

5. Медведева О. Е. Оценка стоимости земель сельскохозяйственного назначения и иного сельскохозяйственного имущества / О. Е. Медведева // Приложение к журналу «Имущественные отношения в Российской Федерации», 2014. – С. 12-17.
6. Актуальные проблемы формирования рентной политики в современных условиях: материалы международной научно-практ. конф., (г. Киев, 17мая 2007 г.) : в трех частях. Ч. 1 / СОПС Украины ; НАН Украины. – К.: СОПС Украины ; НАН Украины, 2007. – 265 с.

УДК 657.01

УЧЕТНЫЙ МЕХАНИЗМ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ С УЧЕТОМ ОТРАСЛЕВЫХ ОСОБЕННОСТЕЙ

Н. В. Кулиш

ФГБОУ ВПО» Ставропольский государственный аграрный университет»,
г. Ставрополь, Российская Федерация

(Поступила в редакцию 18.06.2015 г.)

Аннотация. Реформирование российской системы бухгалтерского учета на основе МСФО направлено на формирование более качественной и достоверной информации о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности экономических субъектов. Актуальность исследования определяется необходимостью разработки методических и организационных аспектов учета финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций. Автором определены основные направления механизма совершенствования учета финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций с целью обеспечения всех заинтересованных пользователей информацией для принятия обоснованных управленческих решений.

Summary. The reform of the Russian system of accounting based on IFRS aimed at building better and more accurate information about the financial condition and financial results of economic entities. The relevance of the study is determined by the need to develop methodological and organizational aspects of the treatment of financial results of activity of the agricultural organizations. The author defines the main directions of improving the mechanism of the treatment of financial results of activity of the agricultural organizations in order to ensure that all interested users with information to make informed management decisions.

Введение. В экономике любой страны сельское хозяйство занимает особое место. Специфичность роли, отведенной сельскому хозяйству, обуславливается производством продуктов питания как основы жизнедеятельности людей и воспроизводства рабочей силы, производством сырья для многих видов непродовольственных потребительских товаров и продукции производственного назначения. По существу, уровень развития сельского хозяйства во многом определяет степень продовольственной обеспеченности страны.

В соответствии со Стратегией социально-экономического развития Ставропольского края до 2020 г. и на период до 2025 г. экономика Ставропольского края имеет выраженную агропромышленную специализацию. Отрасли сельского хозяйства принадлежит ведущее место как по численности занятых в экономике, так и в формировании валового регионального продукта Ставропольского края.

В Северо-Кавказском федеральном округе Ставропольский край за 2014 г. по объему производства продукции сельского хозяйства занимает 1 место, в сравнении с Южным федеральным округом – 3-е место после Краснодарского края и Ростовской области. Доля производства валовой продукции сельского хозяйства края в Северо-Кавказском федеральном округе по итогам 2014 г. составляет около 44,0%.

По данным Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Ставропольскому краю валовое производство продукции сельского хозяйства края в хозяйствах всех категорий за 2014 г. составило 146,0 млрд. руб., что в сопоставимой оценке на 8,1% больше уровня 2013 г. Сельскохозяйственные организации Ставропольского края произвели продукции на 87,8 млрд. руб., или на 10,6% больше аналогичного показателя прошлого года. Доля продукции растениеводства составила 69,0%, животноводства – 31,0%.

При этом сельскохозяйственное производство края сосредоточено:

60,2% – в сельскохозяйственных организациях;

26,8% – в хозяйствах населения;

13,0% – в крестьянских (фермерских) хозяйствах, включая индивидуальных предпринимателей.

Основная часть продукции растениеводства (67,1%) произведена в сельхозорганизациях; около половины животноводческой продукции – в ЛПХ; КФХ произвели 16,3% продукции растениеводства и 5,8% продукции животноводства.

Доля прибыльных сельскохозяйственных организаций составила 93,2%, которыми получено 11,8 млрд. руб. прибыли, рентабельность от всей хозяйственной деятельности составила 25,1%, что на 10% выше уровня 2013 г.

Таблица – Состав и структура сельскохозяйственных товаропроизводителей Ставропольского края*

Сельхозтоваропроизводители	2012 г.		2013 г.		2014 г.		2014 г. в % к 2012 г.
	кол-во	уд. вес, %	кол-во	уд. вес, %	кол-во	уд. вес, %	
Сельскохозяйственные организации	1331	0,3	1289	0,3	1315	0,3	98,8
Крестьянские (фермерские) хозяйства,	19681	4,2	19330	4,2	18749	4,2	95,3

главы КФК, ИП в области сельского хозяйства							
Личные подсобные хозяйства	452000	95,5	435000	95,5	430000	95,5	95,1
Итого все категории хозяйств	473012	100,0	455619	100,0	450064	100,0	95,1

**хозяйствующие субъекты, заявившие при регистрации основной вид деятельности по ОКВЭД «01» – «Сельское хозяйство, охота и предоставление услуг в этих областях»*

При осуществлении экономической и хозяйственной деятельности в сельском хозяйстве следует учитывать особенности, обусловленные технологией производства, размещением трудовых, производственных и земельных ресурсов.

Специфика осуществления воспроизводства в сельском хозяйстве обусловлена тем, что по сравнению с другими отраслями решающее значение здесь имеет воспроизводство природно-биологической системы – земли, растений и животных. Следовательно, в этой сфере общественно-производственных отношений наиболее важным является обеспечение единства техники, биологии, экономики и экологии.

Эффективное развитие агробизнеса невозможно без построения адекватной системы учетных данных, позволяющих формировать релевантную информацию и принимать на основе ее анализа оптимальные управленческие решения. Бухгалтерский учет как основная часть информационной системы призван обеспечивать оперативной информацией управленцев всех уровней для разработки стратегии и тактики деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Интересы внешних пользователей порождают необходимость отражения в бухгалтерской отчетности широкого спектра показателей финансовых результатов, позволяющих им принимать аргументированные решения о взаимодействии с организацией, и определяют формы раскрытия информации, которые различаются между собой по объему и детализации показателей.

Актуальность темы исследования усиливается ввиду разнообразия применения сельскохозяйственными организациями налоговых режимов: общего режима налогообложения и специальных налоговых режимов (единого сельскохозяйственного налога, упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности), которые также оказывают влияние на величину финансового результата.

Цель работы: развитие теоретических основ учета формирования финансовых результатов сельскохозяйственными организациями и разра-

ботка методического инструментария для их практической реализации в условиях реформирования российского бухгалтерского учета на основе применения МСФО.

Материал и методика исследования. Теоретическую основу исследования составили труды российских и зарубежных ученых по проблемам теории, методологии и организации учета и формирования финансовых результатов; законодательные и нормативные акты по регулированию бухгалтерского учета и налогообложения в Российской Федерации; методические рекомендации Минсельхоза России, данные Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Ставропольскому краю. Методологической основой исследования послужили общенаучные принципы исследования, предполагающие изучение экономических отношений и явлений в их развитии и взаимосвязи.

Результаты исследований и их обсуждение. Бухгалтерский учет является сложнейшей информационной системой, состоящей из взаимосвязанных подсистем, каждая из которых имеет свои задачи, функции и способы формирования информации. Важнейшей из них является подсистема учета финансовых результатов и распределения прибыли, которая интегрирует всю информацию бухгалтерской системы о доходах и расходах организации, сопоставление которых дает финансовый результат, а также формирует данные о прибыли как источнике финансового обеспечения различных сторон деятельности организации.

В России бухгалтерский учет осуществляется в рамках единой методологии, тем не менее, при всей универсальности его общих положений, отраслевая принадлежность экономических субъектов вызывает необходимость отражения в учете и отчетности определенных, только им присущих, фактов хозяйственной жизни.

Сельскохозяйственное производство представляет собой сложный процесс производства продукции, предназначенной как для продажи (готовая продукция), так и для внутреннего потребления (корма, семена, органические удобрения и др.). На данный процесс оказывают влияние множество природных, внутренних экстенсивных, интенсивных и внешних факторов. В сельском хозяйстве процесс производства связан с землей, растениями, животными. При этом значительная часть производственного цикла – это целенаправленное воздействие на живые организмы: выращивание их до определенных кондиций, часто с перерывами, вызываемыми естественными климатическими условиями. Вследствие этого производственный цикл в сельском хозяйстве намного длиннее, чем в других отраслях, что предполагает неравномерность осуществления расходов и получения доходов. В формировании реальной величины финансовых результатов аграрных формирований временные промежутки

оказывают существенное влияние на оценку доходов и расходов. В значительной степени это зависит от методических и организационных аспектов, разработка которых позволит наиболее достоверно и своевременно отражать финансовые результаты деятельности в учете и отчетности.

Финансовый результат организации складывается из двух составляющих, основным из которых является реализационный результат, полученный от продажи продукции, товаров, работ и услуг, а также от фактов хозяйственной жизни, представляющих предмет деятельности экономического субъекта, например, таких, как сдача основных средств в аренду, передача во временное пользование объектов интеллектуальной собственности, вложение средств в уставные капиталы других организаций и т. д.

Вторая часть, в виде доходов и расходов, непосредственно не связанных с формированием основного реализационного финансового результата, образует прочий финансовый результат. Если за отчетный период организация от продажи продукции, товаров, работ, услуг и других операций, составляющих предмет его деятельности, получила прибыль, то весь его финансовый результат будет равен прибыли от продаж плюс прочие доходы минус прочие расходы. Если организация получит убыток от продаж, то его общий финансовый результат будет равен сумме убытка от продаж плюс прочие расходы минус прочие доходы.

В течение отчетного года финансовые результаты отражаются в учете раздельно на счетах 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж», 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» и 99 «Прибыли и убытки». По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности все указанные счета закрываются заключительными записями декабря. При этом порядок закрытия указанных счетов принципиально различный. Все субсчета, открытые к счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», закрываются внутренними записями.

В свою очередь, на счете 99 «Прибыли и убытки» перед его закрытием отражаются все показатели, совокупность которых позволяет выявить конечный финансовый результат хозяйственной деятельности организации. Записью декабря отчетного года сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Тем самым конечный финансовый результат включается в состав капитала организации. Таким образом, основной функцией счета 99 является обобщение информации о формировании конечного финансового результата деятельности в отчетном году, включаемого в состав собственного капитала организации.

В условиях рыночной экономики, как для хозяйствующих субъектов, так и для государства в целом, меняется не только значение финансового результата, но и цели его формирования, обусловленные расширяющимся кругом потребителей соответствующей финансовой информации.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 25 февраля 2011 г. № 107 утверждено Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации.

Принятие этих нормативных документов свидетельствует о том, что российская система бухгалтерского учета должна обеспечивать подготовку данных, пригодных для составления отчетности по МСФО или как минимум сопоставимых с показателями, полученными на основе этих стандартов.

Для российских сельскохозяйственных организаций наиболее существенной проблемой выступает практическое применение положений IAS 41 «Сельское хозяйство», оперирующего такими понятиями, как «биологический актив» и «справедливая стоимость».

Согласно сложившейся международной учетной практике, сельскохозяйственная деятельность представляет собой процесс управления биотрансформацией биологических активов (растений, животных). Биотрансформация приводит к росту количества животных и растений, улучшению их качественных характеристик или к дегенерации, т. е. уменьшению количества животных и растений, ухудшению их качественных характеристик, а также к воспроизводству дополнительного количества животных и растений, получению сельскохозяйственной продукции (молока, ягод, шерсти и др.). Биологические активы (растения и животные) могут многократно или, наоборот, только разово использоваться для сбора сельскохозяйственной продукции. Сельскохозяйственную продукцию получают путем отделения от биологического актива или путем прекращения дальнейшей биотрансформации биологического актива, т. е. прекращения его жизнедеятельности и существования как объекта производства.

Биологические активы могут составлять до 40-50% валюты баланса сельскохозяйственных организаций, а это основной актив, который генерирует выручку.

Для организации эффективной системы управления биологическими активами и процессами изменений этих активов особое значение имеет обоснованность их оценки, учета и формирования доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации указанных объектов. В МСФО 41 «Сельское хозяйство» синтезированы особенности сельского

хозяйства в уникальной характеристике сельскохозяйственной деятельности как управление биотрансформацией, подлежащей отражению в бухгалтерском учете.

Отсюда возникает необходимость использования в соответствии с МСФО 41 модели учета и оценки биологических активов по справедливой стоимости. Данная модель учета и оценки позволяет отражать последствия биотрансформации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, выражающиеся в изменении справедливой стоимости биологических активов. Оценка биологических активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности по справедливой стоимости даст возможность реальной оценки финансового состояния и платежеспособности сельскохозяйственных экономических субъектов. Кроме того, создаются условия для более обоснованного анализа ресурсного потенциала и эффективного управления финансово-хозяйственной деятельностью сельскохозяйственных организаций.

В основе концепции справедливой стоимости лежит идея о том, что экономический субъект будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и что у него отсутствует намерение или необходимость ликвидации объектов, либо проведение какой-либо сделки на не благоприятных для себя условиях. Поэтому справедливая стоимость обычно не является той суммой, которую предприятие получило или заплатило бы в результате принудительного осуществления сделки, вынужденной ликвидации или продажи в неблагоприятных условиях.

Справедливая стоимость актива или обязательства должна поддаваться надежному определению. Если организация не может узнать точной величины справедливой стоимости, то она может определить некий диапазон обоснованных расчетных оценок. Разброс значений в данном диапазоне не должен быть значительным, и степень вероятности данных значений в указанном диапазоне должна поддаваться оценке.

Переход к оценке биологических активов и сельхозпродукции по справедливой стоимости, которая известна в российском учете под названием восстановительной стоимости, требует внесения существенных корректив в привычную схему сельскохозяйственного бухгалтерского учета, но позволяет точнее определять результаты сельскохозяйственной деятельности, достоверно и более прозрачно представлять их в финансовой отчетности.

Поэтому, на наш взгляд, реформирование отечественного бухгалтерского законодательства в области сельского хозяйства должно быть направлено на формирование реального отражения стоимости биологических активов. Указанный вид активов является значимым показателем сельскохозяйственной деятельности, в связи с чем возникает необходи-

мость его обособленного выделения как в самих формах финансовой отчетности, так и раскрытие в пояснительной записке к финансовой отчетности.

Заключение. Таким образом, новые условия хозяйствования и приближение основных принципов бухгалтерского учета к международным стандартам вызвали в нашей стране потребность в формировании новой концепции бухгалтерского учета финансовых результатов. Адаптация российского учета к международным стандартам и рыночным отношениям способствует его вхождению в мировую систему бухгалтерского учета и формированию информационного обеспечения, соответствующего современным требованиям управления.

ЛИТЕРАТУРА

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» //www1.minfin.ru/accounting/legislation
2. Методические рекомендации по организации бухгалтерского учета в сельском хозяйстве в связи с принятием Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» / А. С. Хусаинова, Н. Г. Белов, Л. И. Хоружий. – М.: ФГБНУ «Росинформагротех», 2012. – 100 с.
3. Закирова А. Р. Ключевые показатели эффективности деятельности сельскохозяйственных организаций / А. Р. Закирова // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2011. – № 26. – С. 102-105.
4. Клычова Г. С. Развитие бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях в условиях вступления в ВТО / Г. С. Клычова, А. Р. Закирова // Вопросы экономики и права. – 2013. – № 57. – С. 144-149.
5. Сигидов Ю. И. Развитие методики бухгалтерского учета финансовых результатов сельскохозяйственных организаций: монография / Ю. И. Сигидов, Н. Г. Ясменко. – М.: Инфра-М, 2015. – 118 с.
6. Хусаинова А. С. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету биологических активов и результатов их биотрансформации в сельском хозяйстве / А. С. Хусаинова, Л. И. Хоружий, Н. Г. Белов и др. – М.: ФГБНУ «Росинформагротех». – 2011. – 56 с.
7. Фролов А. В. Анализ эффективности функционирования сельскохозяйственных товаропроизводителей Ставропольского края / А. В. Фролов, А. А. Фролова // Экономика сельского хозяйства России. – 2015. – № 4. – С. 72-79.

УДК 336.61:338

МЕТОДОЛОГИЯ ОЦЕНКИ ПАРАМЕТРОВ СИСТЕМО-СИТУАЦИОННЫХ АСПЕКТОВ РИСКА В МНОГООТРАСЛЕВЫХ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

А. А. Миренков

Могилевский государственный университет продовольствия,
г. Могилев, Республика Беларусь

(Поступила в редакцию 15.06.2015 г.)