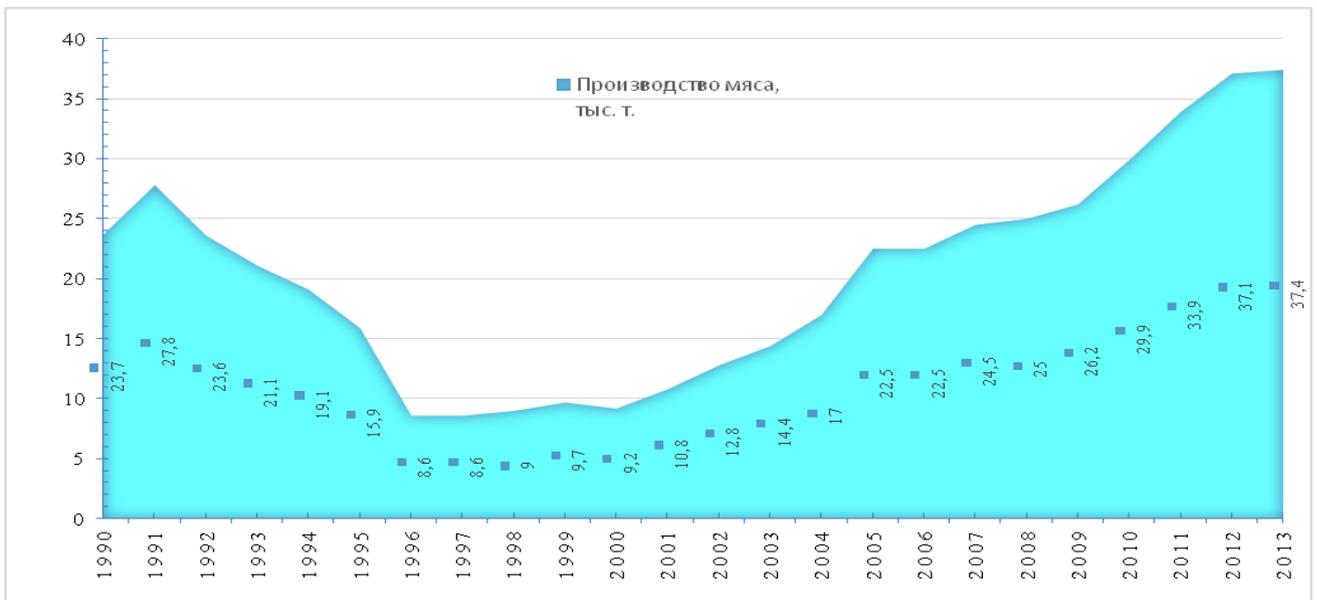


Рисунок 2.4 - Объем производства яиц по Сибирскому федеральному округу, млн. шт. [123]

В Иркутской области производство мяса птицы держится на высоком уровне и составляет в среднем 20 тыс. тонн в год, начиная с 1996 года, средний темп прироста составляет 9,4% в год. С 2010 года по настоящее время наблюдает-

ся высокий рост производства мяса птицы по области 37 тыс. тонн (более 10% к предыдущему году), что связано с реализацией Государственной программы на 2010-2012 год, а также с реализацией региональных программ в отрасли птицеводства (рисунок 2.5).



Рисунок 2.5 - Производство мяса птицы в Иркутской области (1990-2013 гг.), тыс. т. [117]

В Иркутской области в полном объеме удовлетворяются потребности в яйце, а также область является достаточно крупным экспортером яиц в находящиеся рядом города и страны (Монголию, Якутию, Бурятию, Читинская область), которые не могут обеспечить себя продукцией птицеводства в полном объеме. Экспорт и импорт яиц с 1997 по 2013 год представлен на рисунке 2.6.



Рисунок 2.6 – Экспорт-импорт яиц, Иркутская область 2013 г., млн. шт. [117].

По данным Росстата, в 2013 г. производство яиц в Иркутской области составило в среднем с 1996 года 801 млн. штук, что имеет весомый вклад в производство яиц в целом по стране (рисунок 2.7). Средний темп прироста составил 4% и ежегодно растет.



Рисунок 2.7 - Производство яиц в Иркутской области, млн. шт., [117]

Основным потребителем продуктов отрасли птицеводства является население. Объемы производства яиц в полной мере обеспечивают его потребности в этом продукте.

По данным Росптицесоюза, Иркутская область относится к одному из 17 регионов России, где собственное производство превышает потребность области в яйце более чем на 100 млн.шт. (излишек составляет 227, 4 млн. шт. с учетом использования на производственные нужды) [37]. В Иркутской области на душу населения производится в 2011 г. 378 шт., в 2012 г. - 384 шт. и в 2013 г. – 388 шт., а потребление яиц составляет всего 208, 213 и 219 шт. на душу населения в 2011, 2012 и 2013 году на душу населения соответственно, при расчетной потребности 260 яиц на человека, утвержденной Министерством здравоохранения и социального развития РФ в «Рекомендациях по рациональным нормам потребления пищевых продуктов, отвечающим современным требованиям здорового питания» [14]. Таким образом, у птицеводческих организаций Иркутской области есть воз-

возможность расширения рынков сбыта путем реализации излишков продукции птицеводства в соседние регионы.

Производство яиц на душу населения Иркутской области наращивает свои обороты, начиная с 1997 г. по 2008 г. В связи с экономическим кризисом 2008 г., производство резко снижается, но с 2009 г. достигает уровня 2007 г. и продолжает неуклонно расти (рисунок 2.8).

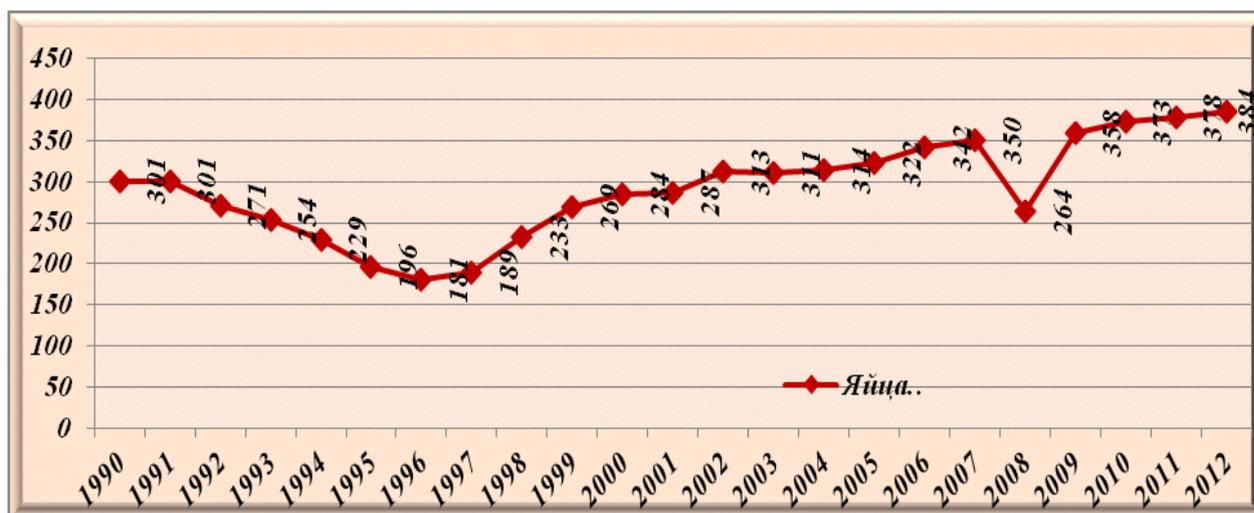


Рисунок 2.8 - Производство яиц (млн. шт.) в хозяйствах всех категорий на душу населения в Иркутской области [117]

Рост объемов производства продукции птицеводства в Иркутской области происходит за счет эффективной работы маркетинговых служб организаций, переработки продукции, высокой продуктивности птицы, интеграции организаций птицеводства и создания крупных холдингов по производству мяса птицы и яиц, улучшения качества и расширения ассортимента продукции птицеводства, селекционной работы и улучшения кормовой базы.

Для повышения продуктивности птицы используются породы птицы, наиболее приспособленные к местным условиям. Яичное направление представлено такими породами как «Хайсекс белый», «Родонит», «Шейвер». Производство мяса обеспечивается птицей отечественных кроссов «Смена», «Конкурент» и «Сибиряк». Растет доля нетрадиционных видов птицы во всех категориях хозяйств: индейки, утки, гуси, перепела.

Сокращение объемов производства продукции сельскохозяйственных организаций, в т.ч. продукции птицеводства, в отдельные периоды можно объяснять влиянием кризиса, ростом импортной продукции, диспаритетом цен на сельскохозяйственную и промышленную продукцию, ростом кредиторской задолженности и, как следствие, фактором, влияющим на рост производства и формирование рынка мяса птицы и яиц в Иркутской области, являются интеграционные процессы в отрасли, что способствует стабилизации капитала и формированию стабильного рынка продукции.

Начало процесса слияния в птицеводстве Иркутской области началось с ООО «Окинский» (ныне СПК «Окинский»), который в 1994 г. присоединил неблагополучный в финансовом отношении совхоз «Батаминский», в 1999 г. СПК «Мординский». К СХОАО «Белореченское» за период с марта по июнь 2000г. присоединились ОАО «Сибирь», ОАО «Узколугское» и ЗАО «Нижеиретское» Черемховского района. ЗАО «Ангарская птицефабрика» присоединила к себе СХПК «Голуметский», ЗАО «Братская птицефабрика» - СХПК «Илимский». Предпосылками объединения были обеспечение птицеводства дешевыми и качественными кормами за счет собственного производства и инвестирование полученной прибыли в развитие зернового и животноводческого производства присоединенных хозяйств.

В результате интеграции в птицеводстве Иркутской области остались действующими только крупные организации. В настоящее время в области функционирует всего пять птицеводческих организаций: СХОАО «Белореченское», СПК «Окинский», ЗАО «Ангарская птицефабрика», ООО «Саянский бройлер», ЗАО «Братская птицефабрика».

СХОАО «Белореченское» - лидер Иркутской области по производству пищевых яиц, входит в двадцатку лучших предприятий России по рейтингу производителей яйца по данным Росптицесоюза [99] (приложение 4).

СХОАО «Белореченское» является ведущей птицефабрикой в Иркутской области по производству пищевых яиц, и наряду с этим имеет целый ряд произ-

водств: производство перепелиных, гусиных яиц, мяса птицы, производство мяса индейки, производство по выращиванию фуражного зерна, производство комбикорма, производство продуктов питания, а также имеет собственную торговую сеть. Весь комплекс имеющихся производств позволяет агрохолдингу оставаться рентабельным и приносить прибыль.

Промышленное птицеводство в Иркутской области имеет два основных направления: производство мяса птицы и яиц.

В настоящее время рынок продукции птицеводства в Иркутской области обеспечивается исследуемыми организациями на 100%. Структура ведущих производителей мяса птицы по Иркутской области представлена на рисунке 2.9.

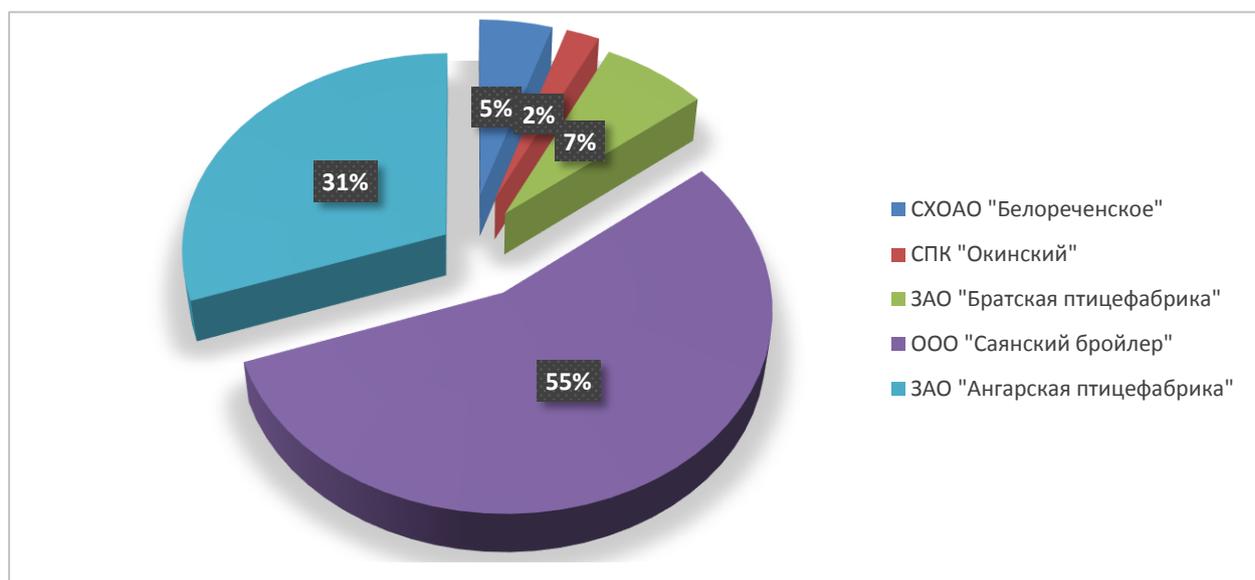


Рисунок 2.9 - Структура ведущих производителей мяса птицы по Иркутской области, 2013 г., (данные годовой отчетности)

ЗАО «Братская птицефабрика» специализируется на мясном направлении и в структуре ведущих производителей занимает 42 % всего объема производства мяса птицы.

Абсолютным лидером по производству яиц в Иркутской области является СХОАО «Белореченское», его доля в структуре ведущих производителей составляет 69 %. Структура ведущих производителей яиц по Иркутской области представлена на рисунке 2.10.

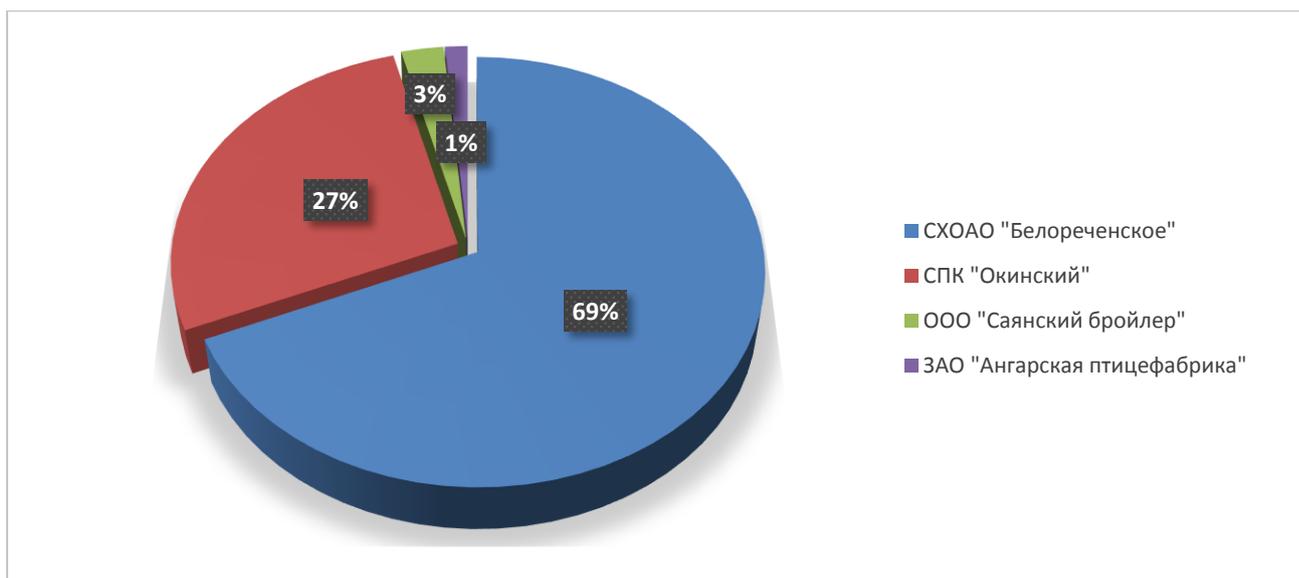


Рисунок 2.10 - Структура ведущих производителей яиц по Иркутской области, 2013 г., (данные годовой отчетности)

Средняя потребительская цена на мясо птицы и яйцо представлена на рисунке 2.11. С 2003 года наблюдается рост потребительских цен на мясо птицы и яйца по Иркутской области за счет увеличения спроса на птицеводческую продукцию, а также за счет ежегодного роста населения (в большей степени это относится к мясу птицы). Незначительный рост цен на яйца обусловлен насыщением рынка данным продуктом и обеспечением области данной продукцией на 100%.

Рост потребительских цен напрямую оказывает влияние на размер прибыли и показатели рентабельности птицеводческих организаций. Однако чаще всего рост цен и прибыли сопровождается повышением затрат на производство сельскохозяйственной продукции. Таким образом прибыль находится в прямой зависимости от цен на продукцию и затрат на ее производство.

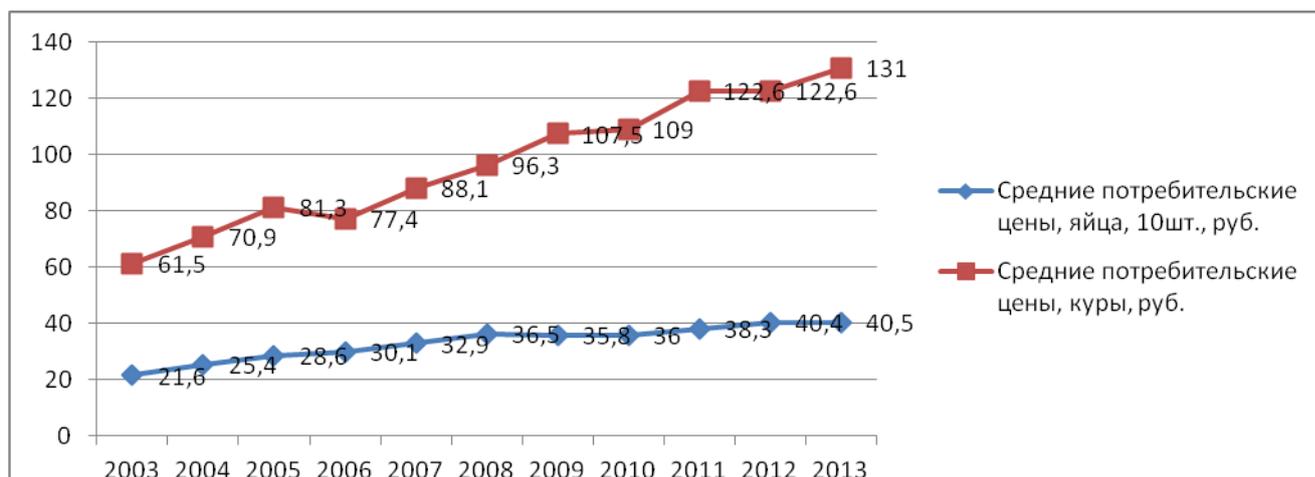


Рисунок 2.11 - Средние потребительские цены на мясо птицы и яйца в Иркутской области [117]

Показатели размеров исследуемых птицеводческих организаций представлены в таблице 2.1.С позиции имеющихся производственных ресурсов наибольшей ресурсной базой обладает СХОАО «Белореченское», которое по всем показателям опережает другие организации и является явным лидером по размерам.

Таблица 2.1 - Показатели размеров птицеводческих организаций Иркутской области за 2013г.*

Наименование показателя	СПК «Окинский»	ООО «Саянский бройлер»	СХОАО «Белореченское»	ЗАО «Братская птицефабрика»	ЗАО «Ангарская птицефабрика»
1. Численность работников, чел.: в т. ч. занятых в производстве	1133 733	1449 815	2749 2113	226 194	457 325
Среднегодовое поголовье кур-несушек, тыс. голов	742	87	1667	-	45
Проинкубировано яиц, тыс. шт.	2351	18251	4281	2029	9683
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	1184346	1842085	5500841	248560	936622
Наличие энергетических мощностей, л. с.	69595	81151	178765	5976	12016

Также большими размерами среди исследуемых организаций обладает СПК «Окинский» и ЗАО «Саянский бройлер». В результате проведенного нами исследования можно утверждать, что ресурсная база всех рассмотренных организаций в течение последних трех лет остается примерно на одном уровне, наблю-

дается незначительное отклонение показателей, в большей степени в сторону увеличения, что свидетельствует о стабильности в развитии организаций.

Сравнительная характеристика итоговых финансовых результатов деятельности птицеводческих организаций представлена в приложении 6. На основании данных, представленных приложения 6 в 2013 г. по сравнению с 2012 г. средний темп роста выручки от продажи продукции, товаров, работ и услуг в целом по сельскохозяйственным организациям составил 7,6%, а темп роста себестоимости составил 12,8%. При исследовании финансовых результатов деятельности птицеводческих организаций выяснилось, что, судя по всем показателям прибыли, в наиболее выгодном положении находится СХОАО «Белореченское».

Нужно отметить, что все птицеводческие организации Иркутской области имеют положительное состояния в разрезе финансовых результатов их деятельности, в частности прибыли от продаж. Динамика прибыли от продаж птицеводческих организаций Иркутской области приводится в таблице 2.2.

Таблица 2.2 - Динамика прибыли от продаж птицеводческих организаций в Иркутской области, тыс. руб.*

Наименование организации	Годы					Отклонение			
	2009г.	2010г.	2011г.	2012г.	2013г.	2013г.к 2009г. тыс. руб.	2013г. к 2012г., тыс. руб.	2013г. в % к 2009г.	2013г. в % к 2012г.
СПК «Окин-ский»	103289	56307	29379	51061	14829	-88460	-36232	14,4	29,0
ООО «Саянский бройлер»	134507	202500	154368	371826	60598	-73909	-311228	45,1	16,3
СХОАО «Белореченское»	396069	517938	439063	339205	457608	61539	118403	115,5	134,9
ЗАО «Братская птицефабрика»	11293	6452	4156	20023	4128	-7165	-15895	36,6	20,6
ЗАО «Ангарская птицефабрика»	35693	102652	66386	148799	29269	-6424	-119530	82,0	19,7

*Данные годовой отчетности птицеводческих организаций Иркутской области за 2013г.

Несмотря на то, что все организации в 2013 году получили прибыль, за счет увеличения себестоимости проданной продукции, товаров, работ и услуг прибыль от продаж по всем сельскохозяйственным организациям, кроме СХОАО «Белоре-

ченское», по сравнению с 2012 и 2009 гг. снизилась на 39,2% и 17% соответственно.

Исходя из вышеизложенного следует, что темпы роста себестоимости птицеводческой продукции значительно опережают темпы роста выручки и прибыли от продаж и значительно снижают рентабельность отрасли птицеводства в Иркутской области.

Рентабельность продаж во всех птицеводческих в 2013 году резко снижается по сравнению с 2012 годом. В разрезе организаций самой рентабельной организацией в 2013 году является СХОАО «Белореченское» (11,2%), а наименее рентабельными СПК «Окинский» (1,3%) и ЗАО «Братская птицефабрика» (1,2%). Средний уровень рентабельности составил 3,92%. Однако в предыдущие периоды была тенденция повышения рентабельности продаж птицеводческих организаций Иркутской области: в 2012 году по сравнению с 2011 годом рентабельность продаж выросла практически во всех организациях, из них самой рентабельной организацией являлась ООО «Саянский бройлер» (17,4%) и ЗАО «Ангарская птицефабрика» (15%), а наименьшая рентабельность продаж у СПК «Окинский» (4,9%), в среднем рентабельность составляет 10,8%. Рассчитанные коэффициенты рентабельности представлены в приложении 7.

По данным приведенного приложения 7 можно сделать вывод, что единственной организацией среди птицефабрик Иркутской области, удержавшей свои позиции по сравнению с 2012 годом является СХОАО «Белореченское», хотя показатели рентабельности нестабильны в течении последних трех лет: коэффициент рентабельности в 2011 году составил 0,13; в 2012 году – 0,09 и в 2013 году – 0,11.

Среди птицефабрик мясного направления наиболее рентабельной является ЗАО «Ангарская птицефабрика», где в 2011 году коэффициент рентабельности составил 0,08; в 2012 году он увеличился практически в 2 раза и составил 0,15, в 2013 году он составил 0,031.

Анализируя финансовые результаты организаций птицеводческого направления от производства яиц и мяса птицы, следует отметить, что большинство организаций по результатам финансово-хозяйственной деятельности за 2013 год получили убытки от их деятельности, также уровень рентабельности производства яиц и мяса птицы снизился и остается недостаточно высоким (таблица 2.3).

Таблица 2.3 - Результаты производственной деятельности птицеводческих организаций Иркутской области за 2013 г., тыс. руб.*

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

*Данные годовой отчетности птицеводческих организаций Иркутской области за 2013 год

Еще в 2012 году показатели прибыли от продаж и рентабельности производства птицеводческих организаций были значительно выше. Рентабельность в 2012 году в ООО «Саянский бройлер» по производству яиц доходила до 42,8%, а по мясу птицы 43,5%. Рентабельность производства мяса птицы в исследуемых организациях за 2012 год в среднем составила 16,3% (приложение 5). Рентабельность производства мяса птицы в 2013 году в сравнении с 2012 годом снизилась незначительно и в среднем составила 11,2%. Однако, как мы видим из таблицы

2.3, рентабельность производства яиц в 2013 году практически во всех организациях, кроме СХОАО «Белореченское», имеет отрицательное значение.

Уровень рентабельности по производству мяса птицы по Иркутской области остается достаточно низким, хотя его производство и прибыльно. Такая ситуация складывается в целом по России, где средняя рентабельности яичных птицефабрик составила 14,7% в 2012 году и 5,4% в 2013 году (разница 9,3%) [37]. Главной причиной резкого спада рентабельности стала аномальная жара в 2012 году, приведшая к засухе в ряде регионов России, что сказалось на резком росте цен на корма в 2013 году и в большей степени повлияло на результаты деятельности птицеводческих организаций. Существуют и другие причины: высокая изношенность основных средств; частая смена родительского и продуктивного поголовья птицы; сезонность закупок кормов; постоянный рост цен на используемые ресурсы (корма, топливо, электроэнергия) и т.д.

Все вышеперечисленные причины оказали значительное влияние на структуру себестоимости продукции птицеводческих организаций Иркутской области: по яйцу она в среднем увеличилась на 11,7%, из них в организациях яичного птицеводства она повысилась в среднем на 10,5% в сравнении с предыдущим периодом, а в организациях мясного направления на 134%. Себестоимость мяса птицы в среднем повысилась на 9,3: из них в организациях мясного профиля относительно 2012 года снизилась в среднем на 11,4%, а в организациях яичного профиля снизилась на 8,7% за счет сокращения производства мяса птицы. Темп роста прибыли по видам деятельности составил в среднем по яичному профилю 1,2% (только за счет СХОАО «Белореченское», у всех остальных организаций убытки от производства), по мясному 28% (таблица 2.3, приложение 5).

Исходя из проведенного анализа видно, что птицеводческие организации не в состоянии своевременно и оперативно отреагировать на изменяющиеся условия рынка и отыскать рычаги воздействия на повышение прибыли, рентабельности и привлекательности отрасли. Для нормального функционирования организаций необходимо добиваться повышения уровня рентабельности произ-

водства. Основопологающим фактором при этом является снижения себестоимости продукции, которая должна быть объективной и отражать реальную величину затрат.

Структура основных элементов материальных затрат в птицеводческих организациях по видам продукции представлена в таблице 2.4.

Таблица 2.4 - Структура затрат на основное производство в птицеводческих организациях Иркутской области, 2013 год

Статьи затрат Наименование хозяйства (вид продукции)	Затраты на оплату труда с отчислениями	Корма	Нефтепродукты	Электроэнергия	Содержание основных средств	Прочие затраты	Производственная себестоимость
СПК «Окинский»	38115	465756	-	8539	17877	164832	695119
а) яйца;	28763	386588	-	6676	15394	122259	559680
б) прирост	7381	79168	-	1203	2094	20382	110228
в) инкубация	1971	-	-	660	389	22191	25211
ООО «Саянский бройлер»	108276	1075221	523	64551	64882	479259	1792712
а) яйца;	23484	74300	6	4319	9404	104989	216502
б) прирост	71611	1000921	517	54352	47016	209200	1383617
в) инкубация	13181	-	-	5880	8462	165070	192593
СХОАО «Белореченское»	86769	893774	1324	14177	74403	347465	1417912
а) яйца;	55347	759113	117	7566	50295	271993	1144431
б) прирост	21809	134661	1207	5003	19942	43575	226197
в) инкубация	9613	-	-	1608	4166	31897	47284
«Братская птицефабрика»	51011	107923	8662	27496	14250	64429	273771
а) яйца;	-	-	-	-	-	-	-
б) прирост	49412	107923	8662	25680	13757	34404	239838
в) инкубация	1599	-	-	1816	493	30025	33933
«Ангарская птицефабрика»	48411	523113	6217	55295	38277	151986	823299
а) яйца;	9657	31890	407	7321	2960	20620	72855
б) прирост	33094	491223	5385	45919	34702	68227	678550
в) инкубация	5660	-	425	2055	615	63139	71894

Из таблицы 2.4 видно, что помимо основных статей затрат в организациях большой удельный вес занимают прочие затраты: канализация, водоснабжение, ветобслуживание и т.д. Также к прочим затратам относятся внутренние транспортные затраты, которые составляют 18-20% от общей суммы затрат (транспортные затраты, которые составляют 18-20% от общей суммы затрат (транспортные

тировка продукции, транспортировка основного стада из цеха на склад, транспортировка выбракованной птицы на забой и т.д.). Таким образом, все вышеперечисленные затраты в значительной степени влияют на финансовый результат птицеводческих организаций.

От уровня расходов и себестоимости зависят финансовые результаты деятельности птицеводческих организаций. Себестоимость продукции птицеводческих организаций рассчитывается с помощью составления калькуляции путем сбора затрат по статьям расходов и отнесения их на выпускаемую продукцию, формируя при этом базу для определения цены продажи и своевременного реагирования на изменения рынка. Калькуляция себестоимости яйца и мяса птицы представлена в приложениях 8, 9.

Оценка продукции в птицеводческих организациях производится по плановой себестоимости, путем доведения ее до уровня фактической ежемесячно (ежегодно). Несмотря на точность оценки по плановой (фактической) себестоимости она не дает объективной информации о стоимости готовой продукции на текущую дату и поэтому данные расходы являются не достоверными, соответственно полученные доходы будут тоже не объективными и учитываются не полностью, так как не содержат информации о потенциально возможном их размере. Все это искажает размер итогового финансового результата и является препятствием для привлечения инвестиций в отрасль.

Такое положение дел в отрасли не способствует устойчивой работе организаций и, тем более, расширенному воспроизводству. Для повышения привлекательности отрасли необходимо определять справедливые расходы, которые будут отражать справедливую себестоимость, и соответственно станет возможной оценка объективной и достоверной величины доходов и прибыли, которые будут являться справедливыми и включать в себя потенциальный будущий доход от деятельности.

Справедливые расходы – условное понятие, так как для определения справедливых расходов мы вводим понятие справедливая себестоимость, которое не

изменяет сумму себестоимости, но внутри самого показателя может оказывать влияние на прибыль.

Достижение справедливой себестоимости нам видится за счет исключения из производственной себестоимости транспортных расходов на внутренние перевозки и определения расходов путем правильного распределения ресурсов организации в частности переменных затрат, что поможет своевременно и оперативно реагировать на изменяющиеся условия и повысить прибыль и рентабельность.

Таким образом, фактические затраты организации на производство продукции в справедливых ценах, за исключением транспортных расходов представляют справедливую себестоимость. Данный показатель необходим для определения резервов снижения, планирования и контроля за затратами и управления ими, что в значительной степени повысит эффективность деятельности птицеводческих организаций.

В бухгалтерской отчетности такой подход может существенно уменьшить как итог второго раздела бухгалтерского баланса «Оборотные активы, так и валюту баланса в целом. Так как фактическая оценка завышает себестоимость, оценку запасов и тем самым уменьшает прибыль и искажает ее действительную величину, что относится к динамической теории баланса, а не органической или статической.

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 их деятельности, несмотря на то, что они входят в число наиболее успешных птицеводческих организаций. Таким образом, большое влияние на величину финансовых результатов оказывают: внутренние факторы (себестоимость) и внешние факторы (уровень цен и конкуренция на рынке).

В целях эффективного развития отрасли птицеводства, возникает необходимость в более широком использовании экономических методов управления производством, обеспечения птицеводческих организаций материальными средства-

ми и финансовыми инвестициями, которые будут способствовать дальнейшему развитию отрасли и ее интеграции 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 био-

логических 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.

2.2 Особенности формирования и методические основы рационализации бухгалтерского учета финансовых результатов в птицеводческих организациях

Важным условием функционирования организаций является получение прибыли в условиях рынка, что является обязательным требованием деятельности организации. Для предприятий агропромышленного комплекса это является особенно важным и актуальным, так как именно сельскохозяйственные организации обеспечивают население необходимыми и диетическими продуктами питания, обеспечивают продовольственную безопасность страны, а птицеводство – это одна из наиболее значимых и высокопродуктивных отраслей. Ещё в свое время физиократы провозгласили сельское хозяйство главной отраслью, создающей богатство страны.

Отрасль птицеводства имеет определенные особенности, оказывающие влияние на финансовые результаты деятельности птицеводческих организаций, которые необходимо учитывать при организации бухгалтерского учета.

Особенности ведения бухгалтерского учета и отражения в отчетности финансовых результатов рассмотрены на примере сельскохозяйственных птицеводческих организаций Иркутской области яичного направления - СХОАО «Белореченское», СПК «Окинский» и птицефабрик мясного направления - ООО «Саянский бройлер», ЗАО «Братская птицефабрика», ЗАО «Ангарская птицефабрика». Выбор данных объектов исследования обусловлен тем, что данные предприятия являются крупнейшими товаропроизводителями сельхозпродукции не только Восточной Сибири и Дальнего Востока, но и в общем по Российской Федерации (например, СХОАО «Белореченское»). В ходе исследования данных организаций была поставлена задача - оценить состояние учета финансовых результатов и сде-

лать по ним выводы, которые позволят учесть их при совершенствовании синтетического и аналитического учета финансовых результатов в организациях, занимающихся птицеводством.

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 категорий 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, использование разнообразной продукции из перерабатываемого сырья при пофазных процессах (т.е. комплексное производство), формирование и специфика построения синтетического и аналитического учета.

Согласно методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях в птицеводстве получают основную и побочную продукцию[13] (таблица 2.5).

Таблица 2.5 - Виды продукции, получаемой в птицеводстве

Продукция	Направление	Вид продукции
Основная	Яичное птицеводство	Яйцо пищевое
	Мясное птицеводство	Мясо птицы (прирост живой массы, общая живая масса)
Сопряженная	Яичное птицеводство	Мясо выбракованных кур (общая живая масса), яйца, полученные от молодняка
	Мясное птицеводство	Яйцо товарное, яйца, полученные от молодняка
Побочная	Яичное птицеводство	Перо, пух, помет, битое яйцо, яйца, полученные от молодняка, товарное яйцо, выбракованные птенцы (при инкубации), меланжное яйцо, забитые суточные петушки, выбракованная птица
	Мясное птицеводство	

Продукция	Направление	Вид продукции
Сырье для переработки, полуценной продукции	Яичное птицеводство	Яичный порошок, меланж, биогмус, полуфабрикаты, мясокостная мука, мясные изделия и т.д.
	Мясное птицеводство	

Однако, исходя из особенностей технологии производства, в методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в птицеводстве выделяется еще и сопряженная (сопутствующая) продукция [75]. Так, организация имеет возможность указать в учетной политике, является продукция прочей или сопряженной.

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. Что и будет являться объектом учета затрат. Например, для учета затрат в СХОАО «Белореченское» открываются счет: 20.02 «Птицеводство» в разрезе подразделений, объектов затрат, статей расходов, материальных ценностей. К счету 43.02 «готовая продукция птицеводства» открываются аналитические счета по группам материальных ценностей, подразделениям, видам материальных ценностей.

В мясном и яичном направлении основная, сопряженная и побочная продукция будут оцениваться по-разному. Подходы, методы, способы оценки продукции птицеводства напрямую влияют на финансовый результат деятельности организации яичного и мясного направлений.

В соответствии с Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в птицеводстве, все виды основной продукции – яйцо инкубационное (племенное), яйцо товарное (пищевое), мясо и субпродукты – оцениваются по планово-нормативной себестоимости. Учетная цена показывается в общем по организации номенклатуре-ценнике в разрезе конкретных счетов. До-

ведение оценки продукции до фактического уровня производится по калькуляциям в конце отчетного года [75]. Плановые и нормативные данные сопоставляются с учетными; эти данные сравниваются за определенные промежутки времени; в себестоимость включаются все затраты по производству продукции в данном периоде.

На сопутствующую (сопряженную) продукцию к которой можно отнести прирост живой массы, полученный при содержании промышленного и родительского стада кур относится определенная сумма затрат. К побочной продукции птицеводческой организацией можно отнести яйца, полученные от молодняка птицы, которые оцениваются по цене возможной продажи. Тем не менее, в учетной политике организации может быть предусмотрено отнесение яиц от молодняка к сопутствующей продукции.

Одной из особенностей птицеводства является наличие значительного количества побочной продукции, правильность установления цен на которую влияет на себестоимость основной продукции и соответственно на размер прибыли.

Важное значение в птицеводстве имеет определение себестоимости, т.к. от себестоимости зависит размер прибыли или убытка организации. То есть размер полученных доходов обеспечивается производственными затратами, переходящими в расходы и себестоимость.

Производственная себестоимость включает расходы на содержание аппарата управления, хозяйственные расходы, транспортные расходы, которые отражаются на счетах основного производств ежемесячно путем распределения их по объектам калькуляции. В организациях СПК «Окинский» и СХОАО «Белореченское» распределение расходов данным способом позволяет контролировать и своевременно отслеживать изменения данных расходов.

Полная себестоимость продукции состоит из производственной себестоимости и затрат по ее сбыту. Исчисление полной себестоимости необходимо для правильного определения финансовых результатов от продажи продукции. Во многих сельскохозяйственных организациях уровень обоснованности учетных цен

и себестоимости остается недостаточно высоким, что искажает размер себестоимости и прибыли. Обоснованное применение учетных цен по планово - нормативной себестоимости позволит определять и учитывать прибыль более точно в течение года.

Себестоимость продаж включает затраты организации, распределенные между проданной продукцией и остатками нереализованной продукции. Данный показатель находит свое отражение в отчете о финансовых результатах, в качестве расходов по обычным видам деятельности.

В соответствии с пунктом 59 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34н, готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической себестоимости, по нормативной (плановой) производственной себестоимости, по прямым статьям затрат [9]. (с доведением до фактического уровня после составления калькуляций). В птицеводстве фактическую себестоимость можно определять по окончании отчетного месяца или в конце года. В СПК «Окинский» себестоимость определяется ежемесячно. При определении себестоимости ежемесячно в конце года выводится средняя себестоимость, которая и будет считаться фактической и отражаться в отчетности. Если себестоимость рассчитывается в конце отчетного года как, например, в ЗАО «Ангарская птицефабрика», то при продаже продукции отражают себестоимость ее в плановых ценах. Таким образом, размер прибыли от проданной продукции птицеводства находится в течение года путем сопоставления выручки с плановой себестоимостью, а не с фактическими затратами по произведенной и проданной продукции.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций [11] для учета финансовых результатов, в том числе и птицеводческих организаций, предусмотрены счета восьмого раздела «Финансовые результаты»: счет 90 «Продажи» и счет 91 «Прочие доходы и расходы». На основании системных учетных записей по данным счетам можно проследить финансовый результат от всей деятельности организации за отчетный

год на счете 99 «Прибыли и убытки», которые показываются в Отчете о финансовых результатах.

В бухгалтерском учете порядок создания учетной информации о доходах и расходах организации ведется в соответствии с требованиями Положений по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» [5, 6]. Финансовые результаты деятельности следует изучать в тесной связи с использованием и реализацией продукции [124]. Согласно нормативным документам по бухгалтерскому учету финансовые результаты разделяют на результаты от основного вида деятельности и результаты от прочей деятельности.

Счет 90 «Продажи» используется для отражения данных по доходам и расходам от основного вида деятельности. На данном счете образуется финансовый результат от продажи, который формируется, в основном от продажи птицеводческой продукции. Соотношение выручки и себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг) представляет финансовый результат организации [40].

Для сельскохозяйственных организаций к счету 90 «Продажи» могут быть открыты аналитические счета, предусмотренные методическими рекомендациями по следующим группам: 90-1 «Продукция растениеводства»; 90-2 «Продукция животноводства»; 90-3 «Продукция промышленности и подсобных производств»; 90-4 «Продукция обслуживающих и других производств»; 90-5 «Строительно-монтажные работы»; 90-6 «Продукция и животные населения»; 90-7 «Жилые дома работников организации»; 90-8 «Прочая продукция, товары, работы и услуги»; 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

В дебете счетов 90-1 - 90-8 сельскохозяйственные организации показывают себестоимость проданной продукции, суммы налога на добавленную стоимость, а по кредиту - выручку от продажи. Субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» применяется для определения финансового результата от продаж за отчетный период (месяц, квартал), который определяется на субсчете 90-1 – 90-8 путем соотношения дебетового и кредитового оборотов.

Хозяйствующим субъектам при ведении бухгалтерского учета предоставляется право открывать к синтетическим счетам аналитические счета, в зависимости от их потребностей и вида деятельности. Так, например, в ООО «Саянский бройлер» где ведущей деятельностью является производство мяса птицы, счет 90 «Продажи» имеет следующие субсчета: 90-1.1 «Выручка от продажи продукции растениеводства»; 90-1.2 «Выручка от продажи продукции животноводства»; 90-2.1 «Себестоимость продукции растениеводства»; 90-2.2 «Себестоимость продукции животноводства»; 90-3.1 «НДС по продукции растениеводства»; 90-3.2 «НДС по продукции животноводства»; 90-9.1 «Прибыль/убыток от продажи продукции растениеводства»; 90-9.2 «Прибыль/убыток от продажи продукции животноводства».

В СХОАО «Белореченское», занимающемся производством яиц предусмотрена другая группировка счетов аналитического учета к счету 90 «Продажи»: 90.01 «Продажа продукции растениеводства»; 90.02 «Продажа продукции птицеводства»; 90.03 «Продажа продукции животноводства»; 90.04 «Продажа продукции переработки»; 90.05 «Продажа продукции вспомогательных производств»; 90.06 «Продажа собственной продукции в магазинах»; 90.08 «Продажа покупных товаров»; 90.09 «Продажа услуг»; 9.10 «Продажа продукции рыбоводства».

Порядок бухгалтерских записей по учету финансовых результатов в ООО «Саянский бройлер» представлены в таблице 2.6.

Таблица 2.6 - Бухгалтерские записи по счету 90 «Продажи» в ООО «Саянский бройлер» с 1 января по 30 июня 2013 г.

Содержание	Корреспондирующие счета		Сумма, тыс. руб.	Основание - документ
	по дебету	по кредиту		
1	2	3	4	5
Начисление выручки от продажи продукции, товаров, услуг с НДС	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90-1.1 «Выручка от продажи продукции растениеводства»	1576,48	Товарно-транспортная накладная, счет-фактура, приемная квитанция
		90-1.2 «Выручка от продажи продукции животноводства»	6399,14	

Содержание	Корреспондирующие счета		Сумма, тыс. руб.	Основание - документ
	по дебету	по кредиту		
1	2	3	4	5
Списание себестоимости продаж	90-2.1 «Себестоимость продукции растениеводства»	43 «Готовая продукция», 11 «Животные на выращивании и откорме»	631,00	Товарно-транспортная накладная, расчетно-платежная ведомость, внутрихозяйственная накладная
	90-2.2 «Себестоимость продукции животноводства»		3353,00	
Отражение суммы налога на добавленную стоимость	90-3.1 «НДС по продукции растениеводства»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	240,48	Товарно-транспортная накладная, счет-фактура, приемная квитанция, бухгалтерская справка
	90-3.2 «НДС по продукции животноводства»		976,14	
Выявление и списание финансового результата от продаж (прибыль)	90-9.1 «Прибыль/убыток от продаж продукции растениеводства»	99 «Прибыли и убытки»	705,00	Расчет финансовых результатов, бухгалтерская справка
	90-9.2 «Прибыль/убыток от продаж продукции животноводства»		270,00	

Аналогично аналитические счета открываются к счету 91 «Прочие доходы и расходы». В СХОАО «Белореченское» к этому счету открываются такие субсчета: 91.01 «Продажа и выбытие основных средств»; 91.02 «Продажа и выбытие нематериальных активов»; 91.03 «Продажа и выбытие материалов и прочих активов»; 91.04 «Прочие доходы и расходы».

Записи по счету 91 «Прочие доходы и расходы» производятся подобно счету 90 «Продажи» и в конце года обороты списываются с субсчета 91-9 «Сальдо доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) при получении прибыли (убытка). Общая схема записей по счету 91 на примере ЗАО «Саянский бройлер» представлена на рисунке 2.12.

Д91

К91

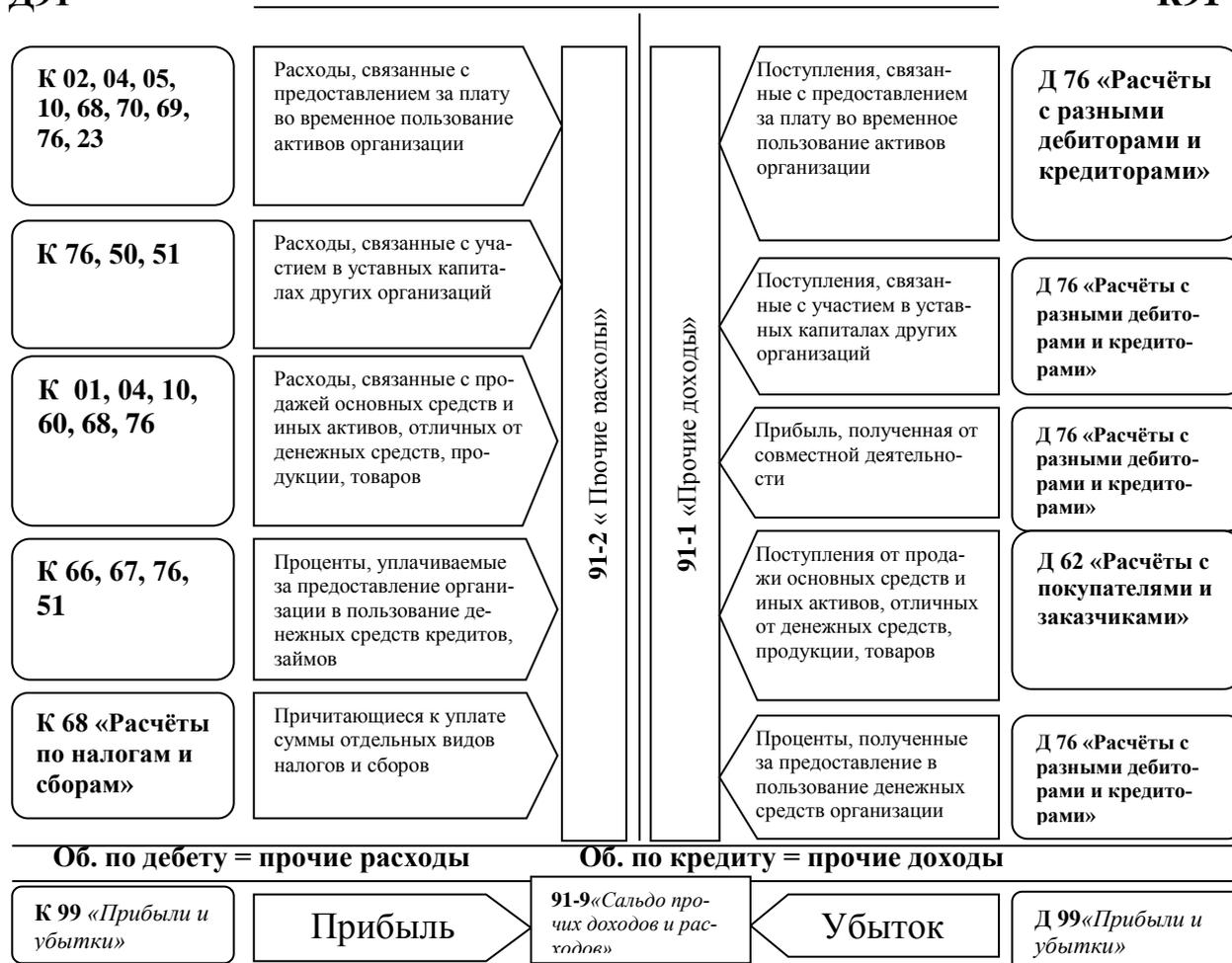


Рисунок 2.12 - Схема бухгалтерских записей по счёту 91 «Прочие доходы и расходы»

Конечный финансовый результат всей финансово-хозяйственной деятельности, согласно Плану счетов, ведётся на счете 99 «Прибыли и убытки» путем перенесения сальдо доходов и расходов со счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы». Обобщенная схема данных на счетах бухгалтерского учета и полученного результата финансово-хозяйственной деятельности показаны на примере СПК «Окинский» Иркутской области (рисунок 2.13).

Итоговый результат финансово-хозяйственной деятельности определяется в конце календарного года путем сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов по счету 90 «Продажи» и отражением разницы по дебету (кредиту) счета 90 «Продажи» субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» и кредиту (дебету) счета 99 «Прибыли и убытки» при получении прибыли (убытка).

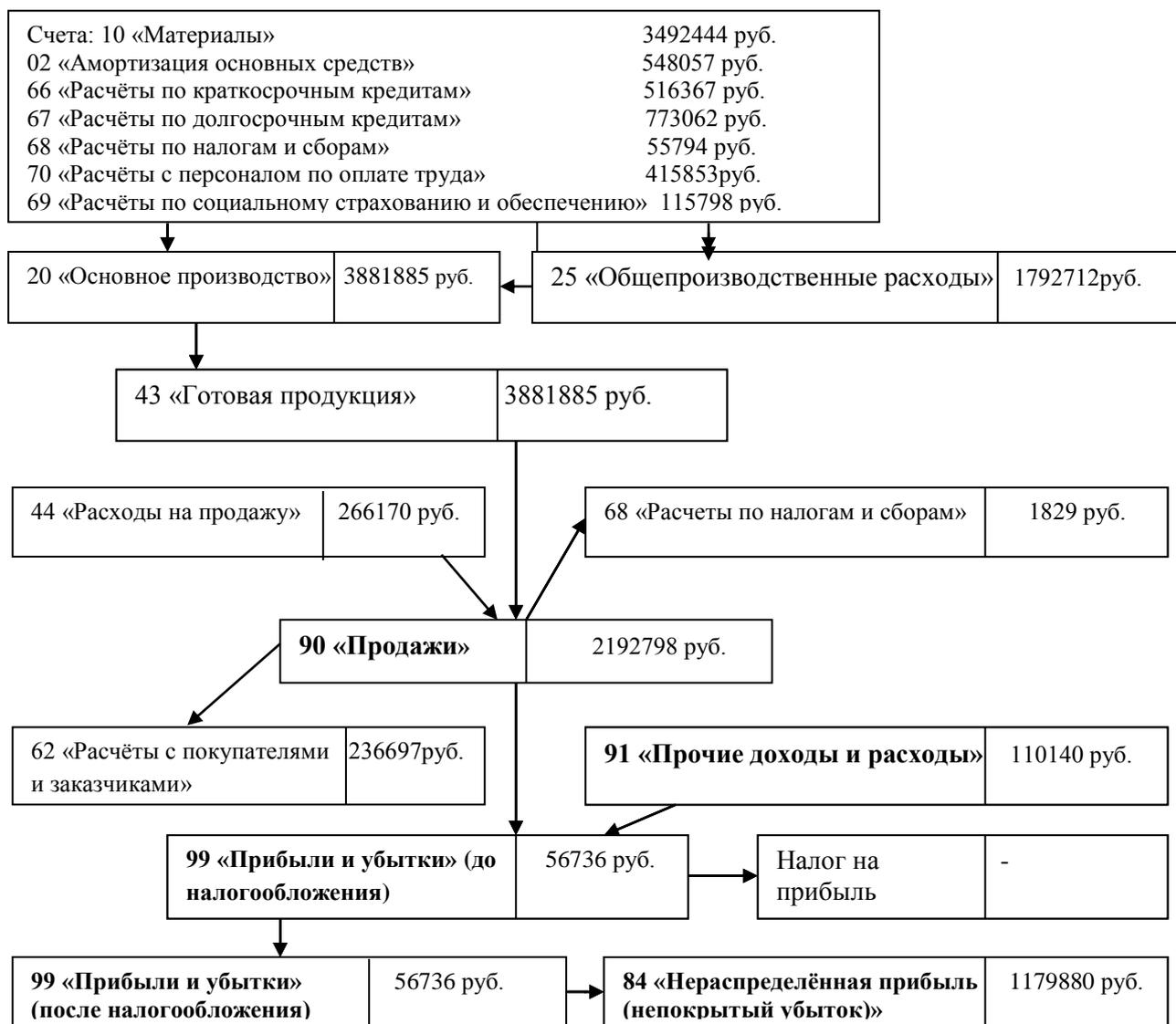


Рисунок 2.13 - Схема формирования финансового результата на счетах бухгалтерского учета в СПК «Окинский», 2013 год

Сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки» содержит информацию о прибыли птицеводческих организаций, являющейся базой для ее распределения. Данная величина заключительными записями в конце отчетного года переносится с дебета (кредита) счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Также счет 99 «Прибыли и убытки» используется помимо исчисления финансового результата для отражения информации в отчете о финансовых результатах.

На основании анализа организации бухгалтерского учета финансовых результатов в исследуемых организациях, мы считаем, что информации о результатах продаж недостаточно, необходимо повысить прозрачность, сопоставимость и

аналитичность сведений о результатах финансово-хозяйственной деятельности птицеводческих организаций.

Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета [123] предусматривает, что построение аналитического учета по счету 99 «Прибыли и убытки» должно являться источником получения информации для составления «Отчета о финансовых результатах». Однако аналитические субсчета к счету 99 «Прибыли и убытки» инструкцией не предусмотрены, следовательно, организация, исходя из своих требований и целей, вправе вводить дополнительные счета к данному счету. Изучение и анализ ведения бухгалтерского учета финансовых результатов исследуемых организаций позволили сделать вывод, что аналитические счета и субсчета к счету 99 «Прибыли и убытки» в СПК Окинский, ЗАО Ангарская птицефабрика не отрегулированы, что является препятствием к формированию достоверной информации об обычных и прочих результатах продажи организации.

Действующий порядок организации бухгалтерского учета на счете 99 «Прибыли и убытки», рассмотренный выше, имеет ряд недостатков, снижающих уровень информативности учетных данных, что не может не сказаться на процедуре подготовки отчетности и полезности отчетной информации, понижая в целом значимость бухгалтерской отчетности. Данный счет он не предполагает: выделение отдельных аналитических позиций для отражения результатов от обычных и прочих видов деятельности, а также для расходов, которые образуются вследствие полученного финансового результата; особый порядок учета для отдельных видов прочих расходов; комплексный подход к учету прибыли (убытка) текущего года; не разделяет нераспределенную прибыль (покрытие убытка) текущего года от учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет.

Рассмотрев порядок отражения и получения результата финансово-производственной деятельности организации, по нашему мнению, целесообразно открыть следующие субсчета к счету 99 «Прибыли и убытки»:

99-1 «Прибыль (убыток) от обычной деятельности»;

99-2 «Прибыль (убыток) от прочей деятельности»;

99-3 «Прибыль (убыток) от чрезвычайных ситуаций»;

99-4 «Социальные расходы»;

99-5 «Платежи по налогам и финансовым санкциям»;

99-6 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года по фактической стоимости».

В этой связи на субсчете 99-1 должна отражаться прибыль (убыток), получаемые в результате продажи продукции (работ, услуг) и др. На субсчете 99-2 необходимо вести прибыли и убытки от прочей деятельности: как от продажи, так и от прочего списания основных средств, нематериальных активов, от продажи материалов и др.). Субсчет 99-3 содержит информацию о прибыли и убытке, которые были выявлены в результате чрезвычайных операций на счете 91 «Прочие доходы и расходы», то есть путем сопоставления прочих доходов и расходов, чрезвычайных ситуаций по видам или группам (от землетрясений, наводнений, пожаров, в результате падежа скота в связи с эпизоотией, гибели посевов сельскохозяйственных культур после засухи и др.). Субсчет 99-4 предназначен для отражения социальных расходов по видам или группам. На субсчете 99-5 необходимо показывать информацию о начисленных суммах налога на прибыль и налоговым санкциям (штрафов и пени в бюджет) в том случае, если организация является плательщиком налога на прибыль. Если организация не является плательщиком налога на прибыль, данный субсчет использоваться не будет. Субсчет 99-6 является обобщающим, на нем ведется учет прибыль или убыток отчетного года по фактической стоимости, который выявляется путем сопоставления величины прибыли и убытка на счетах: 99-1, 99-2, 99-3, 99-4, 99-5.

Исследуемые птицеводческие организации ведут учет по автоматизированной форме бухгалтерского учета. Для учета продаж и прочих доходов и расходов сельскохозяйственных организаций предусмотрены специализированные ведомости.

В соответствии со ст. 9 ФЗ 402 «О бухгалтерском учете» [28] организации могут самостоятельно разрабатывать первичные документы по движению продукции и утверждать их в учетной политике.

Формы утвержденных первичных документов по учету продукции птицеводства составляются автоматизировано, и информация накапливается в сводных ведомостях: ведомость учета продажи продукции (работ, услуг) для птицеводческих организаций; ведомость учета продажи, выбытия основных средств и прочих активов и т.д.

В ведомостях продаж записи ведут по разделам: выручка, себестоимость, НДС, что систематизирует данные для того, чтобы вывести финансовые результаты от продаж по счету 90 «Продажи». Информация по ним накапливается нарастающим итогом с начала года и за месяц по проданной продукции, работ и услуг с выделением каналов сбыта: продажа государству, на рынках и др., по видам продаваемой продукции (работ, услуг) и по открываемым субсчетам к счету 90 «Продажи». В ведомости записи отражаются по кредиту и дебету счета 90 «Продажи» по каждому субсчету с разделением сумм по счетам корреспондирующим,

В разделе «Себестоимость продаж» - по дебету счета 90 «Продажи» субсчет 2 вносят данные из соответствующих реестров: наименование, качественные показатели каждого вида продукции, количество (масса), стоимость проданной продукции по счетам, которые являются корреспондирующими в плановой (учетной) оценке в течение года, с корректировкой до фактической в конце года.

В разделе «Выручка» - кредитовые обороты счета 90 «Продажи» субсчет 1 приводятся на основании соответствующих реестров, количество отражают в зачетной и физической массе, а стоимость продукции по цене продажи, с корреспондирующими счетами по кредиту счета 90 «Продажи».

Таким образом, данные по организации в целом и по каждому субсчету отдельно отражают суммы оборотов за месяц и нарастающим итогом с начала года. Указанный порядок записей к концу года позволяет накопить необходимые дан-

ные для определения финансовых результатов в целом и, если необходимо, отдельно по каждому виду продукции.

Аналогично ведется учет по аналитическим счетам к счету 91 «Прочие доходы и расходы» на основании ведомости продажи прочей продукции, работ, услуг.

Аналитический учет затрат по счету 44 «Расходы на продажу» ведется в отдельной ведомости. В ней затраты накапливаются и группируются, согласно принятой номенклатуре статей расходов. По истечении отчетного месяца коммерческие расходы, накопленные по кредиту счета 44 «Расходы на продажу» переносят в дебет счета 90 «Продажи», на основании документов первичного учета или, если это невозможно, делается расчет распределения этих расходов

В конечном итоге по данным накопленным в ведомостях продажи определяют финансовый результат от продажи продукции, прочих доходов и расходов.

В свою очередь, отдельно формируются ведомости сводного учета с отражением оборотов по счетам 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В указанном документе в течении года по каждой операции аналитического учета счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются данные, которые используются при дальнейшем заполнении годовой и квартальной отчетности по бухгалтерской форме «Отчет о финансовых результатах».

Завершающим этапом учетного процесса является бухгалтерская (финансовая) отчетность, установленная нормативными документами [1, 4, 9]. Бухгалтерская (финансовая) отчетность служит инструментом при планировании и контроле получения экономических целей предприятия. Цель бухгалтерской отчетности - это представление информации о финансовом состоянии, финансовых результатах.

Особенностью ведения бухгалтерского учета и отчетности в птицеводческих организациях (и других сельскохозяйственных организациях) является составление специализированных форм отчетности, характеризующих финансовый результат в сельскохозяйственных организациях. Такой формой для организаций

птицеводства является форма №13-АПК «Отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства», информация которой является базой для составления «Отчета о финансовых результатах».

Форма № 13-АПК «Отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства» состоит из двух разделов: «Произведено продукции животноводства» и «Реализовано продукции животноводства».

В первом разделе этой формы включены показатели о производстве всех видов продукции и затратах по выращиванию и откорму животных и птицы. В последних графах отображается себестоимость по видам продукции птицеводства. Во втором разделе «Реализовано продукции животноводства» показываются выручку и полную себестоимость проданной продукции птицеводства, учитываемой по дебету счета 90 «Продажи».

Проведенные исследования показывают, что документальное обеспечение бухгалтерского учета, в частности имеющиеся в организациях ведомости сводного и аналитического учета, а также формы бухгалтерской отчетности рассмотренных птицеводческих организаций имеют определенные недостатки: отсутствуют показатели, которые являются необходимыми для проведения анализа и принятия оперативных, взвешенных управленческих решений, в частности, недостает отражения стоимости продукции на рынке на текущий момент; исследованные формы документов и отчетности опираются на историческую оценку и не содержат информацию об ожидаемых результатах деятельности организаций. С целью устранения вышеперечисленных недостатков, повышения информационного обеспечения птицеводческих организаций и совершенствования бухгалтерского учета финансовых результатов предлагаем отражать готовую продукцию птицеводческих организаций по справедливой стоимости (себестоимости), что позволит выявить справедливые доходы организации и, соответственно, для сопоставимости данных необходимо отражение справедливых расходов организации.

Предложенные мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета финансовых результатов в исследуемых организациях обеспечат формирование

полной и достоверной информации для целей анализа, контроля и принятия управленческих решений в каждой исследуемой организации.

2.3 Принципы оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции в системе бухгалтерского учета финансовых результатов птицеводства

В связи с глобализацией экономики, интеграцией с мировой системой, вхождением России в ВТО, повышением привлекательности сельскохозяйственных организаций для инвесторов, кредиторов и др. в постиндустриальном обществе возникает необходимость использовать международные ресурсы, в частности финансовые регламенты. В настоящее время таковыми являются Международные стандарты финансовой отчетности, в частности, МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

В сложившихся обстоятельствах встает необходимость изменения и внедрения новых концептуальных основ ведения учета финансовых результатов и формирования отчетности.

Собственникам, кредиторам, инвесторам и другим заинтересованным пользователям для анализа предстоящих финансовых возможностей агропромышленных организаций, для обнаружения и оценки возможных рисков, для принятия грамотных, обоснованных управленческих решений, а также для прогнозирования финансовых результатов требуется достоверная, полная и прозрачная информация о стоимости активов, обязательств, реальной величине доходов и расходов.

Ведение учета, основанного на исторической оценке, не всегда дает возможность получить такую информацию, так как стоимость активов, отражаемых в учете в момент их приобретения, за период владения организацией активами может значительно измениться по сравнению с их стоимостью на дату представления отчетной информации пользователям.

Рост стоимости материальных ресурсов, экономический кризис и другие внешние обстоятельства ведут к снижению прибыли и организации не в состоянии своевременно и оперативно отреагировать на изменяющиеся условия рынка.

Разрешение этих задач мы видим в использовании международных стандартов и концепции справедливой стоимости. Принимая во внимание особенности птицеводства, и используя новые подходы к оценке активов птицеводческих организаций к расходам и доходам, возможно влияние на финансовые результаты деятельности организаций, путем применения справедливой оценки.

Вопросами справедливой стоимости в России занимались многие ученые-экономисты [46, 82, 129, 130, 132].

«МСФО сегодня – международный язык бизнеса» [114]. Поскольку справедливая стоимость - это рыночная оценка [17], то применение МСФО и справедливой оценки зависит от ситуации на рынке. В условиях современного постиндустриального общества экономическая информация должна отражать информацию о действительном финансовом положении, которая основана на справедливой стоимости и включают в себя колебания рынка. В рамках данной концепции становится возможным получить настоящее, реальное представление о стоимости организации, эффективности ее управления, а также прозрачности финансовых результатов.

Само понятие «справедливость» (справедливый) в различных словарях определяется как оправданный, верный, правильный, законный, основанный на требованиях справедливости и соответствия между реальной, действительной значимостью объектов (активов) и их потенциальными возможностями, т.е. между их фактической (исторической) оценкой, а также оценкой, ожидаемой в будущем при определенных условиях.

Справедливая оценка является одной из основополагающих и новых парадигм в международных стандартах финансовой отчетности [150], но в связи с особенностями российской деловой культуры возникают причины недоверия и ограничения широкого распространения и использования концепции по справедливой стоимости: психологические причины (неготовность российских бухгалтеров перестроиться на новую концепцию), низкий спрос или его отсутствие на информацию (в том числе бухгалтерскую и со стороны пользователей), сложность

определения справедливой стоимости, сложная налоговая система, различия между международными стандартами (МСФО) и российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ).

Также причиной ограничения данной концепции является недостаточно изученная методология интеграции российских стандартов в МСФО [33].

Несмотря на недоверие и выше перечисленные ограничения концепции по справедливой стоимости, существуют причины, которые привели к возникновению данной концепции: показатель бухгалтерской прибыли ограничен, увеличение потребности инвесторов в получении достоверной информации для расчета стоимости и оценки производственного потенциала, необходимость получения информации о прогнозных потоках денежных средств, о средневзвешенной стоимости капитала и т.д.

По мере вхождения российских организаций в мировое сообщество, интеграции сельскохозяйственных организаций в крупные холдинги, создания международных корпораций и увеличения конкурентности повышаются требования к результативности деятельности организаций, необходим поиск новых внутренних резервов. Этого нельзя добиться, не имея прозрачной подсистемы бухгалтерского учета финансовых результатов. Существующая стандартная отчетность не обеспечивает достаточной прозрачности информации о полученных финансовых результатах, она не показывает величину реального дохода, формируемого от продажи готовой продукции, товаров, работ, услуг в оценке по справедливой стоимости.

Большую ценность применение данной методики имеет для аграрных организаций, в частности птицеводческих, так как отчетность этих организаций, подготовленная с учетом корректирования биологических активов по справедливой стоимости, дает более точную и объективную информацию о деятельности организации и ее будущих потенциальных возможностях, а справедливая стоимость показывает текущее ценовое положение цен на рынке и может изменяться в зависимости от каналов сбыта продукции и учитывать фактор зональности [135].

Необходимость и преимущества учета биологических активов по справедливой стоимости и результатов их биотрансформации рассматриваются и обосновываются многими учеными, которые предлагают различные варианты их расчета [45, 102, 103]. Следует отметить, существует достаточно широкий диапазон подходов к собственно справедливой оценке, способам ее учета и документального оформления. Наличие различных мнений по классификации биологических активов без увязки со стадиями их формирования, использования и реализации, создают большие сложности в решении данной проблемы.

Исследование теоретических и практических вопросов учета биологических активов показало также отсутствие единых принципов и подходов к оценке биологических активов по справедливой стоимости. В Методических рекомендациях по учету биологических активов авторы выделяют следующие принципы организации учета биологических активов и результатов их биотрансформации: идентификацию, управляемость, первоначальное и последующее признание, стоимостное (денежное) измерение, многократное использование информации, регистрацию, отслеживание, периодичность [74]. Впрочем, в большинстве случаев, все сводится к ссылкам на требования МСФО 41 «Сельское хозяйство».

Но пока не все хозяйствующие субъекты используют МСФО, необходимо применить требования МСФО 41 «Сельское хозяйство» к сложившейся в России системе ведения бухгалтерского учета и адаптировать методику измерения справедливой стоимости к нашим условиям. При адаптации бухгалтерского учета к требованиям МСФО 41 считаем необходимым учитывать следующие положения: в бухгалтерском учете и отчетности биологические активы и сельскохозяйственную продукцию в птицеводческих организациях оценивать по справедливой стоимости; в бухгалтерском учете формировать справедливые затраты на производство продукции и выращивании биологических активов. Все это позволит формировать ожидаемый (потенциальный, справедливый) конечный финансовый результат (прибыль) организации.

На начальном этапе определения справедливой стоимости биологических активов и готовой продукции, вырабатываются основные принципы ее определения, которые представлены на рисунке 2.14.



Рисунок 2.14 - Основные принципы расчета справедливой стоимости

Самые благоприятные условия для определения справедливой стоимости заключаются в наличии активного (основного) рынка (поскольку справедливая стоимость зависит от рыночной цены). При существовании нескольких активных рынков организация выбирает активный рынок самостоятельно и основывает свои расчеты на ценах более подходящего из них.

Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство» активный рынок должен отвечать следующим требованиям: объекты сделок на рынке должны быть однородными, наличие множества продавцов и покупателей и доступность информации о ценах, обеспечивающих формирование модели рынка аграрной продукции совершенной конкуренции. Современный этап развития сельского хозяйства в нашей стране характеризуется недостаточным количеством активных рынков биологических активов и результатов их биотрансформации (сельскохозяйственной продукции).

Соблюдая требования стандарта для нахождения справедливой стоимости, возникает главный вопрос, который связан с информированностью об уровне цен, складывающихся на активном рынке.

Оценивая биологические активы и сельскохозяйственную продукцию по справедливой стоимости в силу разнообразия сельскохозяйственного производства, цена продукции и товара может устанавливаться по ценам на аналогичные активы или альтернативным ценам. В этом случае от бухгалтера требуется знание особенностей технологии сельскохозяйственного производства, умение сопоставлять биологические активы и результаты их биотрансформации в соответствии с производственно-технологическими особенностями и качественным содержанием производимой продукции. Отсутствие активного рынка на продукцию внутрихозяйственного назначения затрудняет определение их справедливой стоимости. В этом случае применяются альтернативные стоимостные показатели, такие как: внутрихозяйственная трансфертная цена, установленная с учетом инфляции и уровня доходности объекта учета; стоимость замещения; стоимость продаж; стоимость приобретения; фактическая или нормативная себестоимость, рассчитанная с учетом уровня инфляции; дисконтированная стоимость и др.

Отсутствие активного рынка на продукцию внутрихозяйственного назначения затрудняет измерение их справедливой стоимости. В этом случае применяются альтернативные стоимостные показатели, такие как: внутрихозяйственная трансфертная цена; стоимость замещения; стоимость продаж и др.

Согласно с МСФО 41 биологический актив (сельскохозяйственная продукция) принимается к учету в оценке по справедливой стоимости, исключая предполагаемые расходы на продажу, кроме случаев, когда справедливую стоимость определить невозможно.

Согласно МСФО 41, в случае невозможности установить справедливую стоимость, биологические активы принимаются по их фактической себестоимости или, согласно российскому законодательству, готовая продукция птицеводческих

организаций учитывается по плановой оценке, а в дальнейшем, при возможности расчета, рассчитывается по справедливой стоимости.

Если объект исключительный и нет активного рынка, то МСФО указывает, что для нахождения справедливой стоимости нужно применять информацию о последних операциях по аналогичным сделкам, а также разработать методы опосредованной оценки справедливой стоимости [76].

Однако, даже при наличии возможности установления справедливой стоимости, существует вероятность отсутствия активных рынков. Алгоритм определения справедливой стоимости при возможности или невозможности ее достоверного определения, при наличии или отсутствии активного рынка представлен в Приложении 10. По нашему мнению, определение справедливой стоимости для российской экономики является необходимым. При этом для преобладающего числа потенциальных и фактических контрагентов сельскохозяйственных организаций важной и значимой остается информация о реальной стоимости отдельных активов и организации в целом.

В отрасли птицеводства готовая продукция учитывается по плановой оценке. По истечении года определяется фактическая себестоимость. При этом понятия «фактическая себестоимость и справедливая стоимость» - абсолютно разные.

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» отмечает, что при отсутствии достаточно надежной оценки биологических активов и продукции по справедливой стоимости их стоимость отражается по себестоимости за минусом накопленной амортизации и убытков от его обесценения [19]. Мы разделяем мнения таких авторов как Я. В. Соколов [107], Л. И. Хоружий [133], Н.Н. Карзаева [60], что при данном подходе нарушается принцип сопоставимости, так как сопоставимой считается информация, выраженная в стоимостной оценке одного вида. Такие виды стоимости как фактическая (историческая) и справедливая стоимости показывают различные свойства объекта, который оценивается: фактическая себестоимость характеризует затратность, справедливая - доходность объекта [61]. Поскольку объекты учета отражаются в оценке по различным свойствам, то использование

оценки по себестоимости как альтернативы по справедливой стоимости не правомерно.

Таким образом, возникает необходимость разработки методов оценки активов организаций по справедливой стоимости с целью формирования адекватной финансовой отчетности. Кроме того, требуется разработка методики учета активов по справедливой стоимости для нахождения реальных финансовых результатов. Для этого мы рассмотрим различные методики определения справедливой стоимости: в соответствии с МСФО, по модели Гордона и предложим свою модель определения справедливой оценки.

Согласно МСФО (IAS) 41, справедливая стоимость - это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки.

Отражение в бухгалтерском учете готовой продукции по фактической стоимости не отражает реальной информации об их состоянии, так как такая оценка является исторической стоимостью, поэтому мы предлагаем показывать в бухгалтерском учете готовую продукцию по справедливой стоимости.

Оценка и учет по справедливой стоимости требуются, в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство», для учета следующих объектов [19]:

- а) биологических активов;
- б) сельскохозяйственной продукции в момент ее получения;
- в) государственных субсидий.

Исходя из этого, мы предлагаем для правильного установление цен, точности исчисления себестоимости основной продукции и прибыли; построения синтетического и аналитического учета выделить основные виды получаемой продукции.

На рисунке 2.15 представлены виды основной, побочной и сопряженной продукции в птицеводческих организациях яичного и мясного направления.

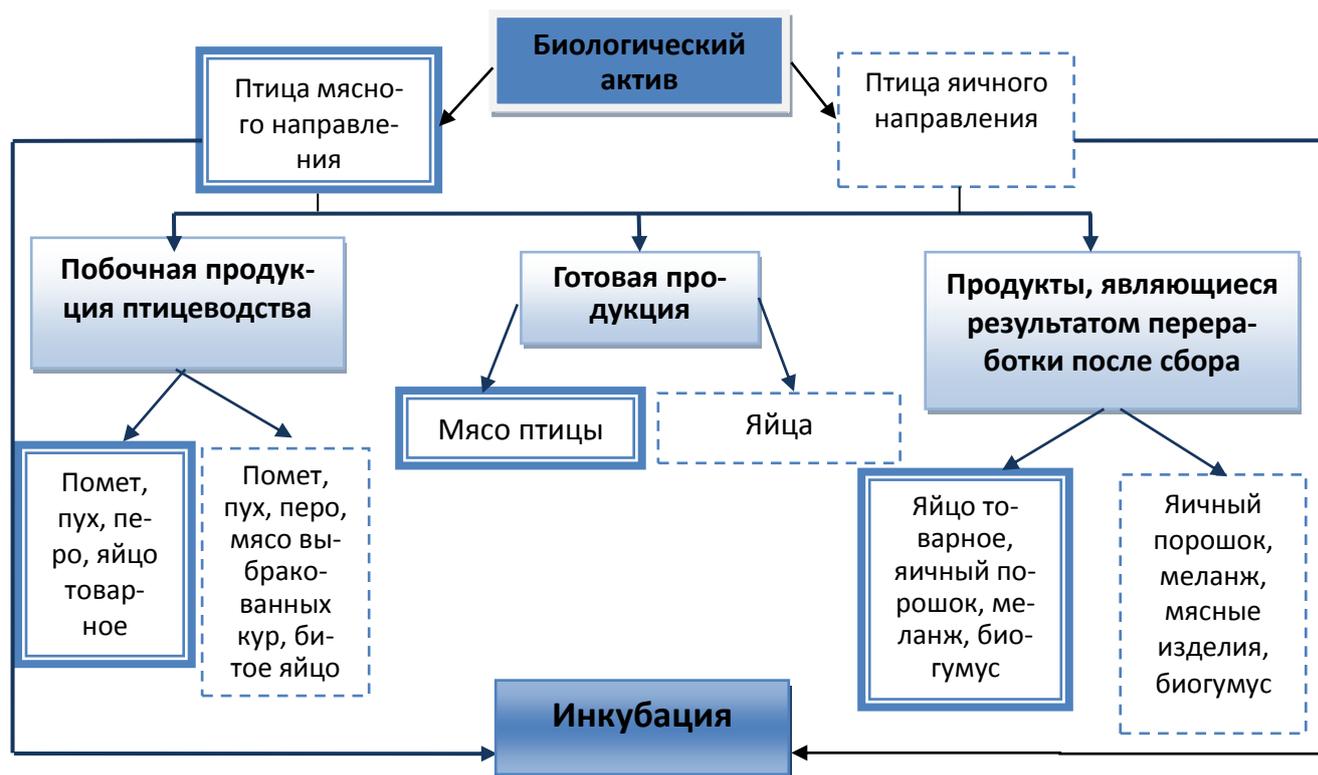


Рисунок 2.15 – Схема получения основной, побочной и сопряженной продукции от биологических активов в птицеводстве

Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство», биологический актив – живущее растение или животное [19]. Благодаря тому, что в птицеводческих организациях имеется особенность производства и, заключается она в том, что от биологического актива (птицы) в процессе биотрансформации получают яйца, которые закладываются на инкубацию. То есть, снесенное птицей яйцо в результате биотрансформации является готовой продукцией, переходящей из этой стадии снова в биологический актив (рисунок 2.16).

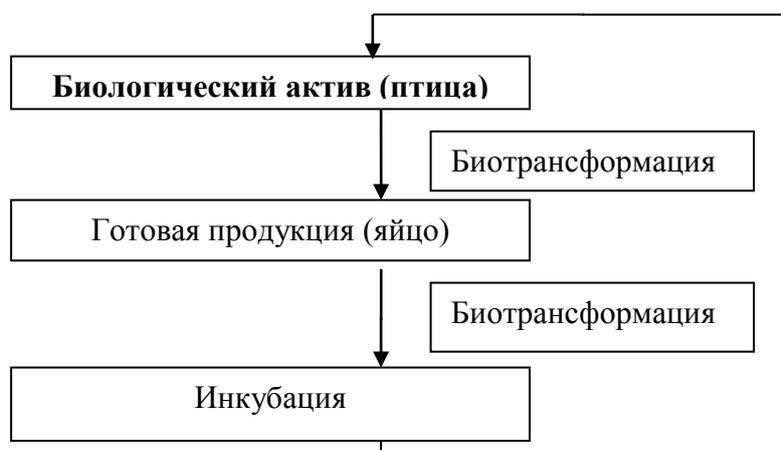


Рисунок 2.16 – Схема трансформации биологического актива

На основании вышеизложенного, в ходе исследования нами было уточнено определение биологического актива:

Биологический актив – это живущее растение или животное, которое в результате биологических изменений (биотрансформации) способно давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, а также при создании определенных условий способно перейти из одной стадии в другую.

Такая оценка является фактически сложившейся стоимостью, поэтому мы предлагаем модель учета готовой продукции птицеводства в рамках балансовых теорий (приложение 11).

Данная модель полученной продукции на момент сбора в соответствии с балансовыми теориями первоначально признается по плановой стоимости, в дальнейшем их списание осуществляется в динамической концепции по фактической стоимости, в статической концепции по рыночной стоимости и в органической по справедливой стоимости. Таким образом, в динамической и статической концепции прибыль от продаж формируется по договорной стоимости, в органической теории формируется справедливая прибыль. В первых двух теориях прибыль идет на увеличение имущественного потенциала, а в органической кроме этого увеличивает финансовый потенциал, что позволит пользователям отчетности видеть объективную картину финансово-хозяйственной деятельности организации, отразить текущее имущественное положение, реальную(справедливую) прибыль (убыток) и дать информацию как о фактических и перенесенных расходах, так и об ожидаемых доходах.

В заключении, можно сделать вывод, что в целом бухгалтерский учет в исследуемых организациях организован наиболее упорядочено в СХОАО «Белореченское», СПК «Окинский» и ООО «Саянский бройлер», где имеются утвержденные и надлежаще оформленные внутренние документы: учетная политика организации, рабочий план счетов и др. Но наличие этих документов не говорит о том, что в этих организациях отсутствуют ошибки, неточности и недостатки в бухгал-

терском учете. К таковым относятся: недостоверность оценки финансовых результатов из-за способов ведения бухгалтерского учета в настоящее время, не отражается справедливый финансовый результат, требуется введение в практику учета формирование отчетных показателей с учетом справедливой стоимости. Все это будет способствовать простоте и прозрачности ведения бухгалтерского учета и будет влиять на достоверность показателей финансового результата, полученного от производственно-хозяйственной деятельности.

Исходя из вышеизложенного, для получения достоверного финансового результата с учетом справедливой стоимости, с учетом справедливой себестоимости активов и с целью информационного обеспечения необходимо пересмотреть методику расчета справедливой стоимости, учета финансовых результатов по справедливо стоимости и формирования бухгалтерской отчетности в справедливых единицах.

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ БИОТРАНСФОРМАЦИИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ ПТИЦЕВОДСТВА

3.1 Совершенствование методов оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости при формировании финансовых результатов в птицеводстве

Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство», биологические активы и сельскохозяйственную продукцию, полученную от биологических активов организации следует оценивать по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, определяемых в момент получения продукции [19] или согласно проекту ПБУ «Учет биологических активов» за минусом предполагаемых расходов на продажу [121].

В птицеводстве биологические активы (птица) и продукцию, полученную от них, на момент получения следует оценивать по справедливой стоимости, которая определяется следующим образом:

$$C_c 1 \text{ед.} = P_c - T_p - П_c, \quad (3.1)$$

где $C_c 1 \text{ед.}$ - справедливая стоимость биологических активов (1ц живого веса) или готовой сельскохозяйственной продукции (1 тыс. шт. яиц), руб.; P_c – рыночная стоимость биологических активов (1ц живой массы) или готовой сельскохозяйственной продукции (1 тыс. шт. яиц), руб.; T_p – транспортные расходы на биологические активы (1ц живого веса) или готовую сельскохозяйственную продукцию (1 тыс. шт. яиц), руб.; $П_c$ – предполагаемые сбытовые расходы на биологические активы (1ц живого веса) или готовую сельскохозяйственную продукцию (1 тыс. шт. яиц), руб.;

Далее определяется справедливая стоимость живого веса всего поголовья птицы или всего объема полученной готовой продукции по справедливой стоимости [122]:

$$СВП = C_c 1 \text{ед} \times ВП, \quad (3.2)$$

где СВП – справедливая стоимость живой массы всего поголовья птицы или всего объема готовой продукции, руб.; ВП – валовой живой вес биологических

активов (птицы) или готовой сельскохозяйственной продукции, ц или 1 тыс. шт. яиц.

В случае, если для какого-либо вида сельскохозяйственной продукции нет информации о рыночных ценах в момент первоначального признания, а себестоимость не отличается надежностью, то оценка данного актива (продукции) возможна по равновесной рыночной стоимости (P_{pc}).

$$P_{pc} = (MД_a + ПЗ) \times П, \quad (3.3)$$

ПЗ - переменные затраты на выращивание в расчете на один биологический актив или на производство тыс. штук продукцию птицеводства (мясо птицы или яйцо), руб.; П – продуктивность (или яйценоскость) 1 головы птицы (ц); МД_а - маржинальный доход альтернативной продукции в расчете 1 тыс. шт. яиц (или 1 голову птицы), руб.

А при наличии нескольких основных рынков возможно для определения справедливой стоимости, сначала определение средней рыночной стоимости:

$$C_{pc} = \frac{P_{c1} + P_{c2} + P_{c3} + \dots + P_{cn}}{n}, \quad (3.4)$$

где $P_{c1, c2, c3, \dots, cn}$ – рыночная стоимость на рынке 1, на рынке 2 и т.д.; n – количество активных (основных) рынков; C_{pc} - средняя рыночная стоимость одного биологического актива или продукции птицеводства (мясо птицы или яйцо) за вычетом транспортных и прочих расходов, руб.

В таблице 3.1 представлен наглядный пример расчета справедливой стоимости на примере крупного птицеводческого холдинга Иркутской области СХОАО «Белореченское».

Таблица 3.1 - Исходные данные для расчета справедливой стоимости готовой продукции (яйцо) СХОАО «Белореченское», 2013г.

Показатели	Сумма
Себестоимость яиц, тыс. руб.*	1 123 739
Количество, шт.*	541 638
Рыночная стоимость за ед., руб.**	4,1
Рыночная стоимость всего, тыс. руб.	2 220 716
Транспортные расходы, тыс. руб.*	102 911
Предполагаемые сбытовые расходы*	547 054
Затраты на продажу за ед. руб.	1,2
Справедливая стоимость за ед., руб.	2,9

Показатели	Сумма
Справедливая стоимость всего, тыс. руб.	1 570 750
Разница м/д рыночной и справедливой стоимостью	649 966

* Данные годовых отчетов СХОАО «Белореченское» за 2013г.

** Данные Иркутскстат [117]

Из таблицы 3.1 видно, что при сравнении справедливой стоимости с себестоимостью, она составляет большую величину. Справедливая стоимость преимущественно опирается на рыночную цену сельскохозяйственной продукции и кроме себестоимости включает еще и прибыль, соответственно отечественная отчетность занижает стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции на величину возможной прибыли.

В случае отсутствия активного рынка сельскохозяйственной продукции или его недостаточного и низкого развития (например, в связи с сезонным характером сельскохозяйственной деятельности) за основу расчета справедливой стоимости биологических активов и продукции птицеводства, на наш взгляд, может браться метод дисконтирования денежных потоков по модели Гордона. Благодаря этой модели можно анализировать и составлять прогноз величины, времени и частоты будущих денежных поступлений. Справедливая стоимость биологических активов и продукции птицеводства определяется методом дисконтирования следующим образом [134]:

$$S = V_{t+i}/(K - q) \quad (3.5)$$

где V_{t+i} - прогнозируемая выручка от продажи готовой продукции в планируемом периоде, руб.; K - расчетная ставка дисконтирования, %; q - средний темп прироста выручки от реализации, %.

Прогнозируя значение выручки, используются средства статистического анализа, в частности построение линий тренда, которая позволит графически отображать тенденции данных и спрогнозировать их изменения в дальнейшем. Регрессионный анализ дает возможность сделать оценку степени связи между переменными, используя порядок вычисления предполагаемого значения переменной из нескольких уже известных величин.

В приложении 12 отражена линия тренда, показывающая прогнозное значение выручки от продажи сельскохозяйственной продукции в СХОАО «Белореченское» Иркутской области. Линии тренда построены по точкам скользящего среднего, с помощью линейной аппроксимации. Квадрат смешанной корреляции (R-квадрат) показывает приближение значений линии тренда к фактическим данным. Чем ближе значение R в квадрате к 1, тем больше линия тренда соответствует действительности.

Прогнозируемая величина выручки от продаж сельскохозяйственной продукции в СХОАО «Белореченское» в 2014 году составит 1 988 657 тыс. руб.

Ставка дисконтирования (P) определяется следующим образом:

$$P = K - q, \quad (3.6)$$

$$K = G + O; \quad (3.7)$$

G – безрисковая ставка дохода на капитал; O – надбавка за оценку альтернативных издержек.

Ставка дисконтирования рассчитывается с определенными допущениями: безрисковой ставкой (G) в расчетах является ставка рефинансирования Банка России, которая в 2013г. составила 8,25% [140].

Дополнение за оценку альтернативных издержек берется в зависимости от объема производства и находится в обратной зависимости от этого объема. В международной практике она варьируется от 0 до 6. Если оцениваемая организация отличается большим объемом производства, по сравнению с другими организациями, то она может иметь больший доход в будущем, и, тогда для этой организации требуется менее высокое дополнение для оценки альтернативных издержек. Дополнение за оценку альтернативных издержек за объем производства в СХОАО «Белореченское» определена в размере 1,9.

Темп роста выручки, определенный путем ретроспективного анализа и построения динамического ряда, в СХОАО «Белореченское» составил 0,63 [134].

Фактическая себестоимость проданной птицеводческой продукции в СХОАО «Белореченское» в 2013г. составила 1 123 739 тыс. руб. Справедливая

стоимость проданной продукции в 2013г. рассчитанная по модели Гордона составляет 1 470 357 тыс. руб. Видно, что справедливая стоимость составляет большую величину, нежели себестоимость (на 346 618 тыс. руб.).

Следовательно, здесь, как и в предыдущем расчете, мы видим, отечественная отчетность занижает стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции на величину возможной прибыли.

Применение метода дисконтирования по модели Гордона усложняется нестабильным уровнем инфляции в России, что создает проблемы в определении адекватной процентной ставки. Однако, на сегодняшний день отсутствуют методики расчета справедливой стоимости, которые бы использовались как альтернативные.

Многие отечественные специалисты в своих работах предлагают различные методики расчета справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции и биоактивов. Однако, как показали наши исследования, эти методы определения справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции в полной мере не отвечают положениям МСФО 41 и требованиям надежности, объективности, научности [131].

Для сельскохозяйственных организаций, в частности птицеводческих организаций, важное значение имеют вопросы применения на практике положений МСФО 41 «Сельское хозяйство» в бухгалтерском учете и отчетности с целью принятия обоснованных экономических решений. Так, справедливая стоимость способна сигнализировать о целесообразности производства того или иного продукта или биологического актива и представляет информацию руководству относительно оптимизации и реструктуризации производства.

Согласно МСФО 41, «сельскохозяйственная деятельность – это управление биотрансформацией и сбором биологических активов...», что свидетельствует о пользе управленческого учета. Но финансовый учет носит исторический характер, то есть управленческие решения можно принимать только в следующем производственном цикле. Особенно это касается событий, когда справедливую стои-

мость определить достоверно невозможно. Тогда для управления биотрансформацией биологических активов в оперативном режиме, в процессе производственного цикла необходимо использовать систему управленческого учета. Более того, если дать содержательное определение справедливой стоимости, то можно вообще избежать иррациональных производственных процессов. До начала производственного процесса будет известно, что производить и по каким ценам это делать целесообразно. Также при измерении справедливой стоимости в разрезе управленческого учета сразу можно соотнести стоимость и затраты, источники покрытия затрат организации, взаимосвязь затрат, себестоимости, расходов и прибыли организации в соответствии с оценкой по справедливой стоимости, что является актуальным.

Некоторые ученые считают целесообразным раскрытие сущности справедливой стоимости проводить на базе японских методов управления и калькулирования себестоимости «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» [61].

Однако эти концепции не получили распространения и применения в России, поскольку, на наш взгляд, они противоречат допущениям отечественного бухгалтерского учета, ставят под сомнение особенности формирования себестоимости в разных отраслях, не учитывают в должной мере технологию производства в каждой конкретной сфере, а также в них нет объективности в условиях инфляции и (или) экономического кризиса.

Исходя из выше изложенного, мы пришли к выводу, что в настоящее время нет четкой общепринятой методики, позволяющей определить справедливую стоимость, а исследованные нами методы и порядок недостаточно удовлетворяют критериям этой стоимости. Поэтому для российских сельскохозяйственных организаций финансовые результаты, как результаты биотрансформации биологических активов, достоверно определить весьма затруднительно. Следовательно, необходимо разработать и усовершенствовать методы оценки активов организаций по справедливой стоимости с целью формирования адекватной финансовой отчетности и «реального» финансового результата.

В МСФО 13, 41 описываются общие подходы к оценке активов по справедливой стоимости, на основании которых организации самостоятельно должны разработать свою методику расчета справедливой стоимости. Однако сельскохозяйственные организации имеют определенную специфику их деятельности, что также необходимо учитывать при оценке их активов (биологических активов и сельскохозяйственной продукции).

Как было отмечено выше справедливая стоимость является разницей между рыночной стоимостью актива и расходами на продажу, которые относятся непосредственно на выбытие актива [17]. Согласно методическим рекомендациям [13] из стоимости сельскохозяйственной продукции в птицеводстве вычитается стоимость побочной продукции (пух, перо, помет и т.д.), соответственно формулу определения справедливой стоимости можно представить следующим образом:

$$СС = РС - РП, \quad (3.8)$$

$$СС = РС - РП - СПП, \quad (3.9)$$

где СС- справедливая стоимость актива; РС – рыночная стоимость; РП – расходы на продажу; СПП – стоимость побочной продукции.

В рамках этого подхода рыночную стоимость 1ц живого веса биологического актива (птицы) и продукции птицеводства (1000 шт. яиц) можно представить так:

а) рыночная стоимость ($РС_a$) 1ц живого веса данной группы птиц:

$$РС_a = ФС_a \times (1 + КР_a), \quad (3.10)$$

где $ФС_a$ – фактическая себестоимость 1ц живой массы птицы данной группы, руб.; $КР_a$ – средний коэффициент рентабельности (доходности) при продаже мяса птицы в живой массе на рынке;

б) рыночная стоимость ($РС_я$) 1000 шт. яиц:

$$РС_я = ФС_я \times (1 + КР_я), \quad (3.11)$$

где $ФС_я$ - фактическая себестоимость 1000 шт. яиц, руб.; $КР_я$ – средний коэффициент рентабельности (доходности) при продаже яиц на рынке.

Расходы на продажу можно разделить на предполагаемые сбытовые расходы и транспортные расходы, т.к. транспортные расходы в затраты по сделке не включаются (МСФО 13) т.е.:

$$РП = ТРв + ПСР, \quad (3.12)$$

$$СС = РС - (ТР+ПСР), \quad (3.13)$$

где ТРв – транспортные расходы (внешние); ПСР – предполагаемые сбытовые расходы.

Значит формулу справедливой стоимости актива можно представить так (т.е. справедливую стоимость актива можно определить затратно-доходным подходом):

$$СС = \Phi C_a \times (1 + K P_a) - ТРв - ПСР \quad (3.14)$$

Существенным недостатком фактической оценки является то, что животные разной продуктивности и разного возраста оцениваются единообразно. Несомненным достоинством оценки по себестоимости является ее точность и документальное подтверждение, но она не дает объективной информации о стоимости животных на текущую отчетную дату.

В связи со спецификой отрасли птицеводства и ее технологическими особенностями, мы считаем, что необходимо определять справедливую стоимость готовой сельскохозяйственной продукции, прироста живой массы и живой массы птицы по технологическим группам:

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

$$ССпя = \Phi Cпя \times (1 + K Hпя) - ТРв - ПСР, \quad (3.15)$$

где $\Phi Cпя$ – фактическая полная производственная себестоимость 1000 шт. товарных (пищевых) яиц, руб.; $K Hпя$ – средний коэффициент наценки (надбавки) при продаже пищевых яиц на рынке; ТРв, ПСР – соответственно, транспортные внешние и предполагаемые сбытовые расходы в расчете на 1000шт. пищевых яиц, руб.;

2. Справедливая стоимость племенных яиц (ССпл):

$$ССпл = \Phi Cпл \times (1 + K Hпл) - ТРв - ПСР, \quad (3.16)$$

где ФСпл – фактическая полная производственная себестоимость 1000 шт. племенных яиц, руб.; КНпл – средний коэффициент наценки (надбавки) при продаже племенных яиц на рынке; ТРв, ПСР – соответственно, транспортные внешние и предполагаемые сбытовые расходы в расчете на 1000 шт. племенных яиц, руб.;

3. Справедливая стоимость 1000 шт. суточных цыплят (ССсц):

$$ССсц = (Сия + ФЗИ) \times (1 + КНсц) - ТРв - ПСР, \quad (3.17)$$

где Сия - стоимость инкубационных яиц для выведения 1000 шт. суточных цыплят, руб.; ФЗИ – фактические затраты на инкубацию яиц для выведения 1000 шт. суточных цыплят за вычетом стоимости побочной продукции, руб.; КНсц - средний коэффициент наценки (надбавки) при продаже суточных цыплят на рынке; ТРв, ПСР – соответственно, транспортные внешние и предполагаемые сбытовые расходы в расчете на 1000шт. суточных цыплят, руб.;

4. Справедливая стоимость 1ц прироста живой массы птиц данной группы (ССпжм):

$$ССпжм = ФСпжм \times (1 + КНмжв) - ТРв - ПСР, \quad (3.18)$$

где ФСпжм – фактическая полная производственная себестоимость 1ц прироста живой массы птицы данной группы, руб.; КНмжв - средний коэффициент наценки (надбавки) при продаже мяса данной группы птицы в живой массе на рынке; ТРв, 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 (ССжм):

$$ССжм = ФСжм \times (1 + КНмжв) - ТРв - ПСР, \quad (3.19)$$

где ФСжм – 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 (ССмп):

$$ССмп = ФСмп \times (1 + КНмп) - ТРв - ПСР, \quad (3.20)$$

где $\Phi\text{Смп}$ – фактическая полная производственная себестоимость 1ц мяса птицы в убойном весе, руб.; КНмп - средний коэффициент наценки (надбавки) при продаже мяса птицы в убойном весе на рынке; ТРв , 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) (ССба):

$$\text{ССба} = \text{ССжм} \times \text{ВЖМ}, \quad (3.21)$$

где 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).

При этом с точки зрения справедливой 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.

Побочная сельхозпродукция (пух, перо, помет и т. п.) при условии отсутствия активного рынка и, следовательно, рыночных цен, может быть оценена по нормативным расходам на сбор, транспортировку, а также другим расходам, связанным с заготовкой этой продукции:

$$СС_{пп} = (P_c + P_o + P_p), \quad (3.22)$$

где $СС_{пп}$ – справедливая стоимость побочной продукции; P_c – расходы на сбор; P_p – транспортные расходы; P_o – расходы на обработку; P_p – расходы прочие.

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.

Учитывая, что справедливая стоимость не включает внешние транспортные расходы, то, чтобы добиться справедливой себестоимости продукции необходимо из ее производственных затрат при калькулировании вычесть внутренние транспортные расходы. Например, при калькулировании себестоимости 1000 шт. товарных яиц ($ФС_{пя}$):

$$ФС_{пя} = (ПФЗ_{пя} - ВТР - СС_{пп}) : ВСЯ, \quad (3.23)$$

где $ПФЗ_{пя}$ – полные фактические затраты на производство пищевых яиц, руб.; $ВТР$ – внутренние транспортные расходы на перевозку пищевых яиц, руб.; $ВСЯ$ – валовой сбор яиц, тыс. шт.

На наш взгляд, с целью формирования реальной и достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности и с целью эффективного управления организацией, стоит определять ожидаемые (потенциальные) финансовые результаты (доходы, расходы, прибыли, убытки). Поэтому доходы и расходы, которые образуются при первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции в оценке по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, следует учитывать как потенциальные доходы и фактические расходы за период,

в котором они имели место. Такие доходы, расходы, прибыли и убытки являются реальными и справедливыми для каждой организации. А прибыль, как важнейший показатель финансовых результатов, ради которого организации осуществляют свою деятельность, обязательно должна быть справедливой и достоверной.

Отражения справедливой прибыли можно добиться в рамках сближения с принципами МСФО и, применяя справедливую оценку активов, что в полной мере удовлетворяет требования постиндустриального общества.

Алгоритм определения совокупной (ожидаемой) справедливой прибыли и итогового финансового результата включает несколько этапов, каждый из которых является самостоятельным элементом. Внутри каждого этапа организация самостоятельно решает соответствующие задачи, исходя из целей управления (рисунок 3.1).

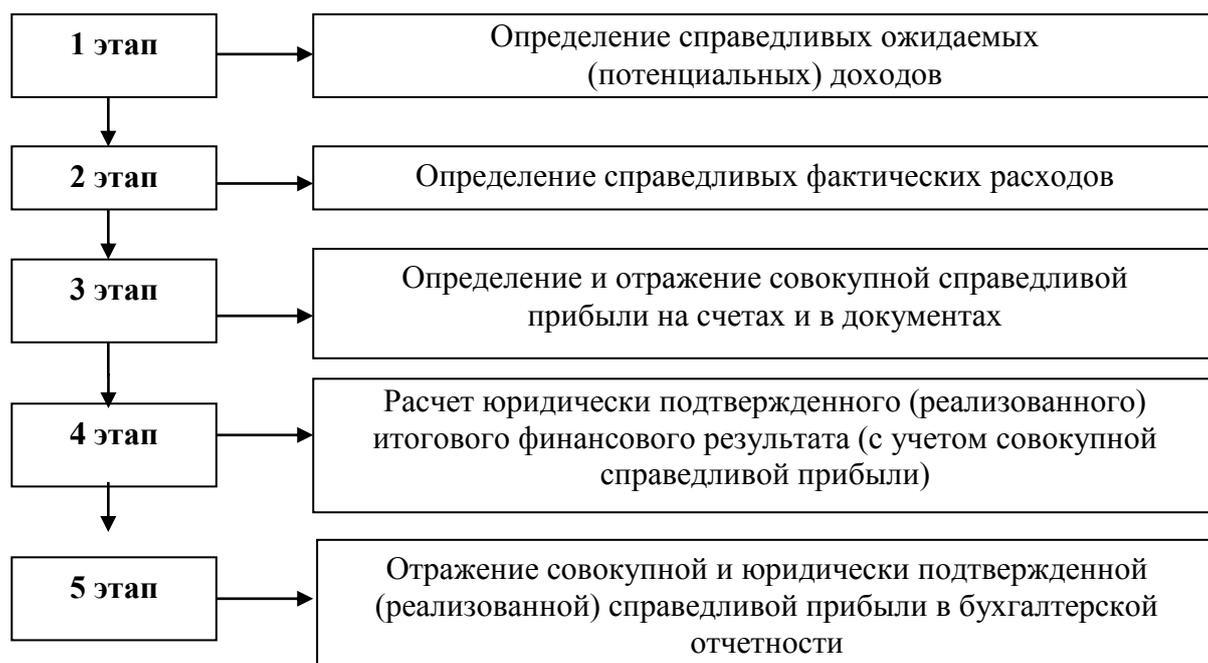


Рисунок 3.1 - Алгоритм формирования финансовых результатов от биотрансформации биологических активов

При определении справедливой прибыли важным является правильное определение доходов и расходов, которые также должны быть справедливыми (рисунок 3.2).

Справедливыми доходами от сельскохозяйственной деятельности являются доходы, которые складываются из суммы изменения справедливой стоимости биологических активов и справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции на момент их признания в бухгалтерском учете.



Рисунок 3.2 - Показатели, формирующие справедливую прибыль

Справедливые расходы от сельскохозяйственной деятельности складываются из стоимости использованных материально-производственных запасов, расходов на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизации и прочих расходов от обычной деятельности в данном отчетном периоде за минусом внутренних транспортных расходов, а также других расходов, не связанных с биотрансформацией биологических активов.

Определение данного показателя является необходимым для управления затратами, для их снижения, планирования и контроля издержек в соответствии с рыночными реалиями. Данная методика направлена на повышение эффективности деятельности организации и имеет задачу - достижение справедливой себестоимости и справедливых финансовых результатов:

Таким образом справедливая прибыль (СП) определяется как разница между справедливой стоимостью (СП) и справедливыми затратами (СЗ):

$$СП = СС - СЗ \quad (3.24)$$

Делением справедливой прибыли на количество продукции, например, справедливой прибыли при производстве пищевых яиц на их количество, определяется справедливая прибыль на единицу продукции.

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

затраты на объекты учета и калькуляции. При этом считаем более обоснованным методом распределения постоянных затрат пропорционально маргинальному доходу [85].

Так, для рентабельной в целом организации справедливо следующее равенство:

$$\sum_{i=1}^m V_i = \sum_{i=1}^m Z_i + \sum_{i=1}^m Q_i, \quad (3.25)$$

где V_i – выручка от реализации i -го вида продукции в количестве n_i , Z_i – суммарные затраты на производство продукции в количестве n_i , Q_i – сумма прибыли (убытков) от производства и реализации продукции в количестве n_i , (где i принимает значения от 1 до m – бесконечное число).

Составляющие формулы (3.25) можно разложить следующим образом:

$$V_i = n_i \Pi_i, \quad i = \overline{1, m} \quad (3.26)$$

$$Z_i = Zc_i + Zv_i n_i, \quad i = \overline{1, m} \quad (3.27)$$

$$Q_i = P_i n_i, \quad i = \overline{1, m} \quad (3.28)$$

где Zc_i – сумма постоянных затрат, которая относится на себестоимость всего количества i -го вида продукции, а Zv_i – удельные переменные затраты, P_i – удельная прибыль или убыток, Π_i – цена одной единицы продукции.

Переменные затраты – затраты, абсолютная величина которых находится в прямой зависимости от уровня (объема) производства продукции.

Постоянные затраты – затраты, абсолютная величина которых не зависит от изменения объема производства продукции [53].

Удельными показателями являются конкретные величины, связанные с одной единицей проданного товара.

Таким образом, основное уравнение (3.25) можно представить так:

$$\sum_{i=1}^m \Pi_i n_i = \sum_{i=1}^m (Zc_i + Zv_i n_i) + \sum_{i=1}^m P_i n_i \quad (3.29)$$

Сумма постоянных затрат по видам продукции всегда равна общей величине, отраженной в отчетности, вне зависимости от того, каким способом постоянные затраты распределяются по видам продукции:

$$\sum_{i=1}^m Zc_i = Zc. \quad (3.30)$$

Согласно формулы расчета себестоимости (3.27), переменные расходы $Zv_i n_i$ являются нормативными и документально подтвержденными и определяются однозначно. На величину постоянных затрат Zc_i влияет способ их распределения. Таким образом, в зависимости от способа распределения затраты будут разными и будут активно влиять на величину себестоимости и, тем самым, на величину прибыли.

При условии, что цена единицы продукции зависит от конъюнктуры рынка, можно вывести уравнение, связывающее ее с затратами и прибылью (убытком):

$$Ц_i = \frac{Zc_i}{n_i} + Zv_i + P_i, \quad i = \overline{1, m} \quad (3.31)$$

В формуле (3.31) предполагается, что величина P_i может быть положительной, если цена превосходит затраты, отрицательной - в обратном случае, и равной нулю - при равенстве цены и себестоимости.

Из (3.31) следует:

$$Ц_i - Zv_i = \frac{Zc_i}{n_i} + P_i, \quad i = \overline{1, m} \quad (3.32)$$

Формула (3.32) показывает, что при

$$Ц_i - Zv_i \geq \frac{Zc_i}{n_i} \quad (3.33)$$

Величина P_i будет неотрицательной. Однако формула (3.32) содержит только одну величину, которой можно управлять – это Zc_i . Таким образом, величиной прибыли или убытка можно управлять при соответствующем подборе величины постоянных затрат.

Разницу между выручкой за единицу и переменными затратами на единицу представляет маржинальный доход [72].

Если предприятие рентабельно и удельный маржинальный доход по всем видам продукции неотрицателен, то за счет надлежащего перераспределения постоянных затрат можно добиться безубыточности по всем видам продукции [85]:

$$\Pi_i - Zv_i \geq 0, \quad i = \overline{1, m}, \quad (3.34)$$

Формулу 3.32 ($\Pi_i - Zv_i = \frac{Zc_i}{n_i} + P_i, \quad i = \overline{1, m}$), умножим на количество n_i , получается:

$$\Pi_i n_i = Zc_i + Zv_i n_i + P_i n_i, \quad i = \overline{1, m} \quad (3.35)$$

Просуммировав уравнение (3.35) по индексу i , приходим к формуле (3.29), что и требовалось доказать [85].

Если предприятие в целом рентабельно, и величина удельного маржинального дохода по всем видам продукции неотрицательна, то распределение постоянных затрат пропорционально маржинальному доходу приводит к безубыточности всех видов выпускаемой продукции [85].

Достоверность этого утверждения подтверждается следующими расчетами:

Коэффициенты пропорциональности c_i согласно условиям теоремы рассчитываются так

$$c_i = \frac{\Pi_i n_i - Zv_i n_i}{\sum_{i=1}^m (\Pi_i n_i - Zv_i n_i)}, \quad i = \overline{1, m}, \quad (3.36)$$

Размер постоянных затрат составит

$$Zc_i = c_i Zc = \frac{n_i (\Pi_i - Zv_i) Zc}{\sum_{i=1}^m (\Pi_i n_i - Zv_i n_i)}, \quad i = \overline{1, m} \quad (3.37)$$

Если формулу (3.37) подставить (3.31) и после сокращения на n_i получится

$$\Pi_i = (\Pi_i - Zv_i) \frac{Zc}{\sum_{i=1}^m (\Pi_i n_i - Zv_i n_i)} + Zv_i + P_i, \quad i = \overline{1, m} \quad (3.38)$$

Или:

$$(\Pi_i - Zv_i) - (\Pi_i - Zv_i) \frac{Z_c}{\sum_{i=1}^m (\Pi_i n_i - Zv_i n_i)} = P_i \quad i = \overline{1, m} \quad (3.39)$$

Если производство организации в целом рентабельно, то справедливо уравнение (3.29), из которого вытекает, что знаменатель дроби второго слагаемого из (3.39) не меньше его числителя. Из (3.29) имеем

$$\sum_{i=1}^m (\Pi_i n_i - Zv_i n_i) = \sum_{i=1}^m Zc_i + \sum_{i=1}^n P_i n_i \quad (3.40)$$

Или преобразуем:

$$\sum_{i=1}^m (\Pi_i n_i - Zv_i n_i) = Z_c + \sum_{i=1}^n P_i n_i \quad (3.41).$$

Согласно условию теоремы:

$$\sum_{i=1}^m P_i n_i \geq 0, \quad (3.42)$$

Соответственно, приходим к следующему выводу:

$$\sum_{i=1}^m (\Pi_i n_i - Zv_i n_i) \geq Z_c, \quad (3.43)$$

И, следовательно:

$$\frac{Z_c}{\sum_{i=1}^m (\Pi_i n_i - Zv_i n_i)} \leq 1 \quad (3.44)$$

Учитывая (3.44), нужно заметить, что в уравнении (3.39) величина удельной прибыли, никогда не будет отрицательной.

Таким образом, определение справедливой себестоимости путем распределения постоянных затрат по видам продукции пропорционально маргинальному доходу на предприятии в целом рентабельном и имеющем неотрицательную величину удельного маргинального дохода по всем видам продукции не может привести к убыточности ни по одной из производимых видов продукции.

Рассчитаем справедливую себестоимость на примере СХОАО «Белореченское», которое специализируется на производстве яиц и является лидером по Иркутской области. Данная организация производит куриные яйца разных категорий, показатели по их производству и способы распределения постоянных затрат, влияющие на формирование прибыли представлены в таблице 3.2.

Таблица 3.2 - Способы распределения постоянных затрат на производство яиц, исключющие «виртуальную» убыточность и влияющие на формирование прибыли

Показатели	Яйцо высш. категории	Яйцо 1 категории	Яйцо 2 категории	Яйцо 3 категории	Итого
Затраты переменные (Z_v), тыс. руб.	128566,2	192849,3	192849,3	128566,2	642831
Затраты постоянные, (Z_c), тыс. руб.	190216,8	285325,2	285325,2	190216,8	951084
Количество (n), шт.	111902	167854	167854	111902	559512
Цена (Π), руб.	3,10	2,86	2,79	2,70	2,86
1. Распределение постоянных затрат пропорционально переменным затратам					
Коэффициент пропорциональности (c).	0,15	0,35	0,35	0,15	1,00
Затраты постоянные в соотв. с коэф. (Z_c), тыс. руб.	146320,62	329221,38	329221,38	146320,62	951084,00
Себестоимость (S), тыс. руб.	274886,82	522070,68	522070,68	274886,82	1593915,00
Выручка (V), тыс. руб.	346897,44	480061,30	468311,54	302136,48	1597406,76
Прибыль (Q), тыс. руб.	72010,62	-42009,39	-53759,14	27249,66	3491,76
2. Распределение постоянных затрат пропорционально выручке					
Коэффициент пропорциональности (c).	0,22	0,30	0,29	0,19	1
Затраты постоянные в соотв. с коэф. (Z_c), тыс. руб.	206540,13	285824,89	278829,18	179889,79	951084
Себестоимость (S), тыс. руб.	335106,33	478674,19	471678,48	308455,99	1 593 915р.
Выручка (V), тыс. руб.	346897,44	480061,30	468311,54	302136,48	1597406,76
Прибыль (Q), тыс. руб.	11791,11	1387,10	-3366,94	-6319,51	3491,76
3. Распределение постоянных затрат пропорционально маржинальному доходу					
Маржинальный доход (MD), тыс. руб.	218331,24	287212,00	275462,24	173570,28	954575,76
Коэффициент пропорциональности (c).	0,23	0,30	0,29	0,18	1,00
Затраты постоянные в соотв. с коэф. (Z_c), тыс. руб.	217532,60	286161,40	274454,63	172935,37	951084,00
Себестоимость (S), тыс. руб.	346098,80	479010,70	467303,93	301501,57	1593915,00
Выручка (V), тыс. руб.	346897,44	480061,30	468311,54	302136,48	1597406,76
Прибыль (Q), тыс. руб.	798,64	1050,60	1007,62	634,91	3491,76

Как видно из таблицы 3.2, при распределении постоянных затрат пропорционально переменным затратам, суммарная прибыль (Q) равна:

$$Q = Q_1 + Q_2 + Q_3 + Q_4 = 72010,62 - 42009,39 - 53759,14 + 27249,66 = 3\,491,76$$

тыс. руб.

Как видно, предприятие в целом рентабельно, хотя яйца 1-ой и 2-ой категории оказались убыточными в данном периоде.

Исходя из таблицы 3.2 при способе распределения постоянных расходов пропорционально выручке появилась виртуальная убыточность по яйцам 2-ой и 3-ей категории, но суммарная прибыль (Q) осталась неизменной:

$$Q = Q_1 + Q_2 + Q_3 + Q_4 = 1179,11 + 1387,10 - 3366,94 - 6319,51 = 3\,491,76$$

тыс. руб.

Распределив постоянные затраты пропорционально маржинальному доходу (MD) – достигается избавление от «виртуальной» убыточности:

$$Q = Q_1 + Q_2 + Q_3 + Q_4 = 798,64 + 1050,60 + 1007,62 + 634,91 = 3\,491,76$$

тыс. руб.

При данном методе распределении постоянных затрат соблюдены условия отсутствия виртуальной убыточности, то есть удельный маржинальный доход (УМД) по каждому виду продукции неотрицателен ($УМД_1=3,1-1,15=1,95$; $УМД_2=2,86-1,15=1,71$; $УМД_3=2,79-1,15=1,64$, $УМД_4=2,7-1,15=1,55$), и организация СХОАО «Белореченское» в целом рентабельна (итоговая прибыль равна 3 491,76 тыс. руб.).

Показатель справедливая себестоимость дает возможность для управления и контроля затратами, способствуя повышению эффективности деятельности организации.

Таким образом, сформировав справедливую себестоимость, и, рассчитав максимально приближенную к реальности справедливую стоимость активов, а также оценив результаты деятельности в виде возможной прибыли, мы получим детализированный показатель прибыли по каждому биологическому активу и

продукции. Благодаря чему можно судить о степени полезности и целесообразности их производства.

Преимуществом методологии расчета справедливой стоимости активов и сельскохозяйственной продукции на базе систем управленческого учета затрат является то, что информацию о справедливой стоимости из этих систем можно будет получить в любой момент времени, что невозможно сделать в системе финансового учета.

Справедливая стоимость готовой продукции, рассчитанная в системе управленческого учета, имеет явные преимущества нежели ее формирование в системе бухгалтерского финансового учета, и позволит: давать объективное представление о результатах деятельности организации; унифицировать методологию определения справедливой стоимости для разных видов биологических активов; сигнализировать о целесообразности производства того или иного продукта; информировать о возможной оптимизации и реструктуризации производства; повысить точность прогнозов бизнес-процессов, бюджетов и смет; отражать текущую конъюнктуру цен сельскохозяйственной продукции; соотносить стоимость и затраты, затраты и прибыль; учитывать инфляционные процессы в экономике; эффективно управлять биотрансформацией биологических активов; отражать степень полезности оцениваемого имущества; учитывать фактор зональности в зависимости от рынков сбыта; повысить объективность и достоверность бухгалтерской отчетности.

В заключение нужно сказать, что в современных условиях преобразования бухгалтерского учета и приведения его в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности необходимо совершенствовать бухгалтерский учет финансовых результатов птицеводческих организаций в соответствии с требованиями инновационной (постиндустриальной) экономики, в которой преобладают высокопроизводительная промышленность, индустрия знаний, высокая доля высококачественных и инновационных услуг и т.д.

В постиндустриальном обществе базой индустрии знаний и главной движущей силой развития современного бухгалтерского учета является МСФО.

Необходимость введения категории «справедливая стоимость» в отечественном аграрном учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности обусловлена требованиями внутренних и внешних пользователей, как для управления собственностью, так и для принятия обоснованных экономических решений.

Оценка биологических активов по справедливой стоимости и отражение результатов биотрансформации биоресурсов в бухгалтерском учете и финансовой отчетности позволяют объективно оценивать финансовое состояние организации, ее платежеспособность, обеспеченность производственным потенциалом и результаты сельскохозяйственной деятельности (доходы, расходы, прибыль, убыток) за каждый отчетный период. Таким образом, появляются новые условия для эффективного управления и более обоснованного анализа потенциальных возможностей деятельности сельскохозяйственных организаций во временном и пространственном аспектах (в статике и динамике).

Основываясь на проведенных нами расчетах, информационной базой для вышеперечисленных критериев является бухгалтерский финансовый и управленческий учет, который посредством автоматизации и мощной аналитики позволит сделать справедливую стоимость объективной, с прогнозом максимальной точности. Стоимость актива будет сформирована с учетом полезности и целесообразности (выращивания или производства), и такая аналитическая работа является обязательным условием и может проводиться на базе управленческого учета.

3.2 Развитие методики отражения на счетах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности операций по формированию финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства

Понятие «справедливая стоимость» в последнее время стало использоваться все чаще, что обусловлено, прежде всего, такими факторами, как развитие постиндустриальной (инновационной экономики), требующей новых подходов к теории и практике бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, в частности к отражению и оценке активов организации и ее обязательств.

Российские организации применяют правила оценки и отражения имущества и обязательств организации, отраженные в ФЗ «О бухгалтерском учете» [1], Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» [10], Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [4], других Положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ 5/01, 6/01).

Существующие методы оценки активов сегодня являются неполным, так как не указывают четкой цели измерения и не предоставляют надежной концепции для измерения. К изменению и исправлению данного положения может привести категория «справедливая стоимость», которая применяется как в практике международного бухгалтерского учета, так и в национальных системах учета многих стран. Для обеспечения целостности и единства теории, методологии и практики встает потребность в поиске общего и единого подхода к пониманию справедливой стоимости и правилам ее отражения в бухгалтерском учете, то есть необходимо приспособить требования МСФО 41 «Сельское хозяйство» к системе ведения бухгалтерского учета, которая сложилась в России.

Финансовый результат, который складывается из финансового результата от обычных видов деятельности и от прочих доходов и расходов по ныне действующей системе учета, на наш взгляд, с целью достоверного и реального его отражения и формирования необходимо также, для целей управления, показы-

вать, отражать биотрансформацию биологических активов путем их оценки и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости.

Согласно Приказу № 792 «Об утверждении методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях», в птицеводстве продукция в течение отчетного года в бухгалтерском учете отражается по плановой себестоимости [13]. По окончании отчетного года, определив фактическую себестоимость произведенной готовой продукции, осуществляется корректировка, то есть плановая себестоимость доводится до фактической себестоимости. Воспользовавшись этим, по нашему мнению, плановую себестоимость готовой продукции можно будет довести до справедливой стоимости в конце отчетного периода. Из чего следует, что в течение года можно будет определять и отражать справедливый доход, а соответственно и справедливую прибыль расчетным путем. Это позволит организациям определять упущенную или ожидаемую выгоду.

Что касается бухгалтерского учета и отражения финансовых результатов от биологических активов и сельскохозяйственной продукции при их оценке по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, то здесь возникает объективная необходимость введения дополнительных счетов в рабочий план счетов бухгалтерского учета исследуемых птицеводческих организациях.

От правильности оценки и отражения объектов в бухгалтерском учете зависит реальность данных, которые являются информационной основой для составления бухгалтерской отчетности и формирования финансового результата деятельности птицеводческих организаций. Соответственно, применяя оценку и учет биологических активов и готовой продукции птицеводческих организаций по справедливой стоимости, важно отражать справедливые доходы, расходы, прибыль, убыток от сельскохозяйственной деятельности.

В литературе авторы Н.Г. Белов, Л.И. Хоружий, А.С. Хусаинова [131], Р.А. Алборов [27] и др.[56], вносили предложения по введению в план счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций счета 92 «Потенциальные доходы

и расходы» для отражения доходов, расходов, финансовых результатов по справедливой стоимости. Соглашаясь с данным предложением, считаем необходимым поменять название потенциальные доходы, расходы на доходы и расходы от биотрансформации биологических активов, от сопоставления которых выявляются потенциальные и справедливые финансовые результаты (прибыли, убытки).

С целью улучшения эффективности деятельности птицеводческих организаций, рекомендуем ввести понятие «справедливой прибыли (убытка)», которую организация получить в отчетном периоде при продаже имеющейся продукции по справедливой стоимости. Соответственно, справедливая прибыль (убыток) будет выражаться как разница в стоимости активов по справедливой оценке и их себестоимостью. В таком случае, себестоимость будет включать в себя величину всех фактических затрат на производство птицеводческой продукции (мясо птицы, яйца). Если сумму фактических затрат в птицеводстве определить невозможно или затруднительно, то необходимо использовать плановые показатели. Итоговая прибыль от деятельности организации будет являться величиной совокупной (суммарной) и включать в себя как потенциальную прибыль, так и справедливую прибыль в целом от биотрансформации биологических активов. Для отражения в бухгалтерском учете доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации биологических активов целесообразно 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 3.3).

Таблица 3.3 – Счета и субсчета для учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства

Код и наименование синтетического счета	Код и наименование субсчетов к синтетическому счету
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 фактические затраты основного производства птицеводческой организации (себестоимость валового производства прироста живой массы птиц, яиц, суточных цыплят и др.). При этом эти затраты должны быть учтены справедливо, как уже мы предложили в предыдущем параграфе, то есть в себестоимости 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 расчетному маргинальному доходу. Вот тогда себестоимость всей полученной продукции будет считаться справедливой. Таким образом, себестоимость всех видов продукции, отраженная на дебете 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 связано будет 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».

При этом справедливая стоимость биологических активов на начало отчетного периода отражается 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 (ожидаемы) 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 корреспондироваться 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 полученной в отчетном периоде продукции птицеводства (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 «Сибирский 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 3.4).

Таблица 3.4 – 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	2	3	4	5	6
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) прирос 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) прирос живой массы	2823546	-	-	12	93
Итого	4024666				

Продолжение таблицы 3.4

1	2	3	4	5	6
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	93	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	-	-

Продолжение таблицы 3.4

1	2	3	4	5	6
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

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. Данное приложение, по нашему мнению, необходимо назвать справкой о финансовых результатах организации от биотрансформации биологических активов (таблица 3.5).

Таблица 3.5 - Справка о финансовых результатах организации от биотрансформации биологических активов

Показатель		За отчетный период	За предыдущий отчетный период
Наименование	Код		
Справедливы доходы			
Изменение справедливой стоимости биологических активов	2610	3950266	
Справедливая стоимость продукции птицеводства	2620	74400	
Итого справедливые доходы	2600	4024666	
Справедливые расходы			
Справедливые (ожидаемые) расходы	2710	2161109	
Справедливые (фактические) расходы (фактическая себестоимость продукции)	2720	260353	
Итого справедливые расходы	2700	2421442	
Совокупная справедливая прибыль (совокупный справедливый убыток)	2800	1603224	

Показатель		За отчетный период	За предыдущий отчетный период
Наименование	Код		
Юридически реализованная (реализованный):	2810	424352	
а) справедливая прибыль			
б) справедливый убыток		-	
Потенциальная прибыль (потенциальный убыток)	2820	1178872	

Информация приведенной справки о финансовых результатах от биотрансформации биологических активов птицеводства 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, по нашему мнению, необходимо внести также изменения в бухгалтерском балансе птицеводческих организаций.

Прежде всего, в балансе в первом разделе птицеводческих организаций из состава основных средств необходимо выделить отдельной статьей: в том числе 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 - в том числе оборотные биологические активы и сельскохозяйственная продукция. 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.

Рассмотрев порядок ведения и организации бухгалтерского учета финансовых результатов в птицеводческих организациях Иркутской области, мы видим, что на данном временном этапе наблюдается отставание форм ведения, осуществ-

ления и документального оформления бухгалтерского учета от существующих в настоящее время методик и способов ведения бухгалтерского учета, а поэтому основные регистры, используемые в бухгалтерском учете и выполняющие функцию носителей счетной информации, требуют совершенствования.

В заключение, нужно отметить, что для получения релевантной, полной, достоверной и аналитичной информации о финансовых результатах необходим учет и оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости, а также отражение справедливых доходов, расходов, справедливой прибыли (убытка) от сельскохозяйственной деятельности.

В связи с предложенной методикой учета доходов, расходов, прибыли (убытка) в результате изменений справедливой стоимости биологических активов и оценки сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости было предложено дополнить План счетов организаций АПК новыми счетами и субсчетами, которые отражают информацию о биологических активах и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости, что отвечает требованиям ведения бухгалтерского учета в российской и международной практике.

Предложения по учету и отражению биоактивов и сельхозпродукции в оценке по справедливой стоимости позволят получить дополнительную и достоверную информацию для определения эффективности деятельности птицеводческих организаций, для выявления продуктивности использования ресурсов при производстве, для получения транспарентной и достоверной оценки имущественного и финансового состояния и информацию для поиска перспектив и резервов повышения производительности птицеводческих организаций. Для благополучного внедрения оценки активов по справедливой стоимости была разработана система показателей эффективности, где отчетная информация адаптирована к МСФО, а также усовершенствована теоретическая база, разработан и уточнен инструментарий для применения данной оценки на практике (непосредственно в птицеводческих организациях), были выявлены участки в учете, где целесообразно ее использование.

Следовательно, смена традиционной схемы учета, переход к оценке биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости, а также бухгалтерский учет и оценка элементов финансовой отчетности по справедливой стоимости и применение предложенной методики является положительным моментом для российской аграрной экономики.

Однако, все рассмотренные меры вносят обширные изменения в схему, привычную для российского бухгалтерского учета, но позволяют более точно определить достоверные финансовые результаты от деятельности птицеводческих организаций и более ясно показать их в финансовой отчетности, что будет способствовать принятию эффективных управленческих решений.

3.3 Совершенствование первичного, аналитического и синтетического учета доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства

Завершающим этапом всей системы бухгалтерского учета является бухгалтерская (финансовая) отчетность организации, которая представляет собой единство множества показателей, характеризующих имущественное положение и финансовые результаты организации за конкретный отчетный период и на определенную дату. Отчетность обуславливает единство показателей с регистрами бухгалтерского учета и с первичной учетной документацией.

В постиндустриальной экономике и ее интеграцией с международной системой ключевым вопросом в формировании бухгалтерской отчетности выдвигаются интересы внешних пользователей. Такой концептуальный подход является характерным для международной и российской практик, поскольку получение прибыли в условиях рынка одинаково.

Таким образом, как для удовлетворения интересов пользователей, так и в целях контроля, анализа и управления организацией возникает необходимость формирования в бухгалтерской отчетности значительного спектра показателей

финансовых результатов, что позволит пользователям принимать аргументированные и взвешенные решения по вопросам функционирования организации.

При большом количестве пользователей с различными интересами и информационными запросами необходимо найти новые подходы к образованию информации о финансовых результатах, поскольку факторы назначения отчетности влияют на вопросы, касающиеся совершенствования, формирования и отражения данных в формах бухгалтерской отчетности. Встает необходимость разработки новых подходов к формированию бухгалтерской отчетности организации, с помощью которых легко будут удовлетворяться интересы пользователей информацией на различных уровнях, необходимой им для решения разного рода задач.

Бухгалтерская финансовая отчетность, принципы ее составления оказывают непосредственное влияние на методологию всего бухгалтерского учета [91, 96].

Раньше в бухгалтерской отчетности преобладал исторический подход к формированию ее показателей, можно сказать, она являлась техническим документом. В настоящее время подходы к отчетности изменились и требуют от нее отражения текущего финансового положения организации на конкретную дату. То есть, пользователей отчетности интересуют не стоимость приобретения активов, а за сколько активы можно продать сейчас, их реальная стоимость. Эти данные являются базой для принятия экономического решения и должны предоставляться составителем отчетности ее пользователям. Подобный подход к формированию показателей отчетности отражает статический подход.

Так, отечественные принципы составления отчетности, основанные на исторической стоимости, отображают юридическую составляющую и выражают концепцию динамического баланса, постепенно переходят на западные принципы, основанные на рыночной (текущей) стоимости и отражают экономическую составляющую, представленную статической теорией баланса.

Глобализация мировых отношений привела к интеграции хозяйств различных стран, а также к унифицированному порядку организации и ведения бухгал-

терского учета и отчетности, что потребовало разработки и применения международных стандартов финансовой отчетности.

Согласно ФЗ № 402, бухгалтерская отчетность - это «информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом» [1].

Согласно МСФО, целью формирования отчетности является представление полезной информации о финансовом положении организации и результатах ее деятельности большому кругу пользователей информацией для принятия ими экономических решений [18]. Методологической основой построения действующей Российской системы учета финансовых результатов выступают принципы:

- 1) временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- 2) непрерывности деятельности;
- 3) осмотрительности и др.

Данные принципы предполагают функционирование организации в обозримом будущем. В свою очередь, они способствуют наиболее точному формированию конечного результата отчетного периода, а также правилам признания и определения размера доходов и расходов, кумулятивности информации в рамках статической балансовой теории.

В МСФО за основу бухгалтерской отчетности организации взяты концепции поддержания (сохранения) физического или финансового капитала, которым соответствует статическая балансовая теория. В соответствии с концепцией финансового капитала, при формировании отчетности большое внимание обращается на раскрытие информации, влияющей на принятие важных экономических решений со стороны заинтересованных лиц. Согласно этой концепции, прибыль рассматривается как полученная тогда, когда сумма чистых активов на конец периода больше чистых активов на начало отчетного периода (после взносов и выплат всем владельцам).

Физическая концепция капитала основана на другом принципе и в качестве основы для измерения активов принимает оценку по восстановительной стоимости. То есть, считается, что капитал организации сохраняется, если его размер в начале и в конце периода остается неизменным (равным). Прибылью при этом является любая сумма, превышающая требуемую для поддержания величины капитала, полученного в начале периода, то есть прирост физической продуктивности капитала за период. Изменения цен на ресурсы на начало и конец периода будет свидетельствовать не о его сохранении, а напротив будет выступать как корректировка к нему, то есть не будет являться прибылью и свидетельствовать о частичной потере капитала.

Рассматривая физическую концепцию капитала, можно сказать, что она в большей степени согласуется с принципом оценки по справедливой стоимости. В соответствии с этим принципом становится возможным принять во внимание изменение цен на объекты бухгалтерского учета.

Концепция поддержания (сохранения капитала) позволит организациям формировать объективный размер прибыли [119].

Информации отраженная в отчетности по справедливой стоимости является исходной для оценки будущих поступлений организации, то есть пользователь может получить реальную стоимость биологического актива до его продажи и готовой продукции. Несмотря на различные цели статического, динамического и органического балансов бухгалтерского учета, применение оценки по справедливой стоимости и ее отражение в отчетных показателях объединяет идеи этих балансов. Условия действующей организации подразумевают отсутствие желания или необходимости сокращать масштабы деятельности, осуществлять невыгодные операции и сделки или ликвидироваться.

В бухгалтерском учете по российским правилам нет понятия справедливой стоимости и отсутствуют методики ее расчета. Но направление в поддержку применения справедливой стоимости при оценке объектов бухгалтерского учета про-

слеживается в проекте ПБУ «Учет биологических активов» [121], разработанном Л.И. Хоружий, Р.А. Алборовым, Р.В. Костиной.

В.Ф. Палий рассматривает вопросы МСБУ - 41 «Сельское хозяйство», и отмечает, что возникновение прибыли или убытка при первоначальном признании актива по справедливой стоимости за минусом сбытовых расходов, а также от изменения справедливой стоимости биологического актива, необходимо учитывать в тот период, в котором они возникали [87].

В своем научном труде «Международные стандарты учета и отчетности» В.А. Фофанов говорит, что отчет о финансовых результатах, в соответствии с МСФО 1 представляет собой информацию о результатах деятельности организации. В стандартах не определены требования к форме отчета, поэтому компания составляет данный отчет самостоятельно, используя два подхода: первый основывается на необходимости раскрытия затрат по элементам затрат, второй на себестоимости продукции [126]

В научной статье «Раскрытие информации о финансовых инструментах в финансовой отчетности» В.С. Плотников, О.В. Плотникова ставят перед собой цель: внести некоторые дополнения в существующие формы бухгалтерской отчетности, содержащие рыночные элементы хозяйственной деятельности, то есть рыночную составляющую финансовой деятельности организации, и отразить ее влияние на финансовое положение и результаты ее деятельности [89]

Авторы И.И.Бочкарева, Г.Г.Левина отражают финансовый результат как увеличение или уменьшение стоимости собственного капитала организации, образовавшейся в результате ее предпринимательской деятельности за отчетный период: он определяется показателями прибыли или убытка [41]

Справедливым является мнение Л.Б. Трофимова в том, что трансформация российской бухгалтерской отчетности в международный формат является не простым процессом, требующим высокого профессионализма от учетных работников [120, с.10]. В условиях постиндустриальной экономики это является наиболее ценным критерием.

Отсюда возникает необходимость отражать биологические активы и готовую продукцию в бухгалтерской отчетности по справедливой стоимости, что позволит организациям реально и достоверно оценить финансовые результаты, состояние и платежеспособность субъектов птицеводства.

Одним из основных подходов совершенствования отчетных показателей является факт отражения и признания в учете процедуры продажи. Доход в бухгалтерском учете и отчетности может быть признан в соответствии с определенными условиями, а отражение дохода является продажей актива, в связи с чем происходит выбытие или обмен актива. В связи с этим, мы сделали вывод, что, признание доходов от продажи продукции, товаров, работ, услуг и принцип реализации в бухгалтерском учете одна и та же процедура. В формах отчетности № 9-АПК и № 13 АПК, которые являются специализированными формами сельскохозяйственных организаций, используется термин привычный для российских организаций «реализация». В нормативно-правовых документах употребляется термин «продажа».

Для повышения достоверности и информативности отображения справедливого результата деятельности организации, определения доходности определенных видов продукции птицеводства и направлений деятельности организации мы предлагаем второй раздел форм специализированной отчетности № 9-АПК дополнить графой для отражения справедливой прибыли (убытка) от продаж продукции растениеводства по справедливой стоимости», а также во втором разделе формы № 13-АПК добавить графу для отражения справедливой прибыли (убытка) от продаж продукции животноводства. Тем самым появится возможность без лишних усилий определять справедливую себестоимость отдельных видов продукции и производственных направлений организации по рассмотренной нами методике.

Следовательно, показатели финансовых результатов (выручки и себестоимости продукции, работ, услуг) в Справке о финансовых результатах от биотрансформации биологических активов и отчетных формах № 9-АПК и № 13-

АПК будут построены по единому классификационному признаку, что позволит сопоставлять статьи этих форм. Величину итоговой выручки от продажи собственной птицеводческой продукции и продуктов ее переработки (ф. № 2) составит итоговая сумма собственной продукции птицеводства (стр.750 гр.5 ф. №13-АПК) и итоговая сумма реализации продукции растениеводства (стр.990 гр.5 № 9-АПК). Также можно проконтролировать показатель себестоимости проданной продукции собственного производства и продуктов ее переработки (ф. № 2): это сумма итога собственной продукции животноводства (стр.750 гр.4 ф. № 13-АПК) и итога реализации продукции растениеводства (стр. 990 гр.4 ф. № 9-АПК).

Во вторых разделах отчетов № 9-АПК и № 13-АПК о реализации сельскохозяйственных организаций продукции растениеводства и животноводства в графах № 4 показывается полная себестоимость проданных видов продукции, включающая в себя коммерческие и управленческие расходы. «Управленческие расходы» в отчете о финансовых результатах содержат расходы на управление птицеводством и общие по организации. Отражаются эти расходы в отчете о финансовых результатах в случае формирования себестоимости по принципам «усеченной себестоимости» (direct-costing).

Все это означает, что рассмотренные отчетные формы не содержат данных для определения справедливой прибыли и безубыточности производства. Мы считаем, что требуется внести изменения в разделы отчетных форм № 9-АПК и № 13-АПК и следует дополнить их графами, содержащими данные о справедливой прибыли каждого вида продукции и сумм коммерческих и управленческих расходов, по методике представленной нами. Указанный подход предполагает правильный и безукоризненный учет затрат и расходов на аналитических счетах. В связи с тем, что зачастую информация в сельскохозяйственных организациях не систематизирована и разрознена, возникают затруднения и сложности в решении задачи представления данных об объеме продаж продукции птицеводства, размере ее себестоимости, о структуре затрат и т.д. Предоставление полной и исчерпывающей информации о деятельности любой организации является одним из самых

важных критериев эффективного ее функционирования, что является особенно актуальным для заинтересованных пользователей, инвесторов, вложивших средства в производства. Необходимо достигнуть и добиться слаженной работы всех подразделений организации, чтобы в дальнейшем постоянно получать информацию о результатах деятельности организации в корректном виде и иметь возможность сделать правильные выводы о перспективах ее развития.

Финансовый результат во все времена являлся самым важным показателем деятельности всех организаций, который интересует всех пользователей бухгалтерской (финансовой) информации. Документом, содержащим сведения о финансовых результатах, является отчет о финансовых результатах. Потребность эффективного анализа и оценки деятельности хозяйствующего субъекта обусловила потребность в формировании данного отчета. В постиндустриальном обществе все большее значение уделяется профессиональному суждению бухгалтера, которое позволяет повысить уровень интерпретируемости представленных показателей в отчете о финансовых результатах и четкость алгоритмов их формирования.

В отчете о финансовых результатах птицеводческих организаций отражаются финансовые результаты от их деятельности за отчетный период и период предшествующий отчетному. Форма отчета о финансовых результатах утверждена приказом Минфина проверить от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [8], а также регламентируется Положением по бухгалтерскому учету № 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [4]. Многие авторы в целях повышения интерпретируемости данных в отчете о финансовых результатах и достижения большей сопоставимости данных вносят рекомендации по совершенствованию, формированию и заполнению данной отчетной формы [54, 58, 111, 113, 125, 147]. Фрагмент предлагаемой формы отчета о финансовых результатах птицеводческих организаций от их деятельности показан в таблице 3.6.

Таблица 3.6 - Отчет о финансовых результатах
за 20 13 г.

		Коды	
		0710002	
		2013	12
		31	
		00622285	
		3826000289	
		01.24	
		52	16
		384	

Форма № 2 по ОКУД
Дата (год, месяц, число)

Организация Сельскохозяйственный производственный кооператив «Окин-ский» по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН _____

Вид экономической деятельности Сельское хозяйство по ОКВЭД

Организационно-правовая форма/форма собственности _____ по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб. _____ по ОКЕИ

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	код ²	За 2013 г. ³	За 2012г. ⁴
1	2	3	4	5
	Выручка	2110	2 586 755	
	Себестоимость продаж	2120	(1 911 949)	()
	Валовая прибыль (убыток)	2100	674 806	
	Коммерческие расходы	2210	-	-
	Управленческие расходы	2220	-	-
	Прибыль (убыток) от продаж	2200		
Справка к форме	Справедливая прибыль (убыток)	2201	33 324	
	Доходы от участия в других организациях	2310	436	
	Проценты к получению	2320	-	-
	Проценты к уплате	2330	(48 354)	
	Прочие доходы	2340	120 897	
	Прочие расходы	2350	(21 642)	
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	726 143	
	Текущий налог на прибыль	2410	-	
	в т. ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	-	
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	-	
	Изменение отложенных налоговых активов	2450	-	
	Прочее	2460	-	
	Чистая прибыль (убыток)	2400	726 143	
	СПРАВОЧНО			
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶	2500	726 143	
	Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910		

Руководитель _____ Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

« ____ » _____ 20 ____ г.

Учет биологических активов и продукции птицеводства по справедливой стоимости предлагаем вести аналогично международной практике: производить сверку балансовой стоимости на начало и конец отчетного периода, с учетом изменений, произошедшими в течении периода. При первоначальном принятии активов птицеводства нужно раскрывать информацию об общей прибыли (убытке) в течении отчетного периода, об изменениях справедливой стоимости активов птицеводства, описание характеристик активов, разделение активов по группам.

Также МСФО 41 дополнительно рекомендует показывать информацию об активах, стоимость которых достоверно невозможно определить: описание причин, пределы оценок активов по справедливой стоимости, данные о методах амортизации, сроках полезного использования, балансовую стоимость т.д. Оценка активов по справедливой стоимости предполагает раскрытие информации, с помощью которой достоверно можно определить справедливую прибыль. Отражение прибыли от активов, оцененных по справедливой стоимости, в отчете о финансовых результатах за отчетный период показано в таблице 3.6, а более подробно информация о финансовых результатах от биотрансформации биологических активов отражается в справке (приложении) к этому отчету (см. параграф 3.2).

Отчет о финансовых результатах направлен на раскрытие поступлений, характеризующих доходы и расходы организаций, которые обусловили использование различных материальных ресурсов. В период глобализации экономики и интеграции с международной системой возникает необходимость в расширении информации в отчете о финансовых результатах в рамках концепции справедливой стоимости.

Следовательно, такой подход обеспечит формирование информации обо всех сторонах использования потенциальных ресурсов организации: становится возможным оценить качество доходов организации, сделать выводы о том, насколько стабильны поступления по каждому направлению деятельности, на

сколько эффективно используются ресурсы организации, насколько действенна кредитная политика.

Однако для более детального формирования информации о финансовых результатах от биотрансформации биологических активов, систематизации этой информации и обобщения в бухгалтерской отчетности птицеводческих организаций необходимо разработать 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) необходимо осуществлять по предлагаемой схеме учета этих операций (рисунок 3.2).

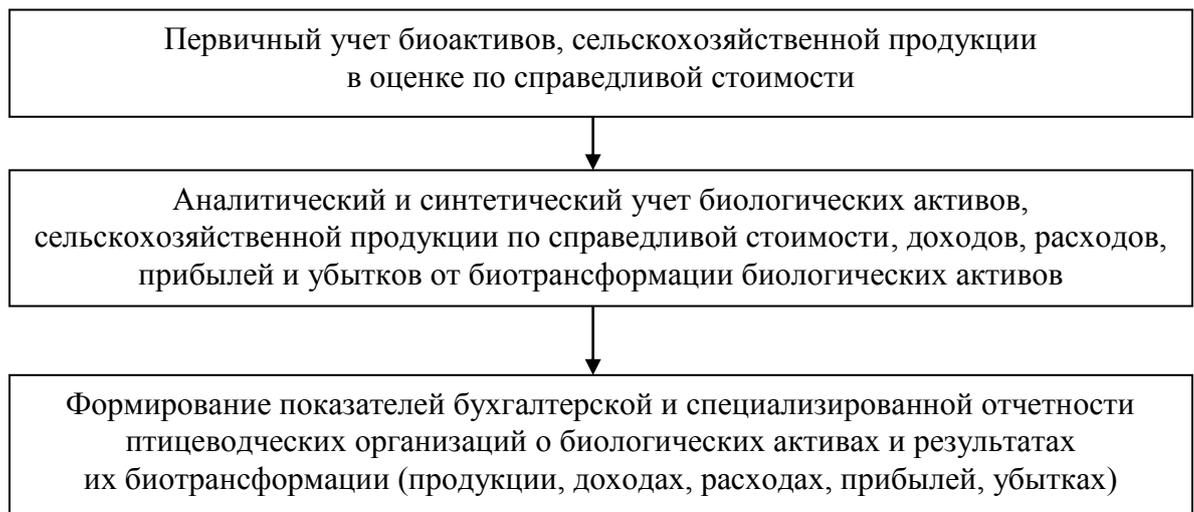


Рисунок 3.2 - Модель документооборота по бухгалтерскому учету биологических активов и результатов их биотрансформации в птицеводческих организациях

Исходя из данной модели документооборота для первичного учета биологических активов в оценке по справедливой стоимости нами предлагается оформлять «Акт оценки и учета биологических активов по справедливой стоимости (таблица 3.7).

Таблица 3.7 - Акт оценки и учета биологических активов по справедливой стоимости

Утверждаю: " __ " _____ 20 __ г.

(руководитель организации)

(наименование организации)

Акт оценки и учета биологических активов по справедливой стоимости от " __ " _____ 20 __ г.

№ документа	Подразделение (цех), шифр	Табельный номер руководителя подразделения

Группы и виды биологических активов	Количество биологических активов				Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу (счет 12), тыс. руб.		Изменение справедливой стоимости биологических активов (+, -), тыс. руб. 8=7-6
	на начало отчетного периода		на конец отчетного периода		на начало отчетного периода	на конец отчетного периода	
	гол.	ц	гол.	ц.	дебет сч.12	кредит сч.12	
1	2	3	4	5	6	7	8=7-6
Куры яичного направления							
Куры (бройлеры) мясного направления							
Гуси							
и т.д.							
Итого	X		X				

Члены комиссии:

должность, ф.и.о.

подпись

должность, ф.и.о.

подпись

должность, ф.и.о.

подпись

Для учета сельскохозяйственной продукции в оценке по справедливой себестоимости и справедливой стоимости, а также разницы между этими суммами (прибыль, убыток) можно использовать акт по форме, приведен в таблице 3.8.

На основании выше приведенных актов необходимо 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.

Таблица 3.8 - Акт оценки и учета сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости и себестоимости

Утверждаю: " ___ " _____ 20__ г.

(руководитель организации)

(наименование организации)

Акт оценки и учета сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости и себестоимости

№ документа	Подразделение (цех), шифр	Табельный номер руководителя подразделения

Группы и виды сельскохозяйственной продукции	Единица измерения	Количество	Справедливая стоимость на конец отчетного периода, тыс. руб. (дебет счета 40, кредит счета 93)	Справедливая себестоимость (затраты на производство) на конец отчетного периода, тыс. руб. (дебет счета 93, кредит счета 40)	Разница между справедливой стоимостью и справедливой себестоимостью продукции (+, -), тыс. руб.
1	2	3	4	5	6=4-5
Яйцо товарное (пищевое)	шт.				
Яйцо племенное	шт.				
Прочая продукция (пух, перо)	ц				
и т.д.					
Итого					

Члены комиссии:

должность, ф.и.о.

подпись

должность, ф.и.о.

подпись

должность, ф.и.о.

подпись

Для этих целей представляется разработать и использовать специальный регистр «Журнал - ведомость аналитического и синтетического учета биологических активов и результатов их биотрансформации» (таблица 3.9).

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.

Таблица 3.9 - 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	-	-	-	-	-	-
Итого по биологическим активам	X	3950266	12	93	X	X	X	2161109	93	12	1789157	93	95
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	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Итого по сельскохозяйственной продукции	X	X	X	X	74400	40	93	260333	93	40	185933	95	93
ВСЕГО	X	3950266	12	93	74400	40	93	24221442	93	40; 12	1603224	93	95
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

В графе 3 и строке «Всего» сумма определяется путем сопоставления оборотов на счете 93 в графах 3 и 4 по строкам до строки «Итого по биологическим активам». В графе 12 данного регистра по каждой строке определяется прибыль или убыток (дебет счета 93, кредит счета 85; дебет счета 85, кредит счета 93). На пересечении строк «Итого по биологическим активам», «Итого по сельскохозяйственной продукции», «Всего» с графой 12 определяется на счете 85 совокупная прибыль или совокупный убыток от биотрансформации биологических активов. На пересечении строк «а», «б», «в» с графой 12 данного регистра справочно отражаются суммы справедливой (реализованной) прибыли, справедливого (реализованного) убытка и потенциальной прибыли (потенциального убытка).

Данные рекомендованного регистра далее используются для составления специальной справки (приложения) к отчету о финансовых результатах организации. Кроме того, эти данные с большим успехом можно использовать при анализе финансовых результатов от биотрансформации биологических активов для 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 организацией по стратегии ее развития.

Использование методики оценки по справедливой стоимости как одного из видов оценки объектов бухгалтерского учета, на наш взгляд, является одним из рычагов развития экономического роста, поднятия экономики страны и выхода на международный уровень и, тем самым, влияет на макроэкономические процессы страны в рыночной экономике и на систему национальных счетов.

Система национальных счетов (СНС) – есть соответствующий рыночной экономике национальный учет, который завершается на макроэкономическом уровне, системой взаимосвязанных статистических показателей и строится в виде

определенного набора счетов и балансовых таблиц, отражающих результаты экономической деятельности, структуру экономики и важнейшие взаимосвязи в национальном хозяйстве.

СНС характеризует годовой экономический оборот государства на макроуровне. Экономический оборот – это движение товаров в виде продуктов и услуг (их производство, возмещение, распределение, потребление и накопление) и потока доходов в стоимостной форме.

Следовательно, внедрение оценки активов по справедливой стоимости в российских организациях повлечет за собой изменения показателей счетов и потока доходов и расходов на макроэкономическом уровне. Исходным счетом экономического оборота является счет производства, который служит основой для построения других счетов и изучения потока доходов. Этот счет составляется по всем отраслям внутренней экономики страны и по ее секторам. В счете производства по отраслям и секторам определяется валовая добавленная стоимость, а по экономике в целом – валовой внутренний продукт страны (ВВП). Ресурсом счета производства является валовой выпуск (ВВ) продукции и услуг всех отраслей экономики страны. По отраслям и секторам его берут в основных ценах, а для перехода к рыночным ценам по экономике в целом к его стоимости прибавляют налоги на продукты за вычетом субсидий.

В использовании ресурсов в первую очередь отражается промежуточное потребление (ПП), то есть стоимость товаров и услуг, потребленных в процессе производства в рыночных ценах. Валовой внутренний продукт находится как разность между валовым выпуском в основных ценах и промежуточным потреблением, то есть $ВВП = ВВ_{осн.ц.} - ПП$.

Основная цена формируется как сумма оплаты труда, промежуточное потребление, валовая прибыль и чистые налоги на производство (таблица 3.10).

Таблица 3.10 - Процесс формирования цен на услуги и продукты

Компоненты цен	Виды цены
1. Оплата труда	
2. Промежуточное потребление	
3. Валовая прибыль	п. 1+п.2+п.3 = факторная стоимость
4. Чистые налоги на производство	п. 1+п.2+п.3+п.4 = основная цена
5. Чистые налоги на продукты	п. 1+п.2+п.3+п.4+п.5= рыночная цена производителя
6. Торгово-транспортная наценка	п. 1+п.2+п.3+п.4+п.5+п.6= рыночная цена потребителя
7. Расходы на продажу	п. 1+п.2+п.3 – п.7+п.4-п.5-п.6= справедливая цена

Использование оценки активов и готовой продукции по справедливой стоимости повлечет за собой увеличение валовых доходов, а валовой внутренний продукт, оцененный в справедливой оценке, будет отражать величину объективную и повысит привлекательность российской экономики в целом.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На эффективность сельскохозяйственной отрасли в целом, а также на успешное функционирование и работу организаций агропромышленного комплекса непосредственное влияние оказывают порядок ведения и организация бухгалтерского учета финансовых результатов и отражение информации о них в отчетности. Величина положительного финансового результата выражается размером прибыли организации, которая является важнейшей экономической категорией, основным показателем предпринимательской деятельности. Для оценки будущих финансовых возможностей организации, оценки возможных рисков, для принятия грамотных, обоснованных экономических решений различным заинтересованным лицам необходима всеобъемлющая информация о реальной оценке активов и обязательств, доходов и расходов.

Основным направлением диссертационного исследования стало совершенствование методологии бухгалтерского учета и отчетности финансовых результатов в птицеводческих организациях агропромышленного комплекса, методов и способов их формирования, отражения и оценки в бухгалтерской отчетности, вследствие чего были сформулированы следующие выводы:

1. Изучение теоретических положений МСФО и РСБУ, а также практики бухгалтерского учета финансовых результатов в системе управления птицеводческими организациями позволили определить сущность и экономическое содержание доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации биологических активов. Предложена более обоснованная классификация доходов, расходов и финансовых результатов, позволяющая организовать их учет по общеустановленному порядку и специальной системе для формирования достоверной полной и смысловой информации о финансовых результатах организации с целью управления эффективностью ее деятельности.

Исследование сущности категории «прибыль» позволило выявить влияние на нее различных экономических направлений, множество подходов к ее формированию и определению. Прибыль – это и результат работы земли и капитала, не-

оплаченная часть труда, результат управления организацией и конъюнктуры рынка, экономический итог всей деятельности организации.

Понятие «прибыль» постоянно претерпевает видоизменения, на разных временных этапах и в разных местах реализуется в различной степени. Мы уточнили определение прибыли с учетом требований постиндустриального общества и необходимости внедрения инноваций в подходах к ее определению и формированию.

2. Изучены статическая, динамическая и органическая теории баланса и их влияние на формирование финансового результата, их методологические различия. Исследовав учения Ф. Шмидта, сделаны выводы, что органическая теория баланса выступает как компромисс между статической и динамической теорией, и преследует две цели одновременно: определение имущественного положения (статическая концепция), и определение достоверного финансового результата (динамическая концепция). Органическое направление получило развитие в МСФО, которые призывают к использованию справедливых рыночных оценок, учитывающих будущие выгоды, которые потенциально возможны для организации, что позволит получать достоверную и реальную информацию о финансовых результатах деятельности организации и принимать обоснованные управленческие решения.

3. В работе исследованы воззрения современных авторов в различных аспектах определения финансового результата, в частности прибыли. Проанализирована роль доходов и расходов, их значение и влияние на формирование прибыли, а также дано авторское определение. Дополнены классификационные признаки прибыли (по будущим экономическим выгодам).

Историческая оценка результатов деятельности по фактически понесенным расходам отражает информацию имеющую место быть в прошлых периодах и направленную, в большей степени, на определение финансовых результатов прошедшей деятельности.

Оптимальным вариантом для нас представляется применение органической балансовой теории, что позволит отразить результаты переоценки всего имущества, а также отразить справедливые финансовые результаты (т.е. одновременный учет прошлых и будущих доходов и расходов).

Так отражение имущественного положения и финансовых результатов, основанных на оценке по справедливой стоимости зависят не только от деятельности самой организации, но и от изменений самого рынка.

4. Проведенный анализ современного состояния отрасли птицеводства в Иркутской области показывает рост объема производства мяса птицы и яиц по стране в целом с 1996 по 2012 гг. Производство яиц на душу населения Иркутской области наращивает свои обороты, начиная с 1997г. по 2012г. В связи с экономическим кризисом 2008г., отмечается снижение производства, но с 2009г. оно достигает уровня 2007г. и продолжает неуклонно расти. Уровень производства яиц в полном объеме обеспечивает его потребности в этом продукте более чем на 100 млн. шт. (на 118 превышает потребность на душу населения). Рассмотрев современное состояние птицеводческих организаций Иркутской области, наблюдается интеграционные процессы в отрасли.

Анализируя финансовые результаты деятельности птицеводческих хозяйств в динамике по всем организациям, наблюдается рост показателей прибыли, что отмечается как положительный момент. Для повышения конкурентоспособности национальной птицеводческой продукции и в целях эффективного развития отрасли птицеводства необходимо создание информационной базы, которую возможно сформировать путем реальной оценки деятельности организации и грамотного ведения учета финансовых результатов и формирования отчетности.

5. Проведен анализ порядка ведения бухгалтерского учета финансовых результатов птицеводческих организаций, и сделан вывод, что существует необходимость совершенствования регистров учета финансовых результатов и отчетности организации. Предложено внесение изменений в отчетных формах и регистрах бухгалтерского учета с применением оценки по справедливой стоимости

для выявления реального и достоверного финансового результата, основанного на релевантных данных.

6. Для получения достоверного и реального итогового финансового результата деятельности организации, мы видим необходимость использования справедливой оценки объектов бухгалтерского учета. По результатам исследования усовершенствован алгоритм расчета справедливой стоимости, уточнено определение биологического актива, предложены методы определения справедливой прибыли биологических активов и сельскохозяйственной продукции на базе затратно – маржинального подхода.

С целью формирования реальной бухгалтерской (финансовой) отчетности и с целью эффективного управления организацией стоит определять справедливые финансовые результаты – справедливые доходы, справедливые расходы, справедливые прибыли (убытки) и справедливую себестоимость. Предложена методика определения справедливой себестоимости на базе данных управленческого учета, что дает возможность для управления и контроля затратами, а также использования методики определения справедливого финансового результата, способствующая максимально эффективной деятельности организации.

7. На основе исследования методики формирования и определения финансовых результатов по видам деятельности предложено введение новых счетов и субсчетов для учета справедливых результатов деятельности птицеводческих организаций: счет 93 «Доходы и расходы от биотрансформации биологических активов птицеводства», счет 95 «Совокупные прибыли и убытки от биотрансформации биологических активов». Это позволит предоставить аналитикам дополнительную информацию для отслеживания эффективности деятельности организаций, получить достоверные данные о состоянии имущества организаций и найти резервы повышения эффективности производства птицеводческих организаций. Разработана система формирования и отражения учетной информации на счете 93 «Доходы и расходы от биотрансформации биологических активов птицеводства»

сельскохозяйственных организаций, что позволит на аналитических счетах по каждому виду продукции формировать справедливый финансовый результат.

Предложен порядок принятия к учету готовой продукции и отражения справедливых доходов, расходов и финансовых результатов по новой модели (с использованием счета 93 «Доходы и расходы от биотрансформации биологических активов птицеводства» и счета 95 «Совокупные прибыли и убытки от биотрансформации биологических активов»), что обеспечит системный подход к построению информации о финансовых результатах в фактической и справедливой оценке.

Разработаны первичные документы и регистры бухгалтерского учета для птицеводческих сельскохозяйственных организаций, позволяющие определить и отразить доходы, расходы и финансовые результаты в оценке по справедливой стоимости: Акт оценки и учета биологических активов по справедливой стоимости; Акт оценки и учета сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости и себестоимости; Журнал-ведомость аналитического и синтетического учета биологических активов и результатов их биотрансформации (доходов, расходов, прибылей, убытков). Все эти документы и регистры способствуют формировать в бухгалтерском учете наиболее полную информацию о результатах деятельности организации, повысит качество получаемой информации.

8. Одним из важнейших источников информационного обеспечения организации является бухгалтерская (финансовая) отчетность. Информация, представляемая в ней, должна максимально соответствовать потребностям большого круга пользователей. Так, в связи с введением новых счетов, появляется необходимость совершенствования отчетных форм для повышения уровня ее достоверности и информативности. Предложено в отчетные формы № 9-АПК и № 13-АПК добавить данные о выходе и продаже продукции по справедливой оценке, что обеспечит для эффективного управления наличие исчерпывающей и полноценной информации о деятельности организации.

Предложен новый порядок формирования финансового результата по справедливой стоимости, а также предложено для отражения и формирования информации о финансовых результатах птицеводческих организаций применять модифицированную форму отчета о финансовых результатах, что позволит показать реальную стоимость имущества организации, более полно удовлетворять интересы разных людей, пользующихся бухгалтерской информацией. Новый формат отчета о финансовых результатах, включающий в себя прибыль, оцененную по справедливой стоимости, направлен на отражение и раскрытие информации о прогнозируемых организацией результатах деятельности. К этому отчету разработана и предлагается приложение (справка) отражающее развернутую информацию о доходах, расходах и финансовых результатах от биотрансформации биологических активах птицеводческих организаций.

Полученные в результате исследования разработки и рекомендации и предложения будут отражать реальное текущее состояние о финансовых результатах организации с целью эффективного ее управления, а пользователи на основе предоставленных данных получают достоверную, полную и прозрачную информацию, вследствие чего будет повышена эффективность деятельности организаций в современной экономической среде.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: федер. закон от 28.06.2013 г. № 402-ФЗ. – Электрон. текстовые дан. // Гарант: справочно-правовая система.
2. Об утверждении Доктрины продовольственной безопасности Российской Федерации [Электронный ресурс]: указ Президента Российской Федерации от 30.01.2010 г. № 120. – Электрон. текстовые дан. // КонсультантПлюс: справ. правовая система.
3. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс]: постановление Правительства Российской Федерации от 06.03.1998 г. № 283. – Электрон. текстовые дан. // Гарант : справочно-правовая система.
4. Бухгалтерская отчетность организации [Электронный ресурс] : положение по бух. учету 4/99: утв. приказом Минфина РФ от 6 июня 1999 г. № 43н (ред. от 08.11.2010). – Электрон. текстовые дан. // КонсультантПлюс: справ. правовая система.
5. Доходы организации [Электронный ресурс] : положение по бух. учёту 9/99 : утв. приказом Министерства Финансов РФ от 06 мая 1999 г. № 32-н. – Электрон. текстовые дан. // КонсультантПлюс: справ. правовая система.
6. Расходы организации [Электронный ресурс]: положение по бух. учёту 10/99 : утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н. (ред. от 27.04.2012). – Электрон. текстовые дан. // КонсультантПлюс: справ. правовая система.
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина РФ от 31 окт. 2000 г. № 94н. (ред. от 08.11.2010). – Электрон. текстовые дан. // КонсультантПлюс : справ. правовая система.
8. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н (ред. от 04.12.2012). – Электрон. текстовые дан. // КонсультантПлюс: справ. правовая система.

9. Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в РФ [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н (ред. от 24.12.2010). – Электрон. текстовые дан. // КонсультантПлюс: справ. правовая система.

10. Учётная политика организации [Электронный ресурс]: положение по бух. учёту 1/2008 : утв. приказом Министерства финансов РФ от 6 окт. 2008 г. № 106н (ред. от 18.12.2012). – Электрон. текстовые дан. // КонсультантПлюс : справ. правовая система.

11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и методические рекомендации по его применению: утв. приказом Минсельхоза РФ от 13 июня 2001 г. № 654н. – Электрон. текстовые дан. // КонсультантПлюс : справ. правовая система.

12. Инструкция по заполнению типовых ведомственных специализированных форм годовой бухгалтерской отчетности организациями агропромышленного комплекса: утв. Приказом Минсельхоза от 24 нояб. 2000 г. № 938. – Электрон. текстовые дан. // КонсультантПлюс : справ. правовая система.

13. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [Электронный ресурс]: утв. приказом Минсельхоза Российской Федерации от 06 июня 2003 г. № 792. – Электрон. текстовые данные // КонсультантПлюс: справ. правовая система.

14. Рекомендации по рациональным нормам потребления пищевых продуктов, отвечающим современным требованиям здорового питания [Электронный ресурс]: утв. приказом Минздравсоцразвития Российской Федерации от 02.08.2010 г. № 593н. – Электрон. текстовые дан. // КонсультантПлюс: справ. правовая система.

15. Выручка [Электронный ресурс]: международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18: утв. приказом Минфина России от 25.11.2011 г. № 160н (ред.

от 02.04.2013). – Электрон. текстовые дан.// КонсультантПлюс: справ. правовая система.

16. Налоги на прибыль [Электронный ресурс]: международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12: утв. приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н (ред. от 07.05.2013). – Электрон. текстовые дан.// КонсультантПлюс: справ. правовая система.

17. Оценка справедливой стоимости [Электронный ресурс]: международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13: утв. приказом Минфина России от 18.07.2012 г. № 106н (ред. от 18.07.2012). – Электрон. текстовые дан.// КонсультантПлюс: справ. правовая система.

18. Представление финансовой отчетности [Электронный ресурс]: международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1: утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.2011 г. № 160н (ред. от 02.04.2013). – Электрон. текстовые дан.// КонсультантПлюс: справ. правовая система.

19. Сельское хозяйство [Электронный ресурс]: международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41: утв. приказом Минфина России от 25.11.2011 г. № 160н (ред. от 18.07.2012). – Электрон. текстовые дан.// КонсультантПлюс: справ. правовая система.

20. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс]: приказ Минфина Российской Федерации от 01.07.2004 г. № 180. – Электрон. текстовые дан. // Гарант: справочно-правовая система.

21. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс]: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997. – Электрон. текстовые дан. // КонсультантПлюс: справ. правовая система.

22. Концепции развития отрасли птицеводства Российской Федерации на период 2013 – 2020 годы [Электронный ресурс]: утв. приказом Минсельхоза Российской Федерации от 15.12.2010 г. № 433. – Режим доступа:

<http://www.bestpravo.ru/rossijskoje/rx-dokumenty/m3b/page-4.htm>. – 01.03.2014.

23. 25 ключевых книг по экономике / А. Бейтон [и др.]. – Челябинск: Урал LTD, 1999. – 560 с.

24. Автономов, В. История экономических учений: учеб. пособие / В. Автономов ; под ред. В. Автономова, О. Ананьина, Н. Макашевой. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 784 с.

25. Агапова, И. И. История экономических учений: курс лекций / И. И. Агапова. – М.: Юристъ, 2001. – 285 с.

26. Алборов, Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: учеб. пособие / Р. А. Алборов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Дело и сервис, 2006. – 464 с.

27. Алборов, Р. А. Использование справедливой стоимости в бухгалтерском учете биологических активов сельскохозяйственных организаций / Р. А. Алборов, С. В. Бодрикова, Е. В. Захарова // Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. – 2007. – № 3 (13). – С. 57-60.

28. Анищенко, А. Новому времени – новый закон / А. Анищенко // Бухгалтерия и банки. – 2012. – № 4. – С. 13-19.

29. Ануфриев, В. Е. Учет формирования финансового результата и распределения прибыли организации / В. Е. Ануфриев // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 10. – С. 17-24.

30. Артеменко, В. Г. Анализ финансовой отчетности: учеб. пособие / В. Г. Артеменко. – М.: Омега-Л, 2006. – 270 с.

31. Бартнев, С. А. История экономических учений: учеб для вузов / С. А. Бартнев. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 478 с.

32. Белл, Д. Грядущее постиндустриальное общество. Образец социального прогнозирования / Д. Белл. – М.: Академия, 1999. – 578 с.

33. Белов, Н. Г. Современные проблемы отраслевой системы бухгалтерского учета в условиях глобализации экономики / Н. Г. Белов, Л. И. Хоружий, А. И. Павлычев // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2009. – № 1. – С. 12-18.

34. Бетге, Й. Балансоведение / Й. Бетге; пер. с нем. под ред. В. Д.Новодворского. – М.: Бухгалтерский учет, 2000. – 418 с.
35. Бланк, И. А. Управление прибылью / И. А. Бланк. – 3-е изд., перераб. и доп. – Киев: Ника-Центр, 2007. – 768 с.
36. Блауг, М. 100 великих экономистов после Кейнса / М. Блауг; пер. под ред.Сторчевого. – СПб.: Экономическая школа. – 384 с., 2008
37. Бобылева, Г.А. Птицеводство России: итоги прошедшего года / Г.А. Бобылева, В.С. Радкевич // Птица и птицепродукты. – 2014. - №1. – С. 6-8.
38. Богатин, Ю.В., Швандар, В.А. Производство прибыли / Ю.В. Богатин В.А., Швандар. – М.: Финансы-ЮНИТИ, 1998г. – 256 с.
39. Бочкарева, И. И. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / И. И. Бочкарева, Г. Г. Левина. – М.: Магистр, 2010. – 413 с.
40. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник / Н. Г. Белов [и др.]; под ред. Н. Г. Белова, Л. И. Хоружий. – М.: Эксмо, 2010. – 608 с.
41. Вахрушина, М. А. Управленческий учет -1 по программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров: учеб. пособие / М. А. Вахрушина, С. А. Рассказова-Николаева, М. И. Сидорова. – М.: БИНФА, 2011. – 141 с.
42. Видяпин, В. И. Бакалавр экономики: хрестоматия : в 3 т. / В. И. Видяпин. – М.: Триада, 1999. – Т.2. – 1056 с.
43. Войтоловский, Н. В. Экономический анализ. Основы теории. Комплексный анализ хозяйственной деятельности организации: учеб. / Н. В. Войтоловский, А. П. Калинина, И. И. Мазурова. – 2-е изд. – М.: Высшее образование, 2006. – 513 с.
44. Волкова, Н. Н. Нераспределенная прибыль как элемент собственного капитала сельскохозяйственных организаций / Н. Н. Волкова // Финансовый вестник. – 2006. – № 8. – С. 12-15.
45. Выручаева, А. Е. Оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции в условиях отсутствия активного рынка / А. Е. Выручаева // Корпоративная финансовая отчетность: международные стандарты. – 2012. – № 3. –

С. 81-93.

46. Гетьман, В. Г. Реформирование системы бухгалтерского учета: оценка активов по справедливой стоимости / В. Г. Гетьман // Финансовая газета. – 2001. – № 24. – С.

47. Глущенко, А. В. Учет доходов и расходов / А. В. Глущенко // Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий. – 2008. – № 6. – С. 53.

48. Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://msx.ru/docfeeder/show/19570.htm>. – 00.00.2014.

49. Государственная программа развития сельского хозяйства на 2008 – 2012 годы [Электронный ресурс]: офиц. интернет-портал Министерства сельского хозяйства Российской Федерации. – Режим доступа: <http://www.mcx.ru/navigation/docfeeder/show/145.htm>. – 01.03.2014.

50. Гринин, Л. Е. Производительные силы и исторический процесс / Л. Е. Гринин. – 3-е изд. – М.: КомКнига, 2006. – 270 с.

51. Гэлбрейт, Дж. Экономические теории и цели общества: хрестоматия по экономической теории / Дж. Гэлбрейт; сост. Е. Ф. Борисов. – М.: Юристъ, 1997. – 536 с.

52. Дружиловская, Т. Ю. Как оформить отчет о прибылях и убытках / Т. Ю. Дружиловская // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 4. – С. 95-96.

53. Друри, К. Управленческий и производственный учет / К. Друри. – М.: ЮНИТИ, 2007. – 480 с.

54. Журавлева, Г. П. Экономика: учебник / Г. П. Журавлева. – М.: Юристъ, 2001. – 574 с.

55. Исследование и развитие теоретических основ финансового результата [Электронный ресурс] / М. И. Кутер [и др.] // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. – 2009. – № 7 (10). – С. 115-117. – Режим доступа: <http://elibrary.ru/item.asp?id=20141358>. – 17.04.2012.

56. Казакова, Н. Н. Бухгалтерский учет биологических активов по справедливой стоимости / Н. Н. Казакова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 5. – С. 4-8.

57. Камаев, В. Д. Экономическая теория: учебник / В. Д. Камаев. – М.: ВЛАДОС, 2002. – 640 с.

58. Карзаева, Н. Н. Изменения в нормативном регулировании формирования бухгалтерской отчетности: отчет о прибылях и убытках / Н. Н. Карзаева // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2010. – № 12. – С. 4-9.

59. Карзаева, Н. Н. Оценка как инструмент достижения сопоставимости показателей бухгалтерской отчетности: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / Н. Н. Карзаева. – СПб., 2006. – 338 с.

60. Карзаева, Н. Н. Проблемы оценки объектов бухгалтерского учета / Н. Н. Карзаева. – СПб. :СПбГУЭФ, 2005. – 215 с.

61. Катков, Ю. Н. Определение справедливой стоимости биологических активов в системе управленческого учета / Ю. Н. Катков // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 1. – С. 43-49.

62. Керимов, В. Э. Управленческий учет и проблемы классификации затрат [Электронный ресурс] / В. Э. Керимов, С. В. Адумукас, Е. В. Иванова // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 1. – Режим доступа :<http://www.cfin/management/2002-1>. – 10.09.2012.

63. Ковалев, В. В. Бухгалтерская прибыль: управленческий аспект / В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2005. – Вып. 4. – С. 7-26.

64. Ковалев, В. В. Корпоративные финансы и учет. Понятия, алгоритмы, показатели: учеб. пособие / В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – М.: Проспект, 2012. – 768 с.

65. Ковалев, В. В. Как читать баланс / В. В. Ковалев, В. В. Патров, В. А. Быков. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 672 с.

66. Колеватова, О. А. Учет расходных операций при отсутствии дохода / О.

А. Колеватова // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 5. – С. 22.

67. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 368 с.

68. Кузьмин, Г. В. Распределение и учет чистой прибыли акционерного общества / Г. В. Кузьмин // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 14. – С. 5-8.

69. Ларионов, А. Д. Бухгалтерский учет и налогообложение финансовых результатов: учеб.-практ. пособие / А. Д. Ларионов, А. И. Нечитайло. – М.: Велби: Проспект, 2006. – 320 с.

70. Леонтьева, Ж. Г. Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов коммерческих организаций / Ж. Г. Леонтьева, О. П. Гладких. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – 394 с.

71. Любушин, Н. П. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия: учеб. пособие для вузов / Н. П. Любушин, В. Б. Лещева, В. Г. Дьяков ; под ред. Н. В. Любушина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 471 с.

72. Мансуров, П. М. Управленческий учет: учеб. пособие / П. М. Мансуров. – Ульяновск: УлГТУ, 2010. – 175 с.

73. Маркс, К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. – 2-е изд. – М.: Политиздат, 1961. – Т. 25, ч. 1. – 554 с.

74. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету биологических активов и результатов их биотрансформации в сельском хозяйстве // А. С. Хусаинова [и др.]. – М.: ФГБНУ Росинформагротех, 2011. – 56 с.

75. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в птицеводстве / Е. В. Фастова [и др.]. – издательство, 2005. – с.

76. МСФО. 1000 примеров применения / И.В. Аверчев. – М.: Рид Групп, 2011. – 992 с.

77. Национальный проект «Развитие АПК» [Электронный ресурс] : офиц. интернет-портал Министерства сельского хозяйства Российской Федерации. – Режим доступа : <http://msx.ru/docfeeder/show/181.htm>. – 01.03.2014.

78. Нечитайло, А. И. Методология и концепция бухгалтерского учета : учеб.

пособие / А. И. Нечитайло, Л. В. Панкова, И. А. Нечитайло. – Ростов н/Д: Феникс, 2013. – 221 с.

79. Нечитайло, А. И. Моделирование учета финансовых результатов / А. И. Нечитайло. – СПб.:СПбГУЭФ, 2002. – 193 с.

80. Николаева, С. А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы / С. А. Николаева. – М.: Аналитика пресс, 2000. – 208 с.

81. Новодворский, В. Д. Прибыль предприятия: бухгалтерская и экономическая / В. Д. Новодворский, Н. В. Клестова, А. В.Шпак // Финансы. – 2003. – № 4. – С. 64-69.

82. Новодворский, В. Д. Справедливая стоимость предприятия / В. Д. Новодворский, А. В. Шпак, Н. В. Клестова // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 19. – С. 63-65.

83. Новый экономический словарь / под ред.А. Н. Азрилияна. –М.: Институт новой экономики, 2006. – 1088 с.

84. Обербринкманн, Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса / Ф. Обербринкманн; пер. с нем. под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.

85. Ованесян, С. С. Математическое моделирование в бухгалтерском учете, анализе и налогообложении / С. С. Ованесян, А. С. Нечаев. – 2-е изд., доп. и перераб. – Иркутск: БГУЭП, 2004. – 190 с.

86. Ожегов, С. И. Словарь русского языка :ок. 57000 слов / С. И. Ожегов ; под. ред. Н. Ю. Шведовой. – 13-е изд., испр. – М.: Рус. яз., 1981. – 816 с.

87. Палий, В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / В. Ф. Палий. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 512 с.

88. Палий, В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В. Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.

89. Плотников, В. С. Раскрытие информации о финансовых инструментах в финансовой отчетности / В. С. Плотников, О. В. Плотникова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 6. – С. 10-15.

90. Предеус, Н. В. Теоретический анализ концепций статического и динамического учета / Н. В. Предеус // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 15 (213). – С. 57-60.

91. Пятов, М. Л. Анализ бухгалтерской отчетности и влияние на его результаты методологии бухгалтерского учета / М. Л. Пятов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2009. – № 1. – С. 41-50.

92. Пятов, М. Л. Балансовые теории и современная бухгалтерская информация / М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 15. – С. 37-43.

93. Пятов, М. Л. Бухгалтерская отчетность как стимул к «экономическому рефлексу» / М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 3. – С. 81-83.

94. Пятов, М. Л. Концепция скептицизма в работах Я. В. Соколова и методология оценки прибыльности / М. Л. Пятов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2010. – № 11. – С. 51-56.

95. Пятов, М. Л. ОйгенШмаленбах и его теория динамического баланса [Электронный ресурс]: Интернет ресурс для бухгалтеров / М. Л. Пятов. – Режим доступа :<http://buh.ru/articles/documents/15051/>. – 18.11.2013.

96. Пятов, М. Л. Проблемы методологии анализа бухгалтерской отчетности организаций / М. Л. Пятов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2010. – № 2. – С. 46-52.

97. Пятов, М. Л. Теория статистического баланса как метод представления информации о финансовом положении организаций / М. Л. Пятов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 4. – С. 46-51.

98. Райзберг, Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 495 с.

99. Росптицесоюз [Электронный ресурс]: офиц. сайт. – Режим доступа: <http://www.rps.ru/index.php?menu=1>. – 01.03.2014.

100. Рудановский, А. П. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. Счетное исчисление / А. П. Рудановский. – М.: Макиз, 1925. – 190 с.

101. Савицкая, Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК: учеб. пособие / Г. В. Савицкая. – 7-е изд., испр. – Минск: Новое знание, 2007. – 704 с.
102. Сигидов, Ю. И. Оценка биологических активов по справедливой стоимости в рамках затратного подхода / Ю. И. Сигидов, М. А. Коровина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 35. – С.16-22.
103. Ситдикова, Л. Ф. Алгоритм оценки биологических активов по справедливой стоимости / Л. Ф. Ситдикова // Вестник казанского государственного аграрного университета. – 2013. – № 3. – Т. 8. – С. 41-45.
104. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М.; Л.: ОГИЗ: Соцэкгиз, 1935. – Т. 1. – 49 с.
105. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М.: Аудит: ЮНТИ, 1996. – 638 с.
106. Соколов, Я. В. История бухгалтерского учета: учебник / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
107. Соколов, Я. В., Карзаева Н.Н. Роль принципа сопоставимости в бухгалтерском учете / Я. В. Соколов, Н. Н. Карзаева // Финансы и бизнес. – 2006. – № 3. – С.74-85.
108. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
109. Соколов, Я. В. Финансово-распределительные счета: отражение доходов и расходов по отчетным периодам / Я. В. Соколов, В. В. Патров, В. А. Быков // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 6. – С. 46-52.
110. Соколов, Я. В. Финансовый результат как цель бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 21. – С. 56-59.
111. Сотникова, Л. В. Отчет о прибылях и убытках: вариативность отражения и обеспечение сопоставимости / Л. В. Сотникова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 10. – С. 10-27.
112. Справочно-адресная информация по яичным птицефабрикам России

[Электронный ресурс]: административно-управленческий портал. – Режим доступа: <http://www.aup.ru/news/2009/09/29/3344.html>. – 01.03.2014.

113. Степаненко, Е. И. Отчет о финансовых результатах в свете российских и международных стандартов бухгалтерского учета / Е. И. Степаненко // <http://elibrary.ru/contents.asp?issueid=1270492> Вестник российского государственного аграрного заочного университета. – 2013. – № 14. – С. 194-199.

114. Сухарев, И. Р. Значение введения МСФО / И. Р. Сухарев // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 3. – С. 7-13.

115. Таныгина, О. А. Подходы к понятию «прибыль» в различных экономических школах / О. А. Таныгина // Экономические науки. – 2010. – № 10 (71). – С. 242-246.

116. Теория экономического развития. Капитализм, социализм и демократия / предисл. В. С. Автономова. – М. : ЭКСМО, 2007. – 864 с.

117. Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Иркутской области [Электронный ресурс]: офиц. сайт. – Режим доступа: <http://irkutskstat.gks.ru/>. – 01.03.2014.

118. Ткачук, Н. В. Основные подходы к формированию учетной информации о финансовых результатах / Н. В. Ткачук // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. – № 7. – С. 39-45.

119. Ткачук, Н. В. Особенности формирования информации о финансовых результатах деятельности организации / Н. В. Ткачук // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2010. – № 11. – С. 57-61.

120. Трофимова, Л. Б. Методика трансформации российской отчетности в отчетность, составленную в соответствии с требованиями МСФО / Л. Б. Трофимова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 17. – С. 27.

121. Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции: проект положения по бухгалтерскому учету для аграрного сектора экономики [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.mcx.ru/documents/document/v7_show/2638.77.htm. – 12.02.2014.

122. Фастова, Е. В. Учет биологических активов по справедливой стоимости в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» / Е. В. Фастова, Р. А. Алборов, С. М. Концевая // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2007. – № 1. – С. 33-39.
123. Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс]: офиц. сайт. – Режим доступа: <http://www.gks.ru/>. – 01.03.2014.
124. Финансовый менеджмент: теория и практика: учеб. для вузов / Е. С. Стоянова [и др.] ; под ред. Е. С. Стояновой. – М.: Перспектива, 1998. – 574 с.
125. Фомичева, Л. П. Бухгалтерская отчетность по новым формам / Л. П. Фомичева // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 1. – С. 11-20.
126. Фофанов, В. А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / В. А. Фофанов, М. В. Фофанов. – Ростов н/Д.: Феникс, 2008. – 256 с.
127. Фриц Шмидт и его теория органического баланса [Электронный ресурс]: Интернет-ресурс для бухгалтеров. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-2147>. – 16.05.2012.
128. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
129. Хорин, А. Н. Справедливая стоимость как бухгалтерская оценка / А. Н. Хорин, М. Г. Успаева // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 23. – С. 19-21.
130. Хоружий, Л. И. Бухгалтерский учет активов и сельскохозяйственной продукции в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности: монография / Л. И. Хоружий, А. Е. Выручаева. – М.: РГАУ – МСХА, 2012. – 197 с.
131. Хоружий, Л. И. Варианты методов учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции / Л. И. Хоружий, А. С. Хусаинова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. – № 3. – С. 13-23.
132. Хоружий, Л. И. Модель оценки справедливой стоимости биологических активов и результатов их биотрансформации / Л. И. Хоружий // Бухучет в

сельском хозяйстве. – 2011. – № 8. – С. 6-10.

133. Хоружий, Л. И. О концептуальных подходах к применению справедливой стоимости в бухгалтерском учете АПК / Л. И. Хоружий // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2007. – № 7. – С. 50-52.

134. Хоружий, Л. И. Оценка готовой продукции сельского хозяйства по справедливой стоимости / Л. И. Хоружий, И. А. Сергеева // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 11. – С.

135. Хоружий, Л. И. Проблемы адаптации международного стандарта финансовой отчетности 41 "Сельское хозяйство" / Л. И. Хоружий, Т. А. Сулова. – М.: Бухгалтерский учет, 2006. – 168 с.

136. Хоружий Л.И. Развитие бухгалтерского учета доходов и расходов в системе управления деятельностью хлебопекарных организаций: монография / Л.И. Хоружий, О. В. Дедова. - М.: М-во сельского хоз-ва Российской Федерации, Российский гос. аграрный ун-т - МСХА им. К. А. Тимирязева. Москва, 2012. – 200 с.

137. Хоружий Л.И, Дейч У.Ю. Методика бухгалтерского учета и управление формированием прибыли. Научно-практический журнал «Вестник ИрГСХА», Вып. 39, Иркутск: Издательство ИрГСХА, 2010. – 165 с.

138. Хрестоматия по экономической теории / сост. Е. Ф. Борисов. – М.: Юристъ, 2000. – 536 с.

139. Целевая программа «Развитие птицеводства в Российской Федерации на 2010–2012 годы» [Электронный ресурс]: Информационно-правовой портал. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/2073681/>. – 12.11.2011.

140. Центральный банк Российской Федерации [Электронный ресурс]: офиц. сайт. – Режим доступа: <http://www.cbr.ru/>. – 15.03.2014.

141. Цыгулева, М. И. Организационно-методические основы формирования и учета финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Цыгулева Мария Ивановна ; [место защиты: Оренбург. гос. аграр. ун-т]. – Оренбург, 2008. – 223 с.

142. Чепурин, М. Н. Курс экономической теории: учеб. для вузов / М. Н.

Чепурин, Е. А. Киселева. – 5-е изд., испр., перераб. и доп. – М.: АСА, 2006. – 832 с.

143. Ширенбек, Х. Экономика предприятия [Электронный ресурс] / Х. Ширенбек ; пер. с нем. под ред. И. П. Бойко, С. В. Валдайцева, К. Рихтера. – 15-е изд. – СПб.: Питер, 2005. – 847 с. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-2147>. – 12.11.2011.

144. Шнейдман, Л. З. Финансовый учет: учебник / Л. З. Шнейдман, В. А. Терехова, В. Г. Гетьман; под ред. В. Г. Гетьмана. – 2-е изд., перераб. и доп. – Финансы и статистика, 2004. – 784 с.

145. Шумпетер, Й. А. История экономического анализа: в 3 т. / Й. А. Шумпетер; пер. с англ. В. С. Автономова. – СПб.: Экономическая школа, 2001. – Т. 1. – 494 с.

146. Экономическая теория: учеб. для вузов / под ред. В. И. Видяпина [и др.]. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 671 с.

147. Ясенко, Г. Н. Актуальные вопросы формирования отчета о прибылях и убытках / Г. Н. Ясенко, Е. А. Касьяненко // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 5. – С. 25-30.

148. Codjia M., What Represents the Difference Between the Revenues & Expenses of an Accounting Period [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://smallbusiness.chron.com/represents-difference-between-revenues-expenses-accounting-period-26092.html>

149. E. History of Economics Thought. – 5th ed. – L.: Faber & Faber, 1994. – P. 53.

150. Fischer M., Biological Assets: Financial Recognition and Reporting Using US and International Accounting Guidance / M. Fischer, T. Marsh // Journal of Accounting and Finance. 2013. – Vol.13 (2). – P. 57-74.

151. Mattessich, R. V. Fritz Schmidt (1882-1950) and his pioneering work of current value accounting in comparison to Edwards and Bell's theory / R. V. Mattessich // Contemporary Accounting Research. 2011. - Vol. 2, No. 2. – P. 157-178

152. Mitchell, B.N. A comparison of Accounting and Economic Concepts of

Business [Электронный ресурс]. 1967. – Режим доступа: http://www.wiley.com/college/schroeder/0471379549/pdfs/mitchell_b.pdf– 15.03.2013.

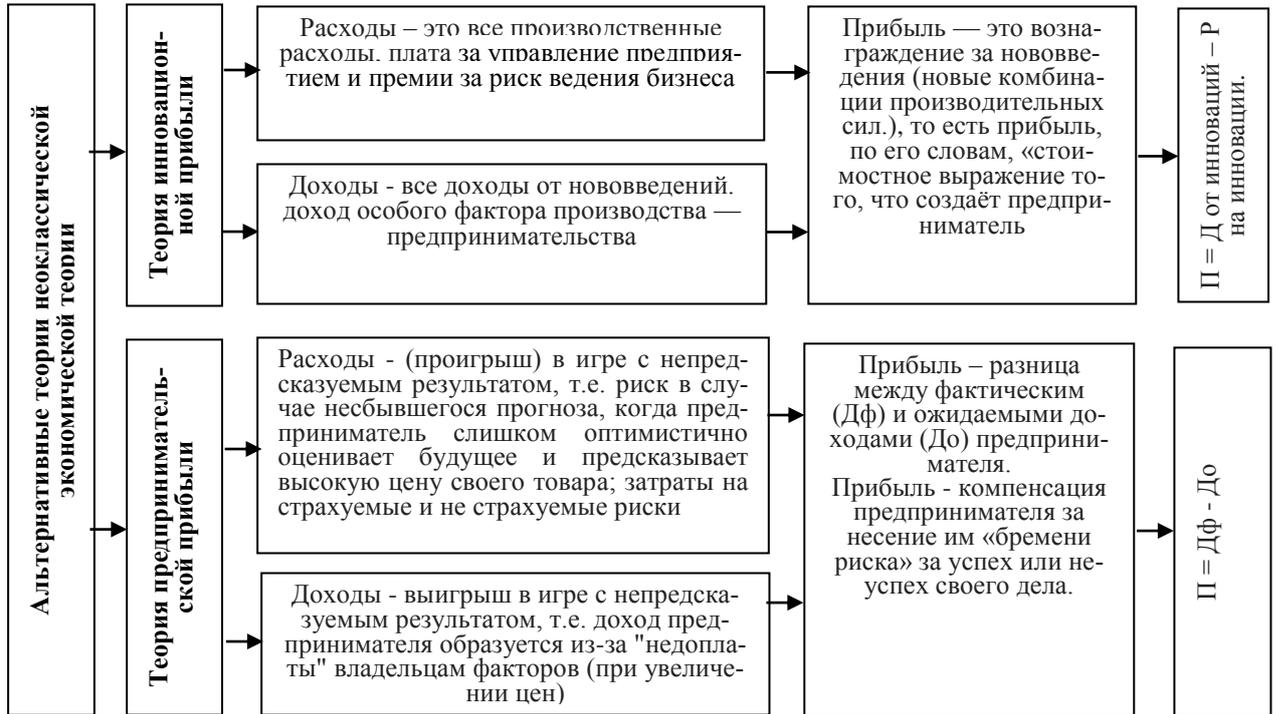
153. Solomons, D. Economic and Accounting Concepts of Income / D. Solomons // The Accounting Review.1961. – Vol. 36, №3. Режим доступа: <http://www.jstor.org/stable/242868> – 15.03.2013.

154. Wallace, M. Accounting Profit vs. Economic Profit Assets. [Электронный ресурс]. 2013. - Режим доступа: <http://smallbusiness.chron.com/accounting-profit-vs-economic-profit-assets-30586.html>– 02.02.2014.

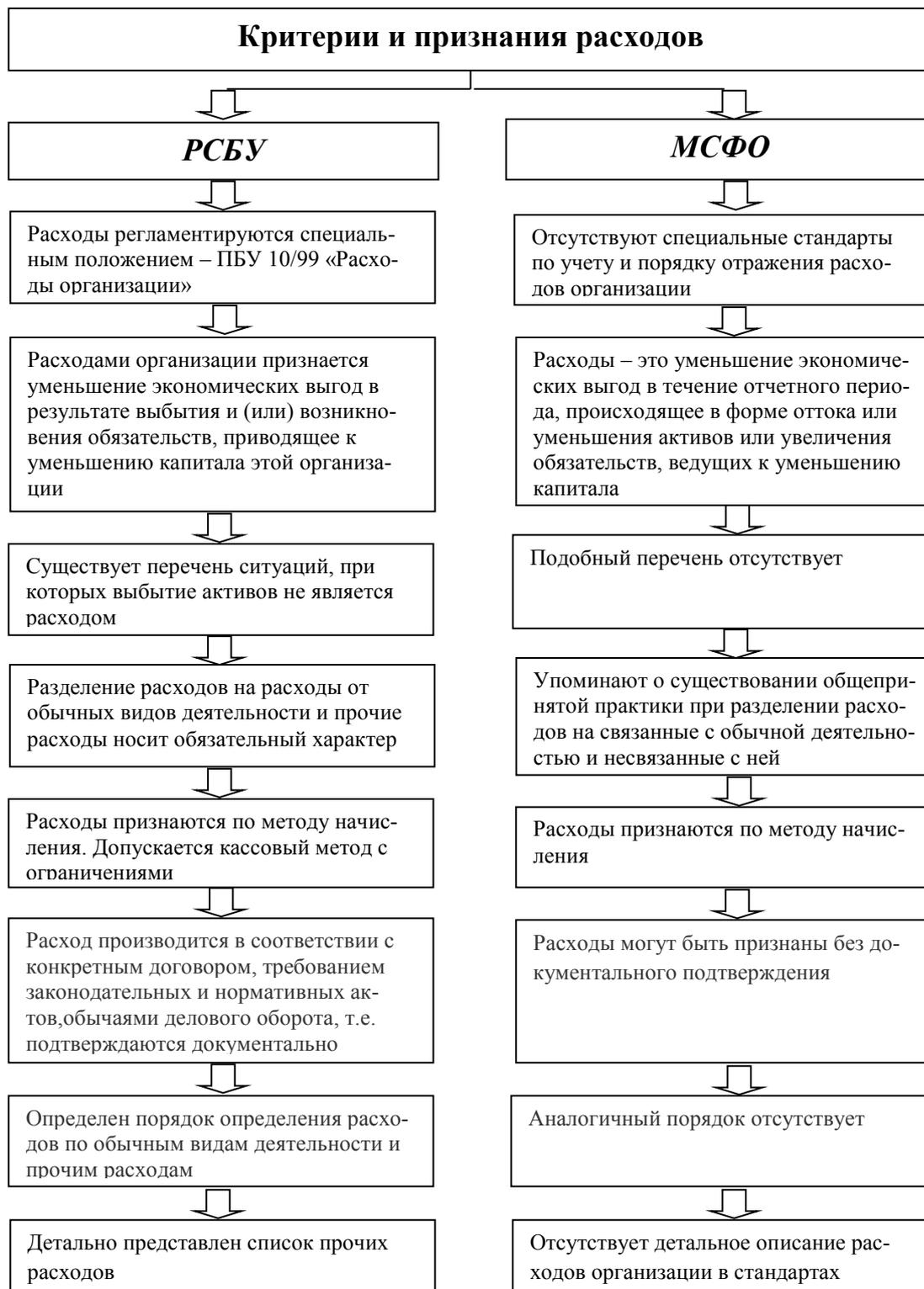
155. Wilkinson, J. Accounting Income vs. Economic Income. [Электронный ресурс]. 2013. - Режим доступа: <http://strategiccfo.com/wikicfo/accounting-income-vs-economic-income/>– 03.02.2014.

156. Wilkinson, J. Economic Income Definition. [Электронный ресурс]. 2013. - Режим доступа: <http://strategiccfo.com/wikicfo/economic-income-definition/>– 17.01.2014.

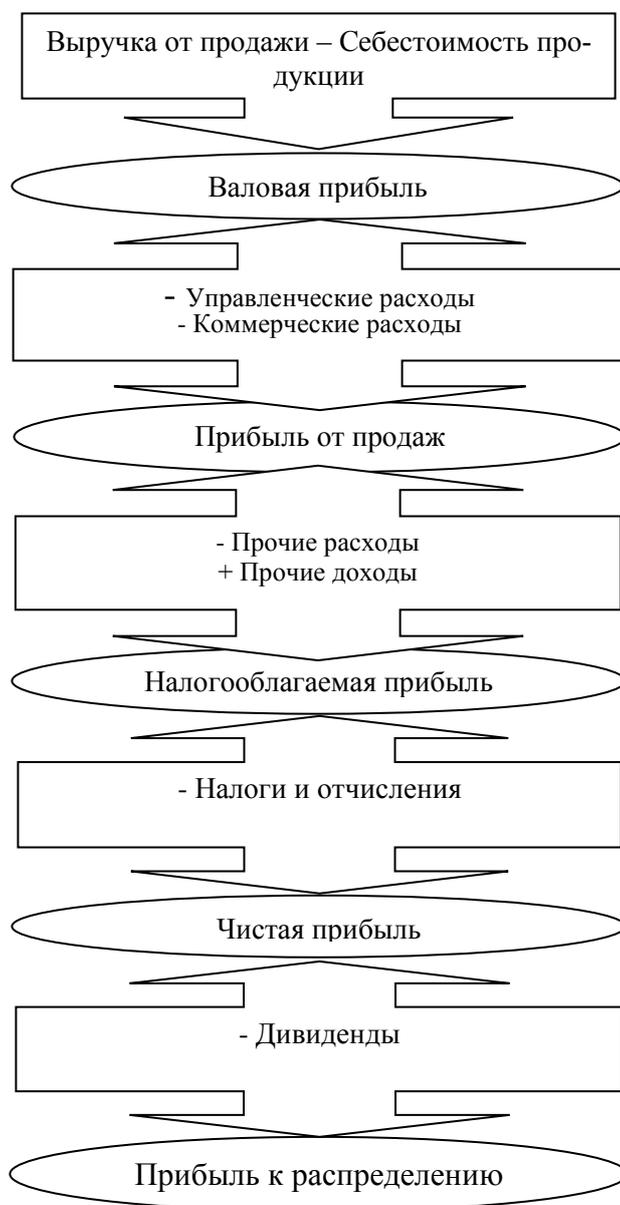
Альтернативные теории прибыли



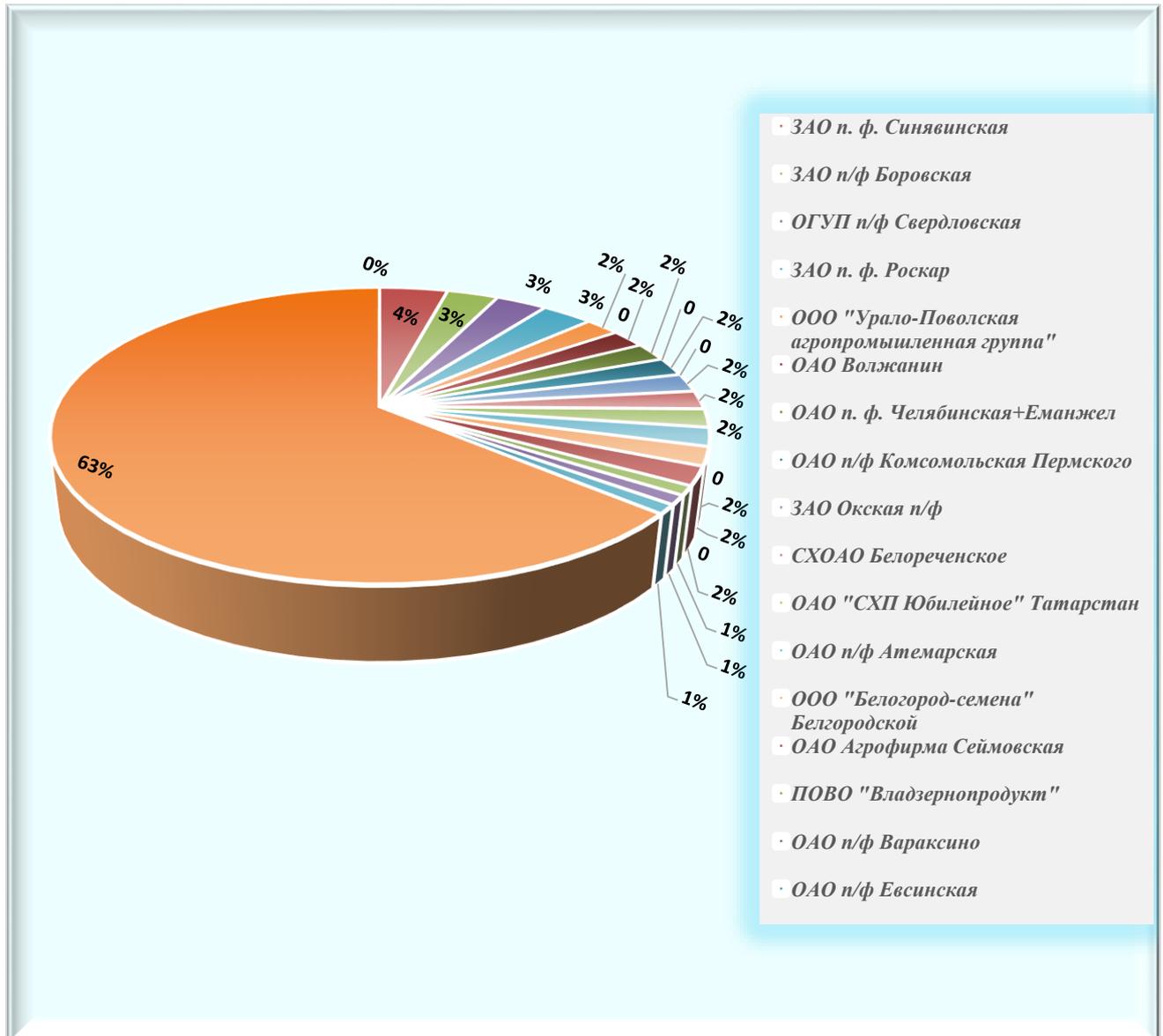
Различия подходов МСФО и РСБУ в отношении расходов



Алгоритм определения чистой прибыли



Рейтинг производителей яйца в Российской Федерации за 2013 г.



**Показатели рентабельности производства птицеводческих организаций
Иркутской области за 2012 год**

Наименование показателя	СПК «Окинский»	ООО «Саянский бройлер»	СХОАО «Белореченское»	ЗАО «Братская птицефабрика»	ЗАО «Ангарская птицефабрика»
1. Полная себестоимость проданной продукции, тыс. руб.:					
а) яиц;	561551	9824	1442591	-	10940
б) живой массы	40357	1263590	232315	235585	833273
2. Цена продажи, тыс.руб.:					
а) яиц	2,73	7,74	3,05	-	2,23
б) живой массы	3,92	6,92	12,2	7,63	6,18
3. Прибыль (убыток) от продаж.					
а) яиц	29334	4209	262871	-	-6189
б) живой массы	-2595	549962	46104	15596	151005
4. Уровень рентабельности (убы-					
а) яиц	5,2	42,8	18,2	-	-56,5
б) живой массы	-6,4	43,5	19,85	6,6	18,1

Показатели финансовых результатов птицеводческих организаций

Наименование показателя	Годы	СПК «Окинский»	ЗАО «Саянский бройлер»	СХОАО «Белореченское»	ЗАО «Ангарская птицефабрика»	ЗАО «Братская птицефабрика»										
							СПК «Окинский»		ЗАО «Саянский бройлер»		СХОАО «Белореченское»		ЗАО «Ангарская птицефабрика»		ЗАО «Братская птицефабрика»	
							в % к 2011г.	отклонение (+,-), тыс. руб.	в % к 2011г.	отклонение (+,-), тыс. руб.	в % к 2011г.	отклонение (+,-), тыс. руб.	в % к 2011г.	отклонение (+,-), тыс. руб.	в % к 2011г.	отклонение (+,-), тыс. руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1. Выручка от продажи товаров	2011	957205	1639477	3477765	795780	206038										
	2012	1032855	2140152	3672380	993764	263203	118	172734	133,7	553321	118	138843	117	138843	173	151331
	2013	1129939	2192798	4101215	934623	357369										
2. Себестоимость проданных товаров, работ, услуг	2011	927826	1368984	2208434	729394	201882										
	2012	981794	1552984	2483042	844965	243180	120	187284	136,3	497046	124	175960	124	175960	125	51359
	2013	1115110	1866030	2745227	905354	253241										
3. Валовая прибыль	2011	29379	270493	1269331	66386	4156										
	2012	51061	587168	1189338	148799	20023	51	-14550	120,8	56275	107	-37117	44	-37117	99	-28
	2013	14829	326768	1355988	29269	4128										
4. Коммерческие расходы	2011	-	106232	571781	-	-										
	2012	-	215342	602358	-	-	-	-	250,6	159938	124					
	2013	-	266170	708483	-	-										
Управленческие расходы	2011	-	9893	258487	-	-										
	2012	-	-	198675	-	-					74					
	2013	-	-	189897	-	-										
5. Прибыль (убыток) от продаж	2011	29379	154368	439063	66386	4156										
	2012	51061	371826	339205	148799	20023	51	-14550	39,3	-93770	104	-37117	44	-37117	99	-28
	2013	14829	60598	457608	29269	4128										
6. Проценты к	2011	-	991	79557	6424	-		!	38,7	-607	157	20358	417	20358		

Наименование показателя	Годы	СПК «Окинский»	ЗАО «Саянский бройлер»	СХОАО «Белореченское»	ЗАО «Ангарская птицефабрика»	ЗАО «Братская птицефабрика»										
							СПК «Окинский»		ЗАО «Саянский бройлер»		СХОАО «Белореченское»		ЗАО «Ангарская птицефабрика»		ЗАО «Братская птицефабрика»	
							в % к 2011г.	отклонение (+,-), тыс. руб.	в % к 2011г.	отклонение (+,-), тыс. руб.	в % к 2011г.	отклонение (+,-), тыс. руб.	в % к 2011г.	отклонение (+,-), тыс. руб.	в % к 2011г.	отклонение (+,-), тыс. руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
получению	2012	-	559	99890	19461	-										
	2013	-	384	125139	26782	-										
7. Проценты к уплате	2011	33254	96641	142704	31257	4804										
	2012	38110	107840	157904	32448	6450	145	15100	118,4	17745	132	-1321	96	-1321	232	6333
	2013	48354	114386	187994	29936	11137										
8. Доходы от участия в других организациях	2011	350	-	-	-	-										
	2012	328	-	-	-	-	125	86								
	2013	436	-	-	-	-										
9. Прочие доходы	2011	105117	143994	459416	45827	15247										
	2012	87147	129017	410096	24891	14086	115	15780	113,3	19214	119	-3185	93	-3185	201	15384
	2013	120897	163208	545858	42642	30631										
10. Прочие расходы	2011	38489	40734	199602	11720	2367										
	2012	37906	53724	122639	15152	27188	56	-16847	130,3	12334	49	2842	124	2842	756	15533
	2013	21642	53068	96998	14562	17900										
11. Прибыль (убыток) до налогообложения	2011	63103	161978	635730	75660	12413										
	2012	62520	339838	568648	145551	471	105	3063	35,0	-	133	-21465	72	-21465	46	-6691
	2013	66166	56736	843613	54195	5722										
12. Налоговые платежи, прочее	2011	-	-	11967	1874	114										
	2012	-	-	15378	4472	-					74	3977	312,2	3977	0,0	-114

Показатели рентабельности

Наименование показателя	Способ расчета	Годы	СПК «Окинский»	ЗАО «Саянский бройлер»	СХОАО «Белореченское»	ЗАО «Ангарская птицефабрика»	ЗАО «Брагская птицефабрика»	Отклонение 2013г. к 2011 г.				
								СПК «Окинский»	ЗАО «Саянский бройлер»	СХОАО «Белореченское»	ЗАО «Ангарская птицефабрика»	ЗАО «Брагская птицефабрика»
								%	%	%	%	%
1. Рентабельность продаж	$R1 = \frac{\text{прибыль от продаж}}{\text{выручка от продаж}}$	2011	3,1	9,4	12,6	8,3	2,0	-1,8	-6,7	-1,5	-5,2	-0,9
		2012	4,9	17,4	9,2	15,0	7,6					
		2013	1,3	2,8	11,2	3,1	1,2					
2. Рентабельность производства	$R2 = \frac{\text{прибыль от продаж}}{\text{себестоимость}}$	2011	3,2	11,28	19,9	9,1	2,1	-1,8	-8	-3,2	-5,9	-0,4
		2012	5,2	23,9	13,66	17,6	8,2					
		2013	1,3	3,25	16,7	3,2	1,6					
2. Рентабельность от обычной деятельности	$R2 = \frac{\text{прибыль до налогообложения}}{\text{выручка от продаж}}$	2011	6,6	9,9	18,3	9,5	6,0	-0,7	-7,3	2,3	-3,7	-4,4
		2012	6,1	15,9	15,5	14,6	0,2					
		2013	5,9	2,6	20,6	5,8	1,6					
3. Чистая рентабельность	$R3 = \frac{\text{чистая прибыль}}{\text{выручка от продаж}}$	2011	6,6	9,9	17,9	9,3	6,0	-0,7	-7,3	2,4	-4,1	-4,4
		2012	6,1	15,9	15,1	14,2	0,2					
		2013	5,9	2,6	20,4	5,2	1,6					
4. Экономическая рентабельность	$R4 = \frac{\text{чистая прибыль}}{\text{стоимость имущества}}$	2011	5,9	8,4	10,2	7,6	3,4	-1,4	-6,2	1,4	-2,6	-2,1
		2012	5,0	14,8	8,2	12,7	0,1					
		2013	4,5	2,2	11,5	5,0	1,4					
5. Рентабельность собственного капитала	$R5 = \frac{\text{чистая прибыль}}{\text{стоим. собств. капитала}}$	2011	8,3	18,1	14,5	13,4	11,1	-0,6	-13,7	1,2	-6,7	-6,2
		2012	7,7	27,6	11,7	20,6	0,4					
		2013	7,8	4,4	15,6	6,7	4,9					

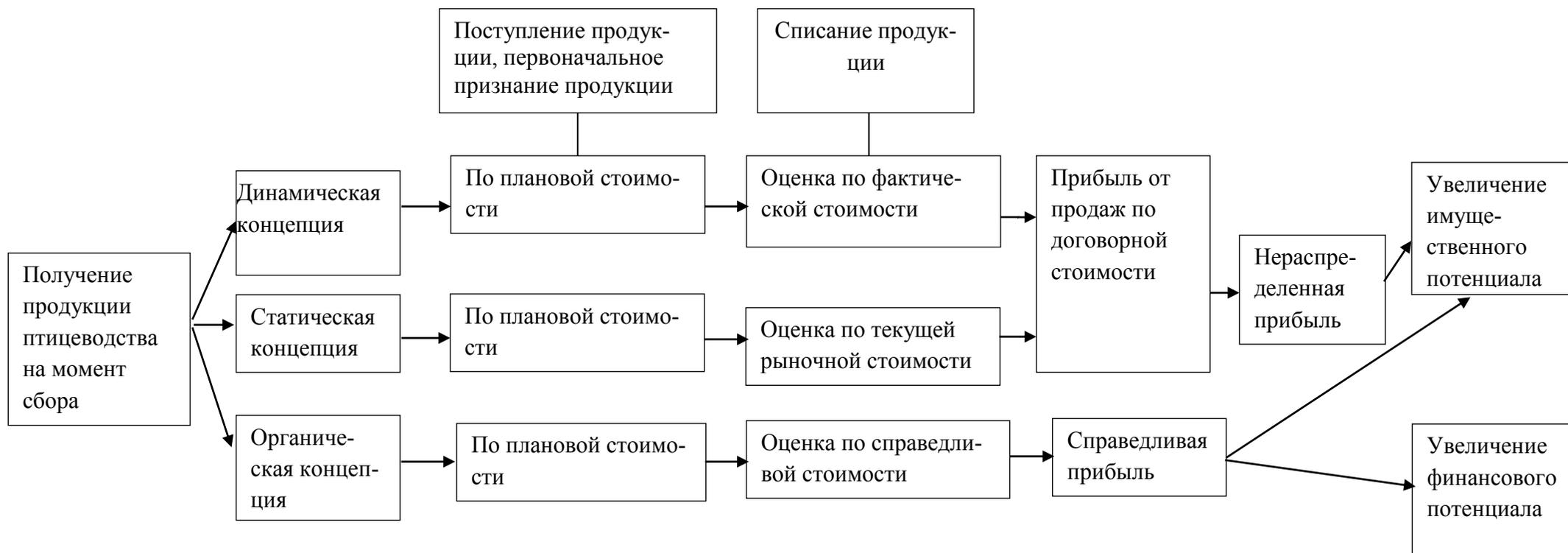
Калькуляция стоимости яйца куриного за 2013 год, руб./шт.

Наименование статей	Единицы измерения	СХОАО «Белореченское»
Затраты на инкубацию	руб./шт.	0,07
Затраты по содержанию родительского стада	руб./шт.	0,10
Затраты по выращиванию молодняка	руб./шт.	0,47
Затраты на промышленное стадо, в том числе:		
Заработная плата	руб./шт.	0,13
Корма	руб./шт.	1,64
Ветобслуживание	руб./шт.	0,03
Текущий ремонт	руб./шт.	0,02
Электроэнергия	руб./шт.	0,02
Автопарк	руб./шт.	0,03
Вода горячая	руб./шт.	0,001
Вода холодная	руб./шт.	0,002
Тепло	руб./шт.	0,03
Падеж	руб./шт.	0,04
Амортизация	руб./шт.	0,06
Канализация	руб./шт.	0,002
МБП	руб./шт.	0,001
Кормоцех	руб./шт.	0,04
Стоимость птицы на забой	руб./шт.	0,34
Общепроизводственные расходы	руб./шт.	0,08
Производственная себестоимость	руб./шт.	2,46
Расходы по переработке и реализации, из них		
сортировка и переработка яиц	руб./шт.	0,13
тара	руб./шт.	0,27
содержание складского хозяйства	руб./шт.	0,04
транспортные	руб./шт.	0,19
затраты по реализации	руб./шт.	0,06
затраты ОРСов	руб./шт.	0,25
Общехозяйственные расходы	руб./шт.	0,25
Расходы по реализации	руб./шт.	1,19
Себестоимость всего	руб./шт.	4,30
Рентабельность	руб./шт.	0,30
Рентабельность	%	7,08
Цена реализации	руб./шт.	4,6

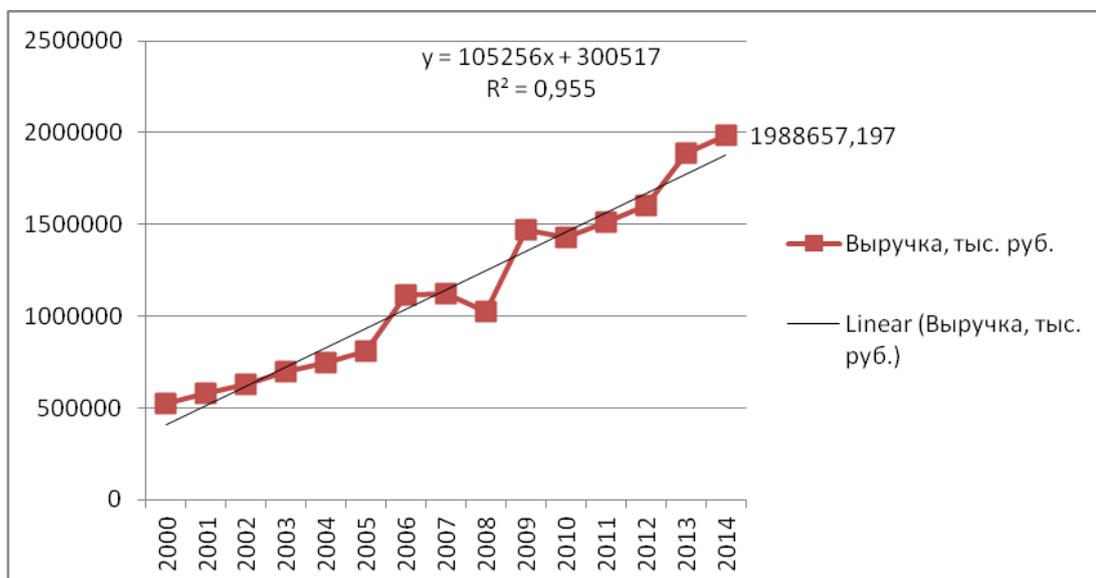
Калькуляция стоимости мяса птицы за 2013 год, руб./кг

Наименование статей	Ед. изм.	СХОАО «Белореченское»
Фиксированная цена за 1 кг живого веса	руб./кг	51,5
Итого стоимость сырья за 1 кг живого веса	руб./кг	51,5
Стоимость сырья за 1 кг убойного веса	руб./кг	80,72
Затраты на производство, в том числе:		
заработная плата	руб./кг	10,94
Текущий ремонт	руб./кг	2,52
Электроэнергия	руб./кг	1,25
Инвентарь и хоз. Принадлежности	руб./кг	0,03
Услуги тракторного парка	руб./кг	0,32
Услуги холодильника	руб./кг	0,49
Гофрокороб № 15	руб./кг	1,03
Амортизация	руб./кг	3,52
Канализация	руб./кг	0,1
Дополнительные коммунальные услуги	руб./кг	0,08
МБП (сырье и материалы)	руб./кг	0,33
Накладные расходы	руб./кг	0,33
Итого затраты на производство	руб./кг	20,94
Итого производственная себестоимость	руб./кг	101,66
Затраты по реализации	руб./кг	8,21
Итого затрат (себестоимость всего)	руб./кг	109,87
Рентабельность	руб./кг	7,70
Рентабельность	%	7,01
Цена реализации	руб./кг	117,57

Модель учета готовой продукции птицеводства в рамках балансовых теорий



Прогнозирование выручки от продажи сельскохозяйственной продукции в СХОАО «Белореченское» Иркутской области на 2015 год



Реестр «Продажа сельскохозяйственной продукции за 01.01.20__ г.»

Наименование продукции: яйца куриные

Единица измерения: тыс.шт.

Покупатель	Документ (дата, номер)	Показатели качества (сорт, категория)	Количество проданной продукции, шт.	Себестоимость, тыс. руб.	Расходы на продажу, тыс. руб.	Себестоимость всего, тыс. руб.	Выручка, тыс. руб.	Оценка по справедливой стоимости, тыс. руб.	Справедливая прибыль, тыс. руб.	Итоговый результат, тыс. руб.
Иркутский рынок		45,5	700	1 364	841	2 206	3 221	2 381	840	1 051
Магазины		32,5	500	975	599	1 576	2 301	1 701	600	758
Организации		22	339	662	407	1 066	1 557	1 151	406	522
Итого			1 539	3 001	1 847	4848	7079	5233	1846	2231

Ведомость «Продажа готовой продукции за январь 20__ г.

Лист 1									
№ п/п	Код структурного подразделения	Дата, Реестр или другой документ	Наименование, единицы измерения	Отправлено, отпущено, выполнено (в дебет счета 90, с кредита счетов)					Итого по дебету
				Кол-во	Продажная стоимость	Справедливая стоимость	99.7 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года по справедливой стоимости»	99 Прибыли и убытки (прибыль)	
1.	Центральный склад	01.01.14, реестр «продажа с/х прод-ии»	Яйцо, тыс. шт.	1539	7079	5233	1846	2231	
2.	Центральный склад	02.01.14, реестр «продажа с/х прод-ии»							
3.	И т.д.								
Итого				1539	7079	5233	1846	2231	

Лист 2					
Принято к оплате (с кредита счета 90, 85 в дебет счетов 50, 51, 62, 76, 92 и др.)					Итого по кредиту
Документ, дата	Количество		Стоимость, руб.	99.7 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года по справедливой стоимости» с кредита сч. 85	
	В натуре, кг	Зачетная масса, кг.			
Платежное поручение, 03.01.14	1 539	-	7 079	1 846	
Итого:					

Журнал-ордер №11
СХОАО «Белореченское» за январь 2014 г., тыс. руб.

		Счета кредитовые								
Наименование	Счета дебетовые	20	41	43	90	91	62	68	92	
Готовая продукция	43								832930	832930
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60									
Организации	62				2586755					2586755
Продажи	90			1911949				258675	815 390	1642026
Прочие доходы и расходы	91									
Справедливые доходы и расходы	92									
Касса	50						660 000			660 000
Расчетный счет	51						1 926755			1 926755
Итого за месяц:		286792		1911949	2586755		2586755	258675	17540	7648466

Реализация продукции растениеводства

СОБСТВЕННАЯ ПРОДУКЦИЯ РАСТЕНИЕВОДСТВА	Код	Количе- ство, ц	Полная себестои- мость	Выруче- но	При- быль (убы- ток) от продаж	Справедли- вая прибыль
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
Зерновые и зернобобовые культуры - всего (стр.741+744+745+746+747+748+ 749+760+770+780)	740	3 212	1 476	1 212	1 212	1 212
в том числе:	741	879	895	544	544	544
Пшеница						
из нее:	742	-	-	-	-	-
1-2 класса						
3 класса	743	-	-	-	-	-
Рожь	744	-	-	-	-	-
Просо	745	-	-	-	-	-
Гречиха	746	-	-	-	-	-
Рис	747	-	-	-	-	-
Кукуруза	748	-	-	-	-	-
Ячмень - всего	749	91	90	67	67	67
из него пивоваренный	750	-	-	-	-	-
Горох	760	-	-	-	-	-
Овес	770	159	32	39	39	39
Прочие зерновые и зернобобовые	780	2 083	459	562	562	562
Подсолнечник	790	-	-	-	-	-
Соя	800	-	-	-	-	-
Сахарная свекла в физическом весе	810	-	-	-	-	-
Справочно: в зачетном весе	811	-	X	X	X	X
Рапс	820	-	-	-	-	-
Семена льна-долгунца	830	-	-	-	-	-
Льносолома	840	-	-	-	-	-
в том числе в переводе на волокно	841	-	X	X	X	X
Льнотреста	850	-	-	-	-	-
в том числе в переводе на волокно	851	-	X	X	X	X
Картофель	860	-	-	-	-	-
Табак	870	-	-	-	-	-
Конопля	880	-	-	-	-	-
Овощи открытого грунта	890	-	-	-	-	-
Овощи закрытого грунта	900	-	-	-	-	-
Плоды семечковые и косточковые	910	-	-	-	-	-
Ягоды	920	-	-	-	-	-
Орехоплодные, субтропические, цитру- совые	930	-	-	-	-	-
Виноград	940	-	-	-	-	-
Бахчевые культуры (арбузы и дыни)	950	-	-	-	-	-
Чайный лист	960	-	-	-	-	-
Прочая продукция растениеводства	970	X	146	183	183	183
Продукция растениеводства собственно- го производства, реализованная в пере- работанном виде	980	X	466	654	654	654
в том числе стоимость переработки	981	X	6	8	8	8
ИТОГО РЕАЛИЗОВАНО ПРОДУКЦИИ РАСТЕНИЕВОДСТВА (стр.740+790+800+ 810+820+830+840+850+860+870+880+890+90 0+910+ 920+930+940+950+960+970+980)	990	X	2 088	2 049	2 049	2 049

Реализация продукции животноводства

СОБСТВЕННАЯ ПРОДУКЦИЯ ЖИВОТНОВОДСТВА	код	количество в натуре (ц, код по ОКЕИ - 206)	полная себестоимость	выручено	Прибыль (убыток) от продаж	Справедливая прибыль (убыток)
1	2	3	4	5	6	7
Скот и птица в живой массе - всего:	600	4 768	62 017	47 085	47 085	47 085
в том числе:	601	1 852	29 917	16 333	16 333	16 333
крупный рогатый скот						
свиньи	602	981	11 216	10 008	10 008	10 008
овцы и козы	603	-	-	-	-	-
птица	604	1 914	20 772	20 600	20 600	20 600
лошади	605	21	112	144	144	144
олени	606	-	-	-	-	-
прочие виды животных	607	-	-	-	-	-
Молоко цельное в физическом весе	610	40 768	107 616	132 633	132 633	132 633
справочно: в зачетном весе	615	43 286	X	X	X	X
Яйца (тыс. штук, код ОКЕИ - 798)	620	575 491	1 911 949	2 586 755	674 806	33 324
в том числе пищевые	621	213 226	656 923	655 819	655 819	655 819
Суточные птенцы (тыс. гол. код ОКЕИ - 556)	630	104	8 536	8 666	8 666	8 666
Шерсть всякая (в физ. весе, ц-код ОКЕИ-166)	640	-	-	-	-	-
Каракульские шкурки и смушки (шт., код ОКЕИ-796)	650	-	-	-	-	-
Мед	660	-	-	-	-	-
Рыба товарная одомашненных видов и пород	670	-	-	-	-	-
Рыбная продукция	680	-	-	-	-	-
Продукция звероводства	700	X	-	-	-	-
в том числе: соболеводства	705	X	-	-	-	-
Прочая продукция животноводства	710	X	104	110	110	110
Продукция животноводства собственного производства, реализованная в переработанном виде	720	X	242 637	247 249	247 249	247 249
в том числе стоимость переработки	721	X	63 588	64 797	64 797	64 797
Из строки 720:	730	53 815	148 840	170 689	170 689	170 689
молочные продукты (в пересчете на молоко)						
мясо и мясопродукция (в пересчете на живую массу) - всего	740	12 448	93 797	76 560	76 560	76 560
в том числе:	741	2 971	43 310	30 721	30 721	30 721
крупный рогатый скот						
свиньи	742	1 584	23 569	19 264	19 264	19 264
овцы и козы	743	-	-	-	-	-
птица	744	7 861	26 735	26 405	26 405	26 405
олени	745	-	-	-	-	-
лошади	746	32	183	170	170	170
прочие	747	-	-	-	-	-
ИТОГО СОБСТВЕННАЯ ПРОДУКЦИЯ ЖИВОТНОВОДСТВА (стр.600+610+620+630+640+650+660+670+680+690+700+710+720)	750	X	1 077 833	1 091 562	1 091 562	1 091 562