

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

Допускается к защите:  
зав. кафедрой, д.э.н., профессор  
\_\_\_\_\_ Алборов Р.А.  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2017 г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

на тему: Развитие методов оценки активов и обоснование их влияния на  
финансовые результаты организации (на примере СПК (Колхоз) «Удмуртия»  
Вавожского района Удмуртской Республики)

Направление подготовки «Экономика»

Направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник

М.Н. Рябова

Научный руководитель  
к.э.н., доцент

П.В. Антонов

Рецензент  
Директор ООО «ВетАгроТорг»

П.Е. Кутявин

Ижевск 2017

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>ВВЕДЕНИЕ</b>	4
<b>1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ МЕТОДОВ ОЦЕНКИ АКТИВОВ И ОБОСНОВАНИЕ ИХ ВЛИЯНИЯ НА ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ОРГАНИЗАЦИИ СОГЛАСНО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....</b>	<b>8</b>
<i>1.1</i> Экономическая сущность активов как объектов учета и контроля сельскохозяйственных организаций.....	8
<i>1.2</i> Классификация активов в системе бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций.....	11
<i>1.3</i> Развитие методики оценки активов и обоснование их влияния на финансовые результаты сельскохозяйственных организаций.....	17
<i>1.4</i> Методы оценки активов согласно международным стандартам финансовой отчетности.....	24
<b>2 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ОЦЕНКИ АКТИВОВ В СПК (КОЛХОЗ) «УДМУРТИЯ» ВАВОЖСКОГО РАЙОНА УДМУРТСКОЙ РЕСПУБЛИКИ.....</b>	<b>43</b>
<i>2.1</i> Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации.....	43
<i>2.2</i> Основные экономические показатели организации, ее финансовое состояние и платежеспособность.....	46
<i>2.3</i> Современное состояние оценки активов в СПК (колхоз) «Удмуртия» Вавожского района Удмуртской Республики.....	67
<b>3 РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ ОЦЕНКИ АКТИВОВ И ОБОСНОВАНИЕ ИХ ВЛИЯНИЯ НА ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ В СПК(КОЛХОЗ) «УДМУРТИЯ» ВАВОЖСКОГО РАЙОНА УДМУРТСКОЙ РЕСПУБЛИКИ...</b>	<b>71</b>
<i>3.1</i> Методика оценки активов и полученной от них продукции по справедливой стоимости.....	71
<i>3.2</i> Развитие первичного, аналитического и синтетического учета активов в оценке по справедливой стоимости.....	76
<i>3.3</i> Организация и методика обоснования влияния активов на	87

финансовые результаты организации.....	
<b>ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....</b>	<b>99</b>
<b>СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....</b>	<b>102</b>
<b>ПРИЛОЖЕНИЯ.....</b>	<b>108</b>

## **ВВЕДЕНИЕ**

**Актуальность темы исследования.** Для сельскохозяйственных организаций характерна многоотраслевая деятельность, имеющая определенную специфику и особенности. Бухгалтерский учет направлен на обеспечение необходимых информационных потребностей управления организацией, финансовой отчетностью, которая используется в принятии и реализации решений в области развития организации.

В настоящее время бухгалтерский учет сельскохозяйственной организации требует более глубокой оценки финансовых результатов и точного обоснования рекомендаций для выбора путей улучшения работы организации в области учета активов организации.

Реформирование системы бухгалтерского учета России и использование международных стандартов финансовой отчетности создало необходимость применения в практической деятельности сельскохозяйственных организаций различных масштабов деятельности МСФО 41 «Сельское хозяйство» [18].

В МСФО 41 «Сельское хозяйство» учитывается специфика отрасли, а также приведены особенности организации учета активов, который занимает важное значение в организации, поскольку позволяет:

- эффективно вести учет активов и получаемой от них продукции сельского хозяйства;

- выявить оптимальные пропорции между постоянными и переменными затратами, объемами и ценой реализации;
- минимизировать предпринимательские риски;
- повысить качество определения финансовых результатов от процесса трансформации активов;
- определить качество работы производственных подразделений сельскохозяйственной организации;
- выполнять оперативный учет взаиморасчетов с контрагентами сельскохозяйственной организации.

Следовательно, активы выступают в качестве одной из самых важных частей организации, и они должны учитываться в учетной системе.

**Состояние изученности проблемы.** Проблемы учета активов сельскохозяйственных предприятий отражены в трудах таких отечественных и зарубежных ученых, как Богаченко В.М., Бауэр Д, Ермакова Л.В., Каламбет А.П., Мэтьюс М.Р., Постюшков А.В., Соколов Я.В., Цыгулева М.И. и др.

Однако позиции авторов в отношении классификации, оценки справедливой стоимости, контроля активов животноводства несколько различаются. Классификация активов организации раскрыта недостаточно.

В связи с этим, недостаточная разработанность указанных вопросов, в совокупности с реформированием бухгалтерского учета в соответствии с требованиями международных стандартов обусловили выбор данной темы выпускной квалификационной работы, ее цель, задачи и последовательность проведения исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационного исследования является обоснование теоретических положений и разработка практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и оценки активов организации в соответствии с МСФО.

Для достижения цели исследования были поставлены следующие **задачи**:

- изучить теоретические аспекты учета, контроля и оценки активов в сельскохозяйственных организациях;

- сформировать целостный понятийный аппарат в области бухгалтерского учета и контроля активов;
- рассмотреть классификацию активов в системе бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций;
- изучить современную методику оценки по справедливой стоимости и учета активов;
- сформулировать принципы расчета справедливой стоимости активов;
- разработать алгоритм учета активов по справедливой стоимости;
- разработать алгоритм контроля движения активов;

**Объектом исследования** является СПК «Удмуртия», представляющее собой одно из крупных сельскохозяйственных организаций Вавожского района Удмуртской Республики в области производства продукции растениеводства и животноводства.

**Предметом исследования** является учет и контроль движения активов организации.

**Теоретической и методологической основой исследования** выступили труды отечественных и зарубежных ученых экономистов, а также нормативные и законодательные документы и личные исследования.

Для реализации методологической основы в конкретных исследованиях использовались такие методы как анализ, синтез, моделирование, индукция, дедукция, статистический, монографический, экспериментальный, балансовый, расчетно-конструктивный, экономико-математический.

В процессе исследования получены следующие результаты, имеющие признаки научной новизны и являющиеся предметом защиты:

- изучена и расширена сущность и классификация активов для сельскохозяйственных организаций;
- осуществлен комплексный анализ современного состояния сельскохозяйственной организации СПК «Удмуртия» и выполнена оценка финансовых результатов;

- разработана методика обоснования влияния активов на финансовые результаты организации.

**Практическая значимость исследования** заключается в разработке положений и рекомендаций по совершенствованию учета и контроля активов сельскохозяйственной организации. Практическое применение полученных результатов предполагает повышение качества отечественного бухгалтерского учета и контроля и приближение его к требованиям международных стандартов.

**Объем и структура работы.** Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, списка использованной литературы, приложений.

Работа изложена на 144 страницах машинописного текста и содержит 8 таблиц, 12 рисунков, 1 формула, 65 источника нормативной, научной и практической литературы и 15 приложений.

# **1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ МЕТОДОВ ОЦЕНКИ АКТИВОВ И ОБОСНОВАНИЕ ИХ ВЛИЯНИЯ НА ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ОРГАНИЗАЦИИ СОГЛАСНО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

## **1.1 Экономическая сущность активов как объектов учета и контроля сельскохозяйственных организаций**

Активы представляют собой экономические ресурсы организации в различных их видах, используемые в процессе осуществления хозяйственной деятельности. Они формируются для конкретных целей осуществления этой деятельности в соответствии с миссией и стратегией экономического развития предприятия и в форме совокупных имущественных ценностей характеризуют основу его экономического потенциала. Как целенаправленно формируемая совокупность экономических ресурсов в виде определенного комплекса имущественных ценностей организации активы призваны соответствовать функциональной направленности и объемам его хозяйственной деятельности. Только в таком соответствии они представляют для предприятия определенную ценность как его экономические ресурсы, предназначенные для использования в предстоящем периоде. Предметная сущность активов как экономических ресурсов проявляется, прежде всего, в сфере экономических отношений, а более конкретно - в экономической сфере деятельности организации. Соответственно, выступая носителем экономических характеристик, активы являются объектом экономического управления любых микроэкономических хозяйствующих систем [28, с. 432].

Активы являются имущественными ценностями организации, формируемыми за счет инвестируемого в них капитала. Вкладываемый в новый или развивающийся бизнес капитал материализуется в форме активов организации. Между категориями капитала и активов существует тесная связь: активы могут рассматриваться как объект инвестирования капитала, а капитал - как экономический ресурс, предназначенный для инвестирования в активы. Только путем инвестирования в активы капитал как накопленная ценность

вовлекается в экономический процесс. Следует при этом отметить, что направляемый на формирование активов предприятия капитал может инвестироваться не только в денежной, но и в реальной форме, например, в форме конкретных капитальных товаров.

Активы представляют собой имущественные ценности организации, имеющие стоимость. Концепция стоимости активов базируется, прежде всего, на их ценности для предприятия как экономического ресурса. Уровень стоимости активов определяется суммой затрат факторов производства на их создание, периодом использования, соответствием целям хозяйственного использования, конъюнктурой рынка средств и предметов труда и т.п.

К активам относятся только те экономические ресурсы, которые полностью контролируются организацией. Под таким контролем понимается право собственности на используемые экономические ресурсы или в отдельных, предусмотренных законодательством случаях, - право владения соответствующими их видами (например, имущественными ценностями, привлеченными к их использованию на условиях финансового лизинга). Экономические ресурсы, используемые предприятием, но не контролируемые им, активами не являются. Это относится, в первую очередь, к используемым трудовым ресурсам, а также к имущественным ценностям, арендуемым организацией или предоставленным ей во временное пользование на безвозмездной основе. Следовательно, как контролируемые экономические ресурсы, активы организации являются носителем прав собственности. В этой роли они могут выступать носителем всех форм этой собственности - индивидуальной частной, коллективной частной, муниципальной, общегосударственной и т.п. При этом объектом собственности организации является совокупность его активов вне зависимости от источников финансовых средств (собственного или заемного привлеченного капитала), за счет которых они сформированы.

Активы являются экономическим ресурсом, генерирующим доход. Способность приносить доход в процессе операционной или инвестиционной

деятельности является одной из важнейших характеристик активов организации как объекта экономического управления. Этот доход активы генерируют, прежде всего, как экономические ресурсы, обладающие производительностью. Важно отметить также, что потенциальная способность активов генерировать доход не реализуется автоматически, а обеспечивается лишь в условиях эффективного их использования.

Активы организации, используемые в хозяйственной деятельности, находятся в процессе постоянного оборота. Этот оборот присущ как всей совокупности активов, так и отдельным их видам. Совокупность используемых организацией активов видоизменяется, прежде всего, в реальных своих формах - одни виды активов в процессе оборота переходят в другие их виды (например, запасы сырья - в запасы готовой продукции; запасы готовой продукции - в дебиторскую задолженность или денежные активы и т.п.). Так, в процессе оборота стоимость одних видов активов возрастает за счет приращения стоимости труда и других используемых видов экономических ресурсов (например, стоимость запасов готовой продукции, изготовленной из запасов сырья); стоимость других видов активов, наоборот, снижается (например, стоимость используемых основных средств, амортизируемых нематериальных активов и т.п.). Оборот активов подчинен определенным циклам - хозяйственному, операционному, инвестиционному [25, с.130].

Хозяйственное использование активов неразрывно связано с фактором риска. Риск является важнейшей характеристикой всех форм использования активов в хозяйственной деятельности организации.носителем этого фактора активы выступают в неразрывной связи с их характеристикой как экономических ресурсов, генерирующих доход. Уровень риска использования активов находится в прямой зависимости от уровня ожидаемой доходности.

Формируемые в составе активов имущественные ценности связаны с фактором ликвидности. Под ликвидностью активов понимается их способность быть быстро конверсированными в денежную форму по своей реальной рыночной стоимости. Эта характеристика активов обеспечивает возможность

быстрой их реструктуризации при наступлении неблагоприятных экономических и других условий их использования в сформированных видах.

Рассмотренные характеристики активов организации показывают, насколько многоаспектной с теоретических и прикладных позиций является эта экономическая категория. При этом все рассмотренные характеристики, отражающие особенности функционирования активов организации с различных сторон, тесно взаимосвязаны и требуют комплексного отражения при определении их экономической сущности.

## **1.2 Классификация активов в системе бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций**

Для осуществления хозяйственной деятельности каждая организация должна располагать определенным имуществом, принадлежащим ей на правах собственности или владения. Все имущество, которым располагает организация и которое отражено в ее балансе, называется его активами.

Активы представляют собой экономические ресурсы организации в форме совокупных имущественных ценностей, используемых в хозяйственной деятельности с целью получения прибыли.

Активы организации подразделяются по многим классификационным признакам, основными из которых с позиций финансового менеджмента являются:

1. Форма функционирования активов. По этому признаку выделяют следующие их виды:

а) Материальные активы. Они характеризуют активы организации, имеющие вещную (материальную) форму. К составу материальных активов организации относятся:

- основные средства;
- оборудование, предназначенное к монтажу;
- производственные запасы сырья и полуфабрикатов;
- запасы малоценных и быстроизнашивающихся предметов;

- объем незавершенного производства;
- запасы готовой продукции, предназначенной к реализации;
- прочие виды материальных активов.
- б) Нематериальные активы. Они характеризуют активы организации, не имеющие вещной формы, но принимающие участие в хозяйственной деятельности и приносящие прибыль. К этому виду активов организации относятся:
  - приобретенные организацией права пользования отдельными природными ресурсами;
  - патентные права на использование изобретений;
- «ноу-хау» — совокупность технических, технологических, управленческих, коммерческих и других знаний, оформленных в виде технической документации, описания, накопленного производственного опыта, являющихся предметом инноваций, но не запатентованных;
- права на промышленные образцы и модели;
- товарный знак — эмблема, рисунок или символ, зарегистрированные в установленном порядке, служащий для отличия товаров данного изготовителя от других аналогичных товаров;
- торговая марка — право на исключительное использование фирменного наименования юридического лица;
- права на использование компьютерных программных продуктов;
- «гудвилл» — разница между рыночной стоимостью предприятия как целостного имущественного комплекса и его балансовой стоимостью, образованная в связи с возможностью получения более высокого уровня прибыли (в сравнении со среднеотраслевым ее уровнем) за счет использования более эффективной системы управления, доминирующей позиции на товарном рынке, применения новых технологий и т.п.
- другие аналогичные виды имущественных ценностей предприятия;

в) Финансовые активы. Они характеризуют различные финансовые инструменты, принадлежащие организации или находящиеся в ее владении.

К финансовым активам организации относятся:

- денежные активы в национальной валюте;
- денежные активы в иностранной валюте;
- дебиторская задолженность во всех ее формах;
- краткосрочные финансовые вложения;
- долгосрочные финансовые вложения.

2. Характер участия в хозяйственном процессе и скорость оборота активов. По этому признаку активы организации подразделяются на следующие виды:

а) Оборотные (текущие) активы. Они характеризуют совокупность имущественных ценностей организации, обслуживающих текущую производственно-коммерческую (операционную) деятельность и полностью потребляемых в течение одного производственно-коммерческого цикла. В практике учета к ним относят имущественные ценности (активы) всех видов со сроком использования до одного года и стоимостью менее 15 необлагаемых налогом минимумов доходов граждан.

В составе оборотных (текущих) активов организации выделяют следующие их элементы:

- производственные запасы сырья и полуфабрикатов;
- запасы малоценных и быстроизнашивающихся предметов;
- объем незавершенного производства;
- запасы готовой продукции, предназначенной к реализации;
- дебиторскую задолженность;
- денежные активы в национальной валюте;
- денежные активы в иностранной валюте;
- краткосрочные финансовые вложения;
- расходы будущих периодов.

б) Внеоборотные активы. Они характеризуют совокупность имущественных ценностей организации, многократно участвующих в процессе хозяйственной деятельности и переносящих на продукцию использованную стоимость частями. В практике учета к ним относят имущественные ценности (активы) всех видов со сроком использования более одного года и стоимостью свыше 15 необлагаемых налогом минимумов доходов граждан. В состав внеоборотных активов организации входят следующие их виды:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- незавершенные капитальные вложения;
- оборудование, предназначенное к монтажу;
- долгосрочные финансовые вложения;
- другие виды внеоборотных активов.

3. Характер обслуживания отдельных видов деятельности. По этому признаку выделяют следующие виды активов организации:

а) Операционные активы. Они представляют собой совокупность имущественных ценностей, непосредственно используемых в производственно-коммерческой (операционной) деятельности организации с целью получения операционной прибыли.

В состав операционных активов организации включаются:

- производственные основные средства;
- нематериальные активы, обслуживающие операционный процесс;
- оборотные операционные активы (вся их совокупность за минусом краткосрочных финансовых вложений).

б) Инвестиционные активы. Они характеризуют совокупность имущественных ценностей организации, связанных с осуществлением его инвестиционной деятельности.

В состав инвестиционных активов организации включаются:

- незавершенные капитальные вложения;

- оборудование, предназначенное к монтажу;
- долгосрочные финансовые вложения;
- краткосрочные финансовые вложения.

4. Характер финансовых источников формирования активов. В соответствии с этим признаком различают следующие виды активов организации:

а) Валовые активы. Они представляют собой всю совокупность имущественных ценностей (активов) организации, сформированных за счет как собственного, так и заемного капитала.

б) Чистые активы. Они характеризуют стоимостную совокупность имущественных ценностей (активов) организации, сформированных исключительно за счет собственного его капитала.

5. Характер владения активами. По этому признаку активы организации делятся на следующие два вида:

а) Собственные активы. К ним относятся активы организации, находящиеся в постоянном его владении и отражаемые в составе его баланса.

б) Арендные активы. К ним относятся активы организации, находящиеся во временном его владении в соответствии с заключенными договорами аренды лизинга).

6. Степень ликвидности активов. В соответствии с этим признаком активы организации принято подразделять на следующие виды:

а) Активы в абсолютно ликвидной форме. К ним относятся активы, не требующие реализации и представляющие собой готовые средства платежа.

В состав активов этого вида входят:

- денежные активы в национальной валюте;
- денежные активы в иностранной валюте.

б) Высоколиквидные активы. Они характеризуют группу активов организации, которая быстро может быть конверсирована в денежную форму (как правило, в срок до одного месяца) без ощутимых потерь своей текущей

рыночной стоимости с целью своевременного обеспечения платежей по текущим финансовым обязательствам.

К высоколиквидным активам предприятия относятся:

- краткосрочные финансовые вложения;
- краткосрочная дебиторская задолженность.

в) Среднеликвидные активы. К этому виду относятся активы, которые могут быть конверсированы в денежную форму без ощутимых потерь своей текущей рыночной стоимости в срок от одного до шести месяцев.

К среднеликвидным активам предприятия обычно относят:

- все формы дебиторской задолженности, кроме краткосрочной и безнадежной;
- запасы готовой продукции, предназначенной к реализации.

г) Слаболиквидные активы. К ним относятся активы организации, которые могут быть конверсированы в денежную форму без потерь своей текущей рыночной стоимости лишь по истечении значительного периода времени (от полугода и выше).

В современной практике финансового менеджмента к этой группе активов организации относят:

- запасы сырья и полуфабрикатов;
- запасы малоценных и быстроизнашивающихся предметов;
- активы в форме незавершенного производства;
- основные средства;
- незавершенные капитальные вложения;
- оборудование, предназначенное к монтажу;
- нематериальные активы;
- долгосрочные финансовые вложения.

д) Неликвидные активы В эту группу входят такие виды активов организации, которые самостоятельно реализованы быть не могут (они могут быть проданы лишь в составе целостного имущественного комплекса).

К таким активам относятся:

- безнадежная дебиторская задолженность;
- расходы будущих периодов;
- убытки текущие и прошлых лет (отражаемые в составе актива баланса предприятия) [53, с.215].

### **1.3 Развитие методики оценки активов и обоснование их влияния на финансовые результаты сельскохозяйственных организаций**

При оценке имущества организации, ее обязательств и хозяйственных операций следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», Федеральным законом «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. В соответствии с этими нормативными документами для организаций всех форм собственности установлен единый порядок оценки имущества [21, с.131].

Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, — по стоимости его изготовления (фактические затраты, связанные с производством объекта имущества).

В состав фактически произведенных затрат включаются, в частности, затраты на приобретение самого объекта имущества, уплачиваемые проценты по предоставленному при приобретении коммерческому кредиту, наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям, таможенные пошлины и иные платежи, затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

Формирование текущей рыночной стоимости производится на основе цены, действующей на дату оприходования имущества, полученного безвозмездно, на данный или аналогичный вид имущества. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

Под стоимостью изготовления признаются фактически произведенные затраты, связанные с использованием в процессе изготовления имущества основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на изготовление объекта имущества.

Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации и органов, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату совершения операции. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций допускается вести в суммах, округленных до целых рублей. Возникающие при этом суммовые разницы относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов (уменьшение расходов) у некоммерческой организации либо увеличение (уменьшение) финансирования (фондов) у бюджетной организации (далее под бюджетной организацией понимается некоммерческая организация, основная деятельность которой финансируется за счет средств бюджета).

Правила оценки статей бухгалтерской отчетности.

Незавершенные капитальные вложения отражаются в бухгалтерском балансе по фактическим затратам для застройщика (инвестора).

Финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора. По долговым ценным бумагам разрешается разница между суммой фактических затрат на приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере начисления причитающегося по ним дохода относить на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации либо уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации.

Организации, действующие в качестве профессиональных участников рынка ценных бумаг, могут производить переоценку вложений в ценные бумаги, приобретаемые с целью получения дохода от их реализации, по мере изменения котировки на фондовой бирже.

Объекты финансовых вложений (кроме займов), не оплаченные полностью, показываются в активе бухгалтерского баланса в полной сумме фактических затрат их приобретения по договору с отнесением непогашенной суммы по статье кредиторов в пассиве бухгалтерского баланса в случаях, когда к инвестору перешли права на объект. В остальных случаях суммы, внесенные в счет подлежащих приобретению объектов финансовых вложений, показываются в активе бухгалтерского баланса по статье дебиторов.

Вложения организации в акции других организаций, котирующиеся на фондовой бирже, котировка которых регулярно публикуется, при составлении бухгалтерского баланса отражаются на конец отчетного года по рыночной стоимости, если последняя ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету. На указанную разность производится образование в конце отчетного года резерва под обесценение вложений в ценные бумаги за счет финансовых результатов у коммерческой организации или увеличения расходов у некоммерческой организации.

Основные средства отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, т.е. по фактическим затратам их приобретения, сооружения и изготовления за вычетом суммы начисленной амортизации, а у бюджетной организации — по первоначальной стоимости.

Изменение первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, переоценки соответствующих объектов раскрываются в приложениях к бухгалтерскому балансу. Коммерческая организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающих разниц на счет добавочного капитала организации, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

Нематериальные активы отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, т.е. по фактическим затратам на приобретение, изготовление и затратам по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, за минусом начисленной амортизации, а у бюджетной организации — по первоначальной стоимости.

Сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, запасные части, тара, используемая для упаковки и транспортировки продукции (товаров), и другие материальные ресурсы отражаются в бухгалтерском балансе по их фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость материальных ресурсов определяется исходя из фактически произведенных затрат на их приобретение и изготовление.

Определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, разрешается производить одним из следующих методов оценки запасов:

- по себестоимости единицы запасов;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей

затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат.

Товары в организациях, занятых торговой деятельностью, отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости их приобретения.

При продаже (отпуске) товаров их стоимость разрешается списывать с применением методов оценки, изложенных выше.

При учете организацией, занятой розничной торговлей, товаров по продажным ценам разница между стоимостью приобретения и стоимостью по продажным ценам (скидки, надбавки) отражается в бухгалтерской отчетности отдельной статьей.

Отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги отражаются в бухгалтерском балансе по фактической (или нормативной (плановой)) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией (сбытом) продукции, работ, услуг, возмещаемых договорной (контрактной) ценой.

Материально-производственные запасы, на которые цена в течение отчетного года снизилась, либо которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения), с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными. По полученным займам и кредитам задолженность показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов.

Отражаемые в бухгалтерской отчетности суммы по расчетам с банками, бюджетом должны быть согласованы с соответствующими организациями и тождественны. Оставление на бухгалтерском балансе неурегулированных сумм по этим расчетам не допускается.

Остатки валютных средств на валютных счетах организации, другие денежные средства (включая денежные документы), краткосрочные ценные бумаги, дебиторская и кредиторская задолженность в иностранных валютах отражаются в бухгалтерской отчетности в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на отчетную дату.

Штрафы, пени и неустойки, признанные должником или по которым получены решения суда об их взыскании, относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов (уменьшение расходов) у некоммерческой организации либо увеличение (уменьшение) финансирования фондов у бюджетной организации и до их получения или уплаты отражаются в бухгалтерском балансе получателя и плательщика соответственно по статьям дебиторов или кредиторов.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации, и относятся соответственно на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты у коммерческой организации, если в период, предше-

ствующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались в установленном порядке, или на увеличение расходов у некоммерческой организации либо на уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации.

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям прошлых лет, включаются в финансовые результаты организации отчетного года.

Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как доходы будущих периодов. Эти доходы подлежат отнесению на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

В случае реализации и прочего выбытия имущества организации (основных средств, запасов, ценных бумаг и т.п.) убыток или доход по этим операциям относится на финансовые результаты у коммерческой организации, или увеличение расходов (доходов) у некоммерческой организации либо уменьшения (увеличения) финансирования (фондов) у бюджетной организации.

В бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т.е. конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации налогов и иных аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения [21, с. 167].

## **1.4 Методы оценки активов согласно международным стандартам финансовой отчетности**

Основные методы оценки активов, предусмотренные международными стандартами финансовой отчетности, в свете концепции ССФ (Условно-денежные потоки ССФ – conventionally cash flows)– это потоки объектов экономических отношений между субъектами экономических отношений в определенный период времени, выраженные в денежном эквиваленте.

Оценка – главная и определяющая задача счетоведения и счетоводства.

В качестве одного из информационных источников для принятия решений субъекты экономических отношений используют публичную финансовую отчетность компаний. От информации, представленной в финансовой отчетности, будут зависеть принимаемые ими решения. Одним из ключевых элементов публичной финансовой отчетности является информация о стоимости активов, следовательно, от стоимости, по которой они будут отражены в балансе, будут существенно зависеть принимаемые экономические решения[28].

Рассмотрим базовые положения концепции ССФ и проанализируем с их помощью основные методы оценки активов, зафиксированные в Международных стандартах финансовой отчетности.

Объект экономических отношений может находиться по отношению к субъекту экономических отношений в двух качественно различающихся ситуациях (см. рис. 1).

В ситуации, когда объект не контролируется субъектом экономических отношений, последний может принять по отношению к данному объекту решение одного из двух качественно различающихся типов решений (см. рис. 2).

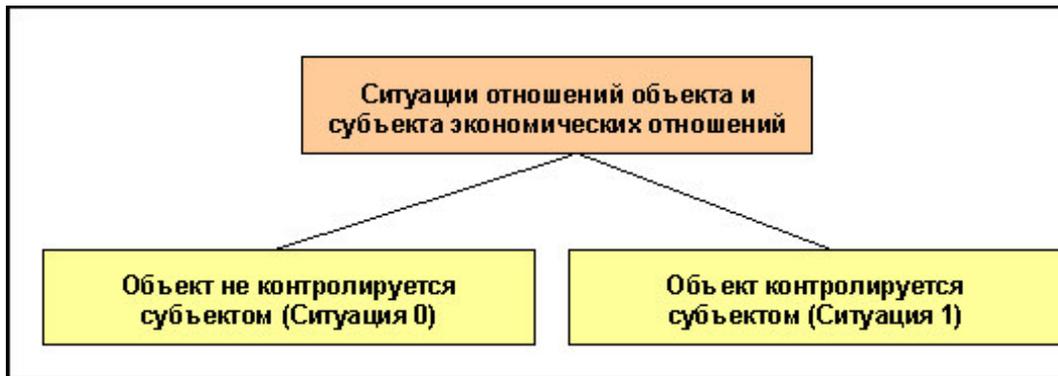


Рис. 1 - Две качественно различающихся ситуации отношений объекта и субъекта экономических отношений

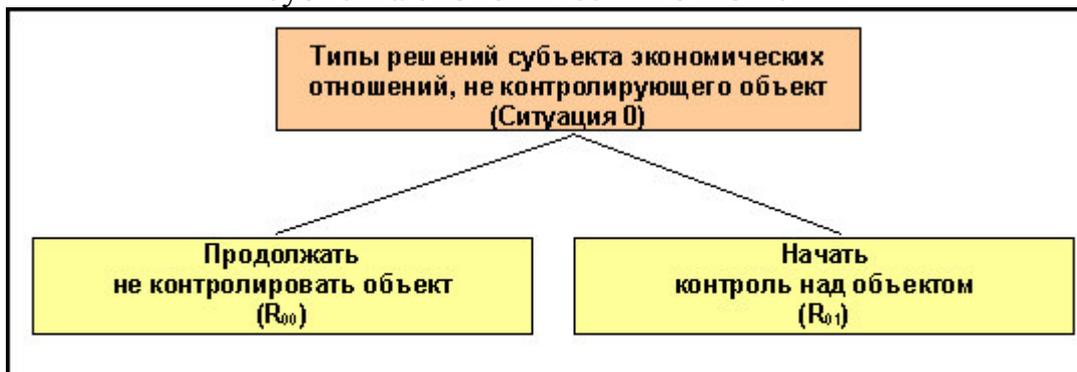


Рис. 2 - Два качественно различающихся типа решений субъекта экономических отношений, не контролирующего объект

В ситуации, когда объект контролируется субъектом экономических отношений, последний может принять по отношению к данному объекту решение одного из двух качественно различающихся типов решений (см. рис. 3).

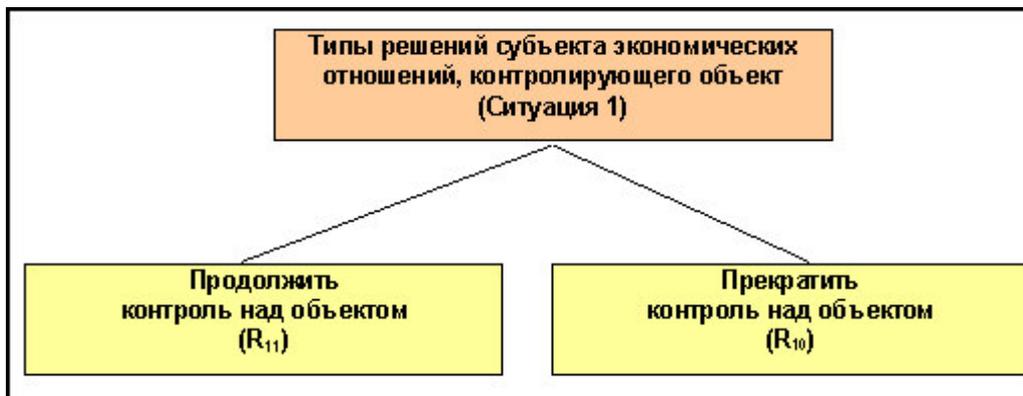


Рис. 3 - Два качественно различающихся типа решений субъекта экономических отношений, контролирующего объект

Как было показано ранее, активы компании представляют собой объекты экономических отношений, находящиеся в ситуации 1 (объект контролируется субъектом). Поэтому, по отношению к ним может быть принято экономическое решение одного из двух качественно различающихся типов:

- а) продолжить осуществление контроля над активом - экономическое решение типа R11;
- б) прекратить осуществление контроля над активом - экономическое решение типа R10.

Реализация экономического решения порождает положительные и отрицательные условно-денежные потоки (CCF) (см. рис. 4).

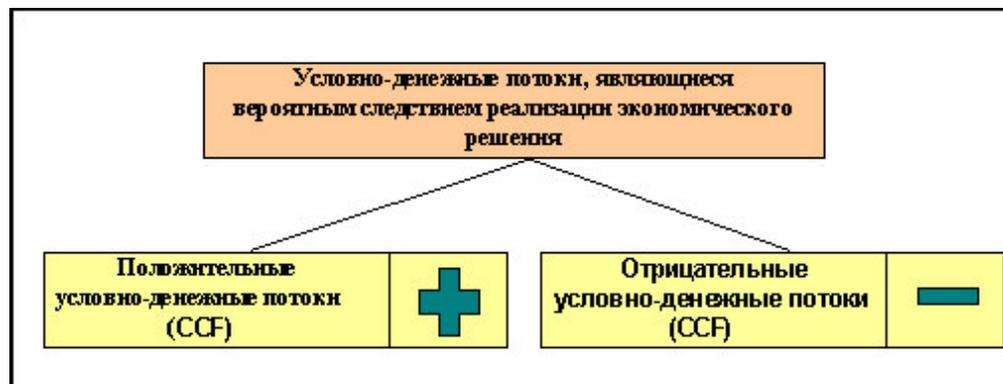


Рис. 4 – Два типа условно-денежных потоков (CCF), являющихся вероятным следствием реализации экономического решения

Разница положительных и отрицательных условно-денежных потоков (CCF), являющихся вероятным следствием реализации экономического решения, представляет собой стоимость соответствующего экономического решения (R) (см. рис. 5).

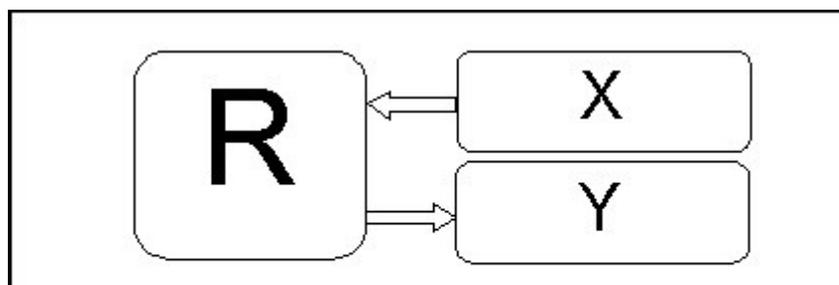


Рис. 5 – Стоимость экономического решения (R) и определяющие ее величины положительных CCF (X) и отрицательных CCF (Y)

Таким образом, любому активу компании можно поставить в соответствие две стоимости: стоимость экономического решения R11 и стоимость экономического решения R10[28].

На первый взгляд использование в бухгалтерском учете стоимости экономических решений Ri11 и Ri10, соответствующих активам компании может показаться нововведением. Однако, Международный стандарт финансовой отчетности МСФО 36 «Обесценение активов» уже на сегодняшний день обязывает компании рассчитывать, по сути, именно эти стоимости для всех активов кроме запасов; активов, возникающих из контрактов на строительство; отложенных налоговых активов; активов, возникающих из вознаграждений работников и финансовых активов, включенных в сферу применения МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации».

В соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов» активы должны отражаться по возмещаемой величине, которая представляет собой большее из двух значений: чистой продажной цены актива и его ценности использования. Проанализируем понятия чистая продажная цена и ценность использования в контексте концепции CCF. Понятие чистой продажной цены определено в МСФО 36 «Обесценение активов» так: «Чистая продажная цена - это сумма, которая может быть получена от продажи актива, при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, осуществленной на общих условиях, за вычетом затрат на выбытие».

По сути сумма, которая может быть получена от продажи актива, при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, осуществленной на общих условиях представляет собой положительный CCF (X), являющийся вероятным следствием реализации экономического решения прекратить контроль над активом - R10. В свою очередь затраты на выбытие представляют собой отрицательный CCF (Y), являющийся вероятным следствием реализации экономического решения

прекратить контроль над активом - R10. Таким образом, чистая продажная цена, по сути, представляет собой стоимость экономического решения прекратить контроль над активом - R10.

Понятие ценности использования определено в МСФО 36 «Обесценение активов» следующим образом: «Ценность использования - это дисконтированная стоимость предполагаемых (оценочных) будущих потоков денежных средств, возникновение которых ожидается от продолжающегося использования актива и от его выбытия в конце срока его полезной службы».

Так как потоки денежных средств делятся на положительные и отрицательные, то дисконтированная стоимость предполагаемых (оценочных) будущих потоков денежных средств подразумевает дисконтированную стоимость предполагаемых (оценочных) будущих как положительных, так и отрицательных потоков денежных средств. Поэтому дисконтированная стоимость предполагаемых (оценочных) будущих положительных потоков денежных средств, возникновение которых ожидается от продолжающегося использования актива и от его выбытия в конце срока его полезной службы представляет не что иное как положительный CCF (X), являющийся вероятным следствием реализации экономического решения продолжить контроль над активом - R11[28].

А дисконтированная стоимость предполагаемых (оценочных) будущих отрицательных потоков денежных средств, возникновение которых ожидается от продолжающегося использования актива и от его выбытия в конце срока его полезной службы представляет не что иное как отрицательный CCF (Y), являющийся вероятным следствием реализации экономического решения продолжить контроль над активом - R11.

Таким образом, ценность использования, по сути, представляет собой стоимость экономического решения продолжить контроль над активом - R11. Как видно возмещаемая величина представляет собой максимальную из двух величин: стоимости экономического решения прекратить контроль над активом - R10 и стоимости экономического решения продолжить контроль над

активом - R11. То есть, по сути дела, МСФО 36 «Обесценение активов» уже на сегодняшний день обязывает компании рассчитывать две стоимости активов - стоимость экономического решения R10 и стоимость экономического решения R11.

Вместе с тем, в статье «Как отражать активы в бухгалтерском учете в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и на базе концепции CCF», нами было обращено внимание на то, что подход к отражению активов в бухгалтерском учете, декларируемый принципом осмотрительности, зафиксированным в МСФО, является диаметрально противоположным, и, по сути наоборот, предполагает отражение активов по минимальной из двух величин: стоимости экономического решения прекратить контроль над активом - R10 и стоимости экономического решения продолжить контроль над активом - R11[28].

Следует отметить, что отражение активов ни по минимальной, ни по максимальной из двух возможных величин стоимости экономических решений R11 и R10 не обеспечивает во всех случаях надлежащего отражения изменений финансового состояния и результатов деятельности компании в публичной финансовой отчетности, вследствие чего ни один из указанных выше подходов не соответствует цели финансовой отчетности. В связи с этим возник вопрос: по какой из двух величин стоимости экономических решений R11 или R10 активы должны быть отражены в бухгалтерском учете?

Проведенный анализ позволил нам дать ответ на поставленный вопрос. Мы показали, что подход к отражению активов по стоимости экономических решений R11, в наибольшей степени соответствует цели финансовой отчетности, зафиксированной в Международных стандартах финансовой отчетности, так как обеспечивает возможность адекватного отражения финансового состояния компании, изменения ее финансового состояния и результатов деятельности компании.

Наряду с двумя указанными подходами к отражению активов, представленными в МСФО (отражение активов в соответствии с принципом

осмотрительности и отражение активов в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов»), МСФО также предусматривают отражение активов в бухгалтерском учете в соответствии с четырьмя различными методами оценки активов:

1. Фактической стоимостью приобретения;
2. Восстановительной стоимостью;
3. Возможной ценой продажи;
4. Дисконтированной стоимостью [44, с.53].

Как видно, в названиях одних из вышеназванных методов оценки активов речь идет о стоимости, а в других - о цене. Возникает вопрос: Активы подлежат отражению в бухгалтерском учете по цене или по стоимости?

Согласно Международным стандартам оценки, цена является термином, обозначающим денежную сумму, требуемую, предлагаемую, или уплаченную за некий товар или услугу. Она является историческим фактом – вне зависимости от того, была ли она объявлена открыто, или осталась в тайне. В силу финансовых возможностей, мотивов или особых интересов конкретных покупателей и продавца; цена, уплаченная за товары или услуги, может не соответствовать стоимости, которую могли бы присвоить этим товарам или услугам другие лица. Тем не менее, цена обычно является индикатором относительной стоимости, присваиваемой этим товарам или услугам данным покупателем и/или продавцом при конкретных обстоятельствах.

На сайте Российского общества оценщиков понятие цены определяется так: цена – это предлагаемая, запрашиваемая или уплаченная сумма денег в процессе взаимоотношений продавца и покупателя.

Авторитетными зарубежными специалистами в области оценки Джеком Фридманом и Николасом Ордуэем было зафиксировано, что цена (price) представляет собой исторический факт, отражающий то, сколько было затрачено на покупки сходных объектов в прошлых сделках. То есть, по сути, цена представляет собой исторический факт, о чем, в частности, свидетельствуют цитаты приведенные выше. Как правило, она является

фактической величиной, фиксируемой в результате осуществления сделки мены между двумя субъектами экономических отношений [47, с.236].

Приведем простой пример, компания-покупатель приобрела у компании-продавца актив за миллион, балансовая стоимость которого составляла 100 денежных единиц. Это означает, что балансовая стоимость может играть незначительную роль или не играть вообще никакой роли в момент, когда стороны договариваются о цене. Таким образом, цена это результат договоренности сторон, и она не всегда в полной мере отражает представления конкретного субъекта экономических отношений о стоимости объекта экономических отношений. Стоимость же является вероятностной расчетной величиной, которая определяется на основе прогнозируемых событий, связанных с объектом экономических отношений.

Подтверждением сказанному служит, в частности, понятие стоимости, приведенное на сайте Российского общества оценщиков: Стоимость является не историческим фактом, а оценкой ценностей конкретных товаров и услуг в конкретный момент времени и месте.

На то, что стоимость является расчетной, вероятностной величиной указывает также определение термина рыночная стоимость, зафиксированное в Международных стандартах оценки. Так согласно Международным стандартам оценки, рыночная стоимость – это предполагаемая денежная сумма.

Авторитетными зарубежными специалистами в области оценки понятие стоимости (value) определено как мера того, сколько гипотетический покупатель будет готов заплатить за оцениваемую собственность, что также свидетельствует о том, что стоимость –вероятностная величина, определяемая расчетным путем.

Известный российский ученый Я.В. Соколов указывает на расчетный характер информации, подлежащей фиксации в бухгалтерском учете, следующим образом: «Каждый факт хозяйственной жизни описывается тем самым не одной (точечной) оценкой, а их набором. Поскольку каждому методу оценки соответствует свое распределение вероятностей, то поле оценок состоит

из доверительных интервалов их точечных значений, исчисленных различными способами».

М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера в работе «Теория бухгалтерского учета» обращают внимание на следующие действия Совета по разработке стандартов бухгалтерского учета: ASB выступил с инициативой в области оценки (измерения) в финансовой отчетности. В своем дискуссионном проекте «Оценка (измерение) в финансовой отчетности (Measurement in Financial Statements)» и в дискуссионном докладе о роли оценки в финансовой отчетности (Role of Valuation in Financial Reporting) ASB ясно выразил намерение шире использовать текущие стоимости. Придерживаясь эволюционного подхода ASB пытается вначале разрешить некоторые острые проблемы современной учетной практики (основанной на исторической стоимости) [47, с.335].

Несмотря на то, что цены конкретных сделок известны из данных бухгалтерского учета, ведь основная функция бухгалтерского учета состоит в учете регистрации, а также в отражении событий, которые произошли, при принятии экономических решений субъекты экономических отношений все же в большей степени ориентируются на величины стоимости, определяемые расчетным путем, ведь в противоположность бухгалтерскому подходу, предполагающему регистрацию событий, связанных с активами, процесс оценки состоит в определении целесообразности для покупателя приобретения имущества в денежном выражении в будущем. По-видимому, это объясняется тем что, по сути, цены отражают прошлое, а стоимости, как следует из теоремы G1, учитывают не только прошлое, но и будущее. Теорема G1 гласит: «Стоимость объекта определяется его моментальной стоимостью и ожиданиями по поводу изменений его моментальной стоимости в будущем». Моментальная стоимость является отражением прошлых событий, а ожидания по поводу изменений моментальной стоимости связаны с будущими событиями.

Информация о ценах более надежна, так как она является фиксацией прошлых событий, которые нельзя изменить. Информация о стоимости, менее

надежная с точки зрения точности, вместе с тем, она более полезна для принятия экономических решений, так как все решения принимаются по отношению к будущему.

Несмотря на то, что по сути цена является отражением прошлого, а стоимость включает в себе еще и прогноз будущего, между ними существует определенная взаимосвязь. Иллюстрацией этой взаимосвязи является рефлексивная модель принятия решения о мене субъектами экономических отношений, демонстрирующая каким образом представления каждого из субъектов о стоимости объекта превращаются в конкретную цену сделки мены между ними.

В результате отражения активов по цене их приобретения, с течением времени публичная финансовая отчетность компании утрачивает свою полезность в качестве информационной базы для принятия экономических решений. Ведь факт приобретения конкретного объекта экономических отношений конкретным субъектом экономических отношений, отражаемый ценой приобретения, носит уникальный характер, но, как отмечает известный специалист в области бухгалтерского учета Я.В. Соколов каждый объект может получить практически бесконечное число оценок, и, по-видимому, цена приобретения явно не является самой полезной из них. Это объясняется тем, что экономические решения принимаются по отношению к будущему, а информация о ценах, как уже отмечалось, ориентирована на прошлое. Целью финансовой отчетности, как уже отмечалось нами, является именно предоставление ее пользователям информации для принятия экономических решений. Таким образом, отражая активы по цене их приобретения вместо прогноза мы фактически получаем летопись. На сегодняшний день Международные стандарты финансовой отчетности отмечают этот недостаток, о чем свидетельствует в частности МСФО 15 «Информация, отражающая влияние изменения цен», который должен применяться для отражения влияния изменения цен на показатели, используемые при определении результатов деятельности и финансового положения компании. Видимо именно поэтому в

бухгалтерском учете все более ярко проявляется тенденция отказа от цен в пользу стоимости. Одним из наглядных свидетельств этого является включение в МСФО процедуры дисконтирования стоимости, предполагаемых (оценочных) будущих потоков денежных средств.

Таким образом, отражение активов по стоимости делает информацию, представленную в финансовой отчетности компаний, более полезной для принятия экономических решений ее пользователями, чем отражение активов по цене.

С учетом изложенного вернемся к рассмотрению методов оценки активов, предусмотренных МСФО, и проанализируем каждый из них с позиций концепции ССФ и полезности информации для принятия экономических решений.

1. В соответствии с методом фактической стоимости приобретения активы учитываются по сумме уплаченных за них денежных средств или их эквивалентов, или по справедливой стоимости, предложенной за них на момент их приобретения. Сумма уплаченных за актив денежных средств представляет собой не что иное, как цену приобретения данного актива. С позиции концепции ССФ сумма уплаченных за активы денежных средств представляет собой отрицательный ССФ ( $Y$ ), являющийся следствием реализации в прошлом экономического решения «начать контроль над объектом» -  $R_{01}$ , так как компании, находящейся в ситуации 0 (объект не контролируется компанией) по отношению к определенному объекту, чтобы перейти в ситуацию 1 (объект контролируется компанией) необходимо принять именно решение «начать контроль над объектом» -  $R_{01}$  (см. рис. 6).



Рис. 6 – Отражение активов в соответствии с методом фактической стоимости приобретения

Справедливая стоимость согласно МСФО, это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, осуществленной на общих условиях. То есть справедливая стоимость - это вероятностная величина, которую мы ожидаем получить на основании прогноза будущих событий, связанных с реализацией данного актива. В определении справедливой стоимости речь идет о прекращении контроля над активом. С учетом того, что в этом определении нет указаний на то, что справедливая стоимость должна учитывать затраты, связанные с прекращением контроля над активом, можно утверждать что с позиций концепции CCF справедливая стоимость представляет собой положительный CCF(X) экономического решения прекратить контроль над активом - R10.

Однако характеристика метода фактической стоимости приобретения указывает не просто на справедливую стоимость, а на справедливую стоимость, предложенную на момент приобретения активов, которая, по сути, отражает свершившийся факт - цену предложения.

Таким образом, справедливая стоимость, предложенная на момент приобретения активов, представляет собой не что иное как положительный CCF (X), являющийся следствием реализации в прошлом экономического решения прекратить контроль над активом -R10 (см.рис.6).

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности активы первоначально отражаются по фактической стоимости приобретения. Я.В. Соколов в работе « Основы теории бухгалтерского учета» приводил мнения бухгалтеров-практиков, которые выступали за оценку прошлую, историческую, за очевидные цены покупки.

В защиту этих мнений выдвигались различные аргументы, среди которых были следующие: оценка по покупной (исторической) цене опирается на реальный документ и отражает ту стоимость, которая реально должна быть

уплачена за данный объект, поэтому она несет в себе большую доказательную силу и юридически считается обоснованной; логическая простота, юридическая обоснованность и экономическая убедительность избавляют бухгалтеров, контролеров и аудиторов от излишней работы и делают систему практического счетоводства значительно более экономичной.

Однако вряд ли информация о стоимости активов, отражаемых в соответствии с методом фактической стоимости приобретения, будет полезна пользователям в процессе принятия ими экономических решений. К примеру, насколько полезной будет публичная финансовая отчетность, в которой активы будут отражены по цене приобретения 300 лет назад? В работе «Основы теории бухгалтерского учета» Я.В. Соколовым также приводятся аргументы в опровержение подхода отражения активов по цене приобретения, среди которых присутствуют следующие: Покупная цена лишена и в юридическом, и в экономическом смыслах (соответственно и в информационных мантиях) всякой реальности:

- в юридическом смысле она не просто искажает оценку имущества собственника, но делает ее бессмысленной;
- в экономическом смысле в связи с колебаниями покупательной способности денег такой подход приводит к абсурду: в активе совершенно одинаковые предметы оцениваются по-разному или оценки предметов разного назначения получают бессмысленные соотношения;

Отрыв оценки от действительного финансового положения предприятия приводит к невозможности исчислить реальную рентабельность, выявить фактический размер потерь при гибели имущества, определить реальную потребность в финансировании расходов по возобновлению и расширению объемов хозяйственной деятельности и проверить кредитоспособность фирмы.

После первоначального отражения активов в соответствии с данным методом, целесообразно осуществлять переоценку активов, поскольку отражение активов по ценам, превращает финансовую отчетность в летопись, лишая ее прогностической ценности для принятия экономических решений.

2. В соответствии с методом восстановительной стоимости активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в том случае, если такой же или эквивалентный актив приобретался бы в настоящее время. По сути, сумма денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в том случае, если такой же или эквивалентный актив приобретался бы в настоящее время представляет собой отрицательный CCF (Y), являющийся вероятным следствием реализации экономического решения начать контроль над объектом -R01 (см.рис.7).



Рис. 7 – Отражение активов в соответствии с методом восстановительной стоимости

Представляется недостаточно корректным отражение активов в соответствии с данным методом, во-первых, потому, что он подразумевает определение лишь одного из двух элементов стоимости экономического решения - отрицательного CCF (Y); во-вторых, потому что активы представляют собой объекты экономических отношений, находящиеся в ситуации 1 (объект контролируется субъектом) и поэтому по отношению к ним может быть принято либо решение типа R11, либо решение типа R10, но никак не решение R01.

3. В соответствии с методом возможной цены продажи активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть выручена от продажи актива в нормальных условиях. Сумма денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть выручена от продажи актива в нормальных условиях, по сути, представляет собой положительный CCF (X), являющийся вероятным следствием реализации экономического решения прекратить контроль над активом - R10.

Таким образом возможная цена продажи представляет собой положительный  $CCF(X)$ , являющийся вероятным следствием реализации экономического решения прекратить контроль над активом - R10 (см.рис.8).

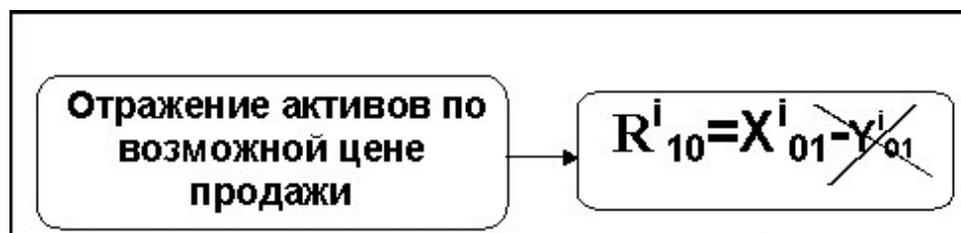


Рис. 8 – Отражение активов в соответствии с методом возможной цены продажи

Представляется недостаточно корректным отражение активов в соответствии с данным методом, так как он подразумевает определение лишь одного из двух элементов стоимости экономического решения R10-положительного  $CCF(X)$ , а во-вторых, как было обнаружено нами ранее, отражение активов по стоимости экономического решения R10 не соответствует цели финансовой отчетности, зафиксированной в Международных стандартах финансовой отчетности, так как не обеспечивает возможность адекватного отражения финансового состояния компании, изменения ее финансового состояния и результатов деятельности компании.

4. В соответствии с методом дисконтированной стоимости активы отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого поступления денежных средств, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел.

Дисконтированная стоимость будущего чистого поступления денежных средств представляет собой ни что иное как разницу дисконтированных будущих положительных и отрицательных потоков денежных средств. Таким образом, будущий положительный поток денежных средств, который, как предполагается, будет создаваться данным активом при нормальном ходе дел, по сути, представляет собой положительный  $CCF(X)$ , являющийся вероятным следствием реализации экономического решения продолжить контроль над активом -R11. Будущий отрицательный поток денежных средств, который, как

предполагается, будет создаваться данным активом при нормальном ходе дел, по сути, представляет собой отрицательный ССФ (Y), являющийся вероятным следствием реализации экономического решения продолжить контроль над активом - R11.

Таким образом, дисконтированная стоимость актива, по сути, представляет собой стоимость экономического решения продолжить контроль над активом - R11 (см.рис.9).

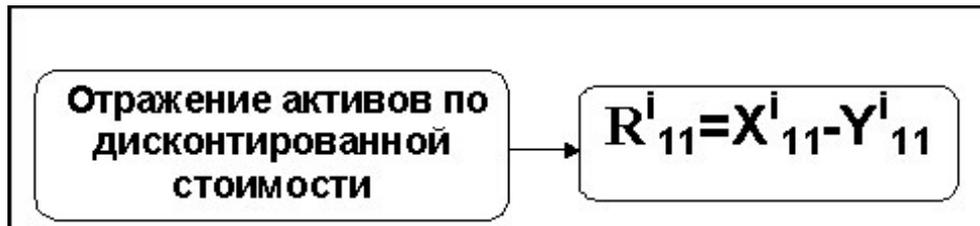


Рис. 9 – Отражение активов в соответствии с методом дисконтированной стоимости

С учетом изложенного выше можно заключить, что использование данного метода оценки активов представляется наиболее корректным, во-первых, поскольку он предполагает отражение активов по стоимости, а не по цене; во-вторых – поскольку он предполагает отражение активов по стоимости экономического решения продолжить контроль над активом - R11, а так как активы представляют собой объекты экономических отношений, находящиеся в ситуации 1 (объект контролируется субъектом), то по отношению к ним решение типа R11 может быть принято; в-третьих, поскольку он предполагает определение обоих элементов стоимости экономического решения: и отрицательного ССФ (Y), и положительного ССФ (X), являющихся вероятным следствием реализации указанного экономического решения.

Полученные результаты и проведенные нами ранее исследования свидетельствуют в пользу того, что отражение активов в соответствии с методом дисконтированной стоимости, который по сути, представляет собой отражение активов по стоимости, соответствующей ценности использования, представленной в МСФО 36 «Обесценение активов», в наибольшей степени соответствует цели финансовой отчетности, зафиксированной в

Международных стандартах финансовой отчетности, так как обеспечивает возможность адекватного отражения финансового состояния компаний, изменения их финансового состояния и результатов деятельности.

В практике Финансового Менеджмента применяют несколько методов оценки стоимости активов:

1. Метод балансовой оценки осуществляется на основе данных последнего отчетного баланса и имеет ряд разновидностей:

- оценка по учетной балансовой стоимости сводится к суммированию остаточной стоимости ОС и нематериальных активов, стоимости незавершенных капитальных вложений и оборудования к монтажу, запасов и финансовых активов за минусом обязательств;
- оценка по восстановительной стоимости производится путём корректировки четной балансовой стоимости отдельных видов материальных активов на реальные темпы инфляции после послед индексации;
- оценка по стоимости производственных активов заключается в очистке балансовых активов от непроизводительных видов и неликвидов и корректировки активов с учетом ценностей, находящихся на забалансовых счетах.

Общий недостаток в этих методах состоит, в том, что они не отражают непосредственных результатов хозяйственной деятельности, генерируемых этими активами.

2. Метод оценки стоимости замещения или затратный метод, сводится к определению стоимости затрат, необходимых для воссоздания имущественного комплекса в современных условиях в разрезе отдельных его элементов с учетом реального износа каждого из них:

- оценка по фактическому комплексу активов;
- оценка стоимости замещения с учетом Гудвилла.

Недостаток метода, в том, что он оперирует стабильными среднеотраслевыми показателями прибыльности и рентабельности, что в реальных условиях в нашей стране пока недостижимо.

3. Метод оценки рыночной стоимости основан на рыночных индикаторах цен покупки-продажи аналогичной совокупности активов. Оценка в этом случае может осуществляться по аналоговой рыночной стоимости, что в настоящее время достаточно затруднительно.

4. Метод оценки предстоящего чистого денежного потока определяет стоимость имущественного комплекса суммой реального чистого дохода, который может быть получен инвестором в процессе его эксплуатации. Предстоящий чистый денежный поток определяется с помощью суммы прибыли после налогообложения и нормы капитализации чистого денежного потока (нормы прибыли на капитал или ставки ссудного %). Данный метод ограничен в применении в современной отечественной практике.

На практике, как правило, используют сразу несколько методов оценки, а не один.

При оценке активов оценщик использует следующие подходы:

Доходный подход - совокупность методов оценки стоимости объекта оценки, основанных на определении ожидаемых доходов от использования объекта оценки.

Сравнительный подход - совокупность методов оценки стоимости объекта оценки, основанных на сравнении объекта оценки с объектами - аналогами объекта оценки, в отношении которых имеется информация о ценах. Объектом - аналогом объекта оценки для целей оценки признается объект, сходный объекту оценки по основным экономическим, материальным, техническим и другим характеристикам, определяющим его стоимость.

Затратный подход - совокупность методов оценки стоимости объекта оценки, основанных на определении затрат, необходимых для воспроизводства либо замещения объекта оценки с учетом износа и устареваний. Затратами на воспроизводство объекта оценки являются затраты, необходимые для создания точной копии объекта оценки с использованием применявшихся при создании объекта оценки материалов и технологий. Затратами на замещение объекта

оценки являются затраты, необходимые для создания аналогичного объекта с использованием материалов и технологий, применяющихся на дату оценки.

## **2 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ОЦЕНКИ АКТИВОВ В СПК (КОЛХОЗ) «УДМУРТИЯ» ВАВОЖСКОГО РАЙОНА УДМУРТСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

### **2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации**

Сельскохозяйственный производственный кооператив «Удмуртия» (в дальнейшем СПК «Удмуртия») создан гражданами на основе добровольного членства для совместной деятельности по производству, переработке и сбыту продукции.

СПК «Удмуртия» является сельскохозяйственным товаропроизводителем. Компания зарегистрирована 22 октября 2002 года регистратором. Председатель организации - Юшков Аркадий Семенович. СПК «Удмуртия» находится по адресу 427313, Удмуртская республика, Вавожский район, д. Большое Волково, ул. Центральная, 40. Основным видом деятельности хозяйства является «Растениеводство в сочетании с животноводством (смешанное сельское хозяйство)». Производственное направление – молочно-мясное. СПК «Удмуртия» является племенным заводом по разведению КРС черно-пестрой породы.

Территория хозяйства расположена в юго-восточной части Вавожского района. Центральная усадьба находится в д. Большое Волково в 12 км от районного центра с. Вавож, в 95 км. от республиканского центра г. Ижевска и в 25 км. от железнодорожной станции - Вавож. По территории колхоза проходит дорога республиканского значения Можга-Вавож с асфальтовым покрытием, внутрихозяйственные дороги - с гравийным покрытием.

Общая земельная площадь на 2015 год составляет 8797 га, в том числе сельскохозяйственных угодий - 8792 га: пашни - 8037 га, сенокосы – 400 га, пастбища – 355 га. Распаханость территории колхоза высокая. Облесистость хозяйства составляет 5,3%. В основном леса имеют противоэрозийное и водоохранное значение. Дальнейшее расширение пашни ограничено, поэтому важное значение приобретает её высокоэффективное использование, совершенствование структуры посевных площадей, повышение плодородия почвы.

СПК «Удмуртия» в своей деятельности руководствуется Уставом, законодательством Российской Федерации и Удмуртской республики и иными обязательными для исполнения актами законодательных и исполнительных органов власти.

Правовой статус хозяйства – сельскохозяйственный производственный кооператив. Сельскохозяйственный кооператив – это организация, созданная сельскохозяйственными товаропроизводителями и (или) ведущими личные подсобные хозяйства гражданами на основе добровольного членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности, основанной на объединении их имущественных паевых взносов в целях удовлетворения материальных и иных потребностей членов кооператива [1].

Производственный кооператив «Удмуртия» является собственником имущества, приобретенного в процессе его хозяйственной деятельности. Общество осуществляет владение, пользование и распоряжение находящимся в его собственности имуществом по своему усмотрению в соответствии с целями своей деятельности и назначением имущества. СПК «Удмуртия» осуществляет свою деятельность в соответствии с законом. Основной вид деятельности организации - производство и реализация растениеводческой и животноводческой продукции.

Имущество производственного кооператива учитывается на его самостоятельном балансе. Производственный кооператив имеет право пользоваться кредитом в рублях и в иностранной валюте.

Производственный кооператив, в целях реализации технической, социальной, экономической и налоговой политики, несет ответственность за сохранность документов (управленческих, финансово-хозяйственных, по личному составу и др.), обеспечивает передачу на государственное хранение документов, имеющих научно-историческое значение, в государственные архивные учреждения в соответствии с действующим законодательством, хранит и использует в установленном порядке документы по личному составу.

Для достижения целей своей деятельности производственный кооператив может приобретать права, принимать обязанности и осуществлять любые действия, не запрещенные законодательством. Кооператив вправе осуществлять и иные виды деятельности, не оговоренные в Уставе. Сделки, выходящие за пределы уставной деятельности, но не противоречащие закону, являются действительными.

В любой организации существуют организационная структура и структура управления. Под организационной структурой предприятия понимают его внутренне строение, которое определяет состав подразделений, их взаимодействие и соподчиненность. Организационная структура должна обеспечивать хозяйству способность к быстрому реагированию на изменения внешней среды и, при необходимости легко трансформироваться, сохраняя целостность организации и ее основные установки. Организационная структура СПК «Удмуртия» представлена в приложении 1.

Структура управления обеспечивает эффективное достижение целей организации, реализацию её стратегий, взаимодействие с внешней средой. Структура управления – это взаимосвязь управленческих подразделений и отдельных должностей, которая обеспечивает их функционирование и развитие. Структура управления СПК «Удмуртия» представлена в приложении 2.

СПК «Удмуртия» осуществляет следующие виды деятельности (в соответствии с кодами ОКВЭД, указанными при регистрации):

- сельское хозяйство, охота и предоставление услуг в этих областях;
- растениеводство в сочетании с животноводством (смешанное сельское хозяйство) (основной вид деятельности).

Анализ учредительных документов дает возможность говорить о том, что правовой статус СПК «Удмуртия» Вавожского района соответствует действующему законодательству.

Ниже приведена таблица «Общие сведения о хозяйстве» на основе данных СПК «Удмуртия».

## 2.2 Основные экономические показатели организации, ее финансовое состояние и платежеспособность

Таблица 2.1 – Общие сведения о СПК «Удмуртия»

Показатель	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. в % к 2011г.
Площадь с.-х. угодий, га	7159	7472	7472	8776	8792	122,81
в т.ч. пашни	6693	6623	6623	8021	8037	120,08
посева	6090	6223	6560	7333	8042	132,05
Среднегодовое поголовье, гол.:	7259	7324	7721	7286	7092	97,70
коров	1283	1298	1401	1528	1610	125,49
молодняка КРС	2903	2993	3125	3168	3297	113,57
свиней	3070	3030	3192	2590	2185	71,17
лошади	3	3	3	0	0	0
Среднегодовое поголовье животных в условном исчислении (по годовой потребности в кормах), гол., всего:	3949	4006	4217	4206	4244	107,47
в т.ч. коров	1283	1298	1401	1528	1610	125,49
молодняка КРС	1742	1796	1875	1901	1978	113,55
свиней	921	909	938	777	656	71,23
лошади	3	3	3	0	0	0
Среднегодовая численность работников, человек всего:	341	334	341	339	336	98,53
в том числе работники, занятые в с.-х. производстве	319	314	314	311	311	97,49
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов, тыс. руб.	291181	343043	396387	454777	574909	180,27
Стоимость оборотных средств, тыс.руб.	130435	155264	144650	171467	221361	169,71
Материальные затраты, тыс. руб.	139324	155485	187432	211781	240072	172,31
Выручка от реализации продукции, тыс.руб.	186933	221059	255591	317865	368906	197,35
Себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	169131	186208	238910	242650	293539	173,56
Прибыль, от реализации, тыс. руб.	17802	34851	16681	72215	75367	423,36
Уровень рентабельности, %	10,53	18,72	6,98	29,76	25,68	-

На основании приведенных в таблице 2.1 данных за 2011 - 2015 гг. можно сделать вывод, что СПК «Удмуртия» работает эффективно, так как за каждый анализируемый год была получена прибыль, убытка не было. Наибольшая прибыль была получена в 2015 году – 75367 тыс. руб., а наименьшая – в 2013 году – 16681 тыс. руб. Это можно объяснить относительно высокой себестоимостью продукции в 2013 году, так как лето 2013 года было засушливым. К 2015 году наблюдается увеличение площади с.-х. угодий до 8792 га, что является положительным моментом в деятельности организации. Также положительным фактом в деятельности данной организации является увеличение стоимости основных фондов и оборотных средств, так как основные средства образуют материально-техническую базу и определяют производственную мощь предприятия, а оборотные средства одновременно функционируют как в сфере производства, так и в сфере обращения, обеспечивая непрерывность процесса производства и реализации продукции. В 2015 году уменьшилось среднегодовое поголовье животных за счет сокращения числа свиней и лошадей, однако, остальное поголовье животных возросло.

Для определения специализации аграрных предприятий используют показатель структуры товарной продукции.

Структура товарной продукции – это соотношение отдельных видов продукции в общем объеме реализованной продукции.

Принято считать, что к узкоспециализированным аграрным предприятиям относятся такие, в которых главная отрасль, на которой они специализируются, занимает в структуре товарной продукции 90% и более. К этой группе предприятий относят птицефабрики, свинокомплексы, тепличные комбинаты. К предприятиям, специализирующимся на производстве продукции одной отрасли, относятся такие, где отрасль специализации в структуре товарной продукции занимает более 50%. Специализированными на производстве продукции двух частей считают предприятия, в которых эти отрасли в совокупности занимают в структуре товарной продукции более 67%,

в том числе каждая из них не менее 25%. В специализированных хозяйствах на производстве продукции трех отраслей эти показатели должны составлять соответственно более 75% и не менее 24%. В многоотраслевых относят предприятия, которые не подпадают под ни один из названных критериев.

Важным источником резервов увеличения суммы прибыли является оптимизация структуры товарной продукции, т.е. увеличение доли той продукции, которая приносит большую прибыль предприятию. Однако нужно иметь в виду, что руководство предприятия никогда не сведет свою производственную программу только к одной самой доходной продукции, чтобы минимизировать вероятность банкротства в связи с изменением конъюнктуры рынка.

Анализ структуры товарной продукции необходим для того, чтобы определить специализацию предприятия, т.е. его профиль. Под понятием «специализация» понимается процесс обособления отдельных отраслей и производств, изготавливающих конструктивно и технологически однородную продукцию. Специализация в сельском хозяйстве представляет собой выбор такого производственного направления хозяйства, которое позволяет с учетом конкретных природно-экономических условий производить максимальное количество продукции с минимальными затратами. Уровень специализации хозяйства позволяет определить коэффициент специализации. Коэффициент специализации, в свою очередь, позволяет определить сосредоточение ресурсного потенциала на конкретном производстве.

Хозяйство работает в следующих отраслях промышленности (в соответствии с классификатором ОКОНХ): Сельское хозяйство; Сельскохозяйственное производство; Растениеводство; Производство зерновых.

Далее приведена таблица с данными о структуре товарной продукции СПК «Удмуртия».

Таблица 2.2 – Структура товарной продукции СПК «Удмуртия»

Наименование отраслей, культур и продуктов	2011 г.		2012 г.		2013 г.		2014 г.		2015 г.		В среднем за 5 лет	
	Выручка от реализации, тыс. руб.	Удельный вес, %	Выручка от реализации, тыс. руб.	Удельный вес, %	Выручка от реализации, тыс. руб.	Удельный вес, %	Выручка от реализации, тыс. руб.	Удельный вес, %	Выручка от реализации, тыс. руб.	Удельный вес, %	Выручка от реализации, тыс. руб.	Удельный вес, %
Зерновые и зернобобовые, всего	1067	0,57	10718	4,85	410	0,16	11404	3,59	40073	10,86	12734	4,72
Картофель	2167	1,16	4975	2,25	4451	1,74	6150	1,93	2144	0,58	3977	1,47
Прочая продукция растениеводства	3750	2,01	18	0,01	28	0,01	1169	0,37	8911	2,42	2775	1,03
Итого продукции растениеводства	6984	3,74	15711	7,12	4889	1,91	18723	5,89	51128	13,86	19487	7,22
Скотоводство, всего	153012	81,85	174697	79,03	223338	87,38	266177	83,74	287380	77,90	220921	81,80
в т.ч. КРС в живой массе	55057	29,45	68812	31,13	65535	25,64	73442	23,10	82958	22,49	69161	25,61
молоко	97955	52,40	105885	47,89	157803	61,74	192735	60,63	204422	55,41	151760	56,19
Свиноводство, всего	21720	11,62	26396	11,94	20026	7,84	30526	9,60	24226	6,57	24579	9,10
Лошади, всего	-	-	-	-	11	0,004	135	0,04	-	-	29	0,01
Прочая продукция животноводства	942	0,50	455	0,21	516	0,20	273	0,09	718	0,19	581	0,22
Итого продукции животноводства	175674	93,98	201548	91,17	243891	95,42	297110	93,47	312324	84,66	246109	91,13
Прочая продукция	4275	2,29	3800	1,72	11700	4,58	2032	0,64	5454	1,48	5452	2,02
Всего продукции сельского хозяйства	186933	100,00	221059	100,00	255591	100,00	317865	100,00	368906	100,00	270071	100,00
Коэффициент специализации	0.60		0,58		0,67		0,64		0,55		0,57	

Наибольший удельный вес в структуре товарной продукции занимает скотоводство – в 2011 г. значение составило 81,85%, а в 2015г. – 77,9%. В скотоводстве, в свою очередь, большую долю занимает молочная продукция (52,4%, 47,89%, 61,74%, 60,63%, 55,41%). Это говорит о том, что специализацией СПК «Удмуртия» является молочное скотоводство. Самое наименьшее значение в структуре, не считая прочей продукции, занимают зерновые культуры, картофель, а также коневодство. Однако, в 2015 году доля зерновых значительно возросла и составила 10,86%. Это связано с увеличением посевных площадей под зерновыми, а также повышением их урожайности. Необходимо отметить, что в целом по организации выручка за анализируемый период возрастает, что говорит об эффективной работе колхоза.

Коэффициент специализации рассчитывается по формуле:

$$K_c = \frac{100}{\sum_{i=1}^n (z_i - 1)}, \quad (1)$$

где  $K_c$  – коэффициент специализации,  $U_T$  - удельный вес отраслей в общем объеме товарной продукции,  $i$  - порядковый номер вида товарной продукции в ранжированном ряду.

Ниже представлен расчет коэффициента специализации.

$$K_c (2011 \text{ г.}) = \frac{100}{165,44} = 0,60;$$

$$K_c (2012 \text{ г.}) = \frac{100}{172,77} = 0,58;$$

$$K_c (2013 \text{ г.}) =$$

$$= \frac{100}{149,73} = 0,67;$$

$$K_c (2014 \text{ г.}) =$$

$$1 * 83,74 + 3 * 9,6 + 5 * 3,59 + 7 * 1,93 + 9 * 0,64 + 11 * 0,37 + 13 * 0,09 + 15 * 0,04$$

$$=$$

$$= \frac{100}{155,6} = 0,64;$$

$$K_c(2015 \text{ г.}) = \frac{100}{182,44} = 0,55.$$

Коэффициент специализации в данной организации в 2013 и 2014 гг. является углубленным, так как он больше 0,6, а именно 0,67 и 0,64 соответственно. Данный факт не является положительным, так как это говорит о сильном сосредоточении производства на одной продукции, что повышает риск банкротства организации. В 2011, 2012 и 2015 гг. коэффициент специализации находится на высоком уровне, что также является неблагоприятным моментом деятельности организации.

Производственный успех в первую очередь зависит от конкретных людей, их знаний, компетентности, восприимчивости к новому, способности и заинтересованности решать постоянно возникающие проблемы. Понятие трудовые ресурсы обычно употребляется для выделения их специфики как особого вида применяемых ресурсов среди всей совокупности используемых предприятием ресурсов. Для характеристики трудового потенциала предприятия также используют выражение «трудовые ресурсы» предприятия. Трудовые ресурсы характеризуются совокупностью умственных и физических способностей человека, необходимых для производства материальных благ. В общем виде способность к труду можно охарактеризовать количеством трудоспособных работников на предприятии, уровнем их профессиональной подготовки и квалификации, трудовой отдачей персонала и т.д.

Кадры - это постоянный (штатный), как правило, квалифицированный состав работников предприятия.

Персонал – это весь личный состав постоянных и временных работников, работающих по договору найма в организации. Персонал подразделяется на производственный персонал и персонал, занятый в непроизводственных подразделениях. Производственный персонал предприятия — работники, занятые в производстве и его обслуживании. Производственный персонал

предприятия в зависимости от выполняемых функций подразделяется на две основные группы: рабочие и служащие.

Рабочие - работники, непосредственно занятые созданием материальных ценностей или работами по оказанию производственных услуг и перемещению грузов. Рабочие подразделяются на основных и вспомогательных. К основным относятся рабочие, непосредственно создающие продукцию и занятые в технологических процессах. К вспомогательным относятся рабочие, обслуживающие оборудование и рабочие места в производственных цехах, и все рабочие вспомогательных цехов и обслуживающих хозяйств.

По длительности пребывания на предприятии рабочих подразделяют на постоянных, сезонных и временных. Постоянными считаются принятые на работу без ограничения срока или на срок более 6 месяцев, сезонными - поступившие на период сезонных работ (сроком не более 6 месяцев), временными - на срок до 2 месяцев, а при замещении временно отсутствующих работников - до 4 месяцев.

Постоянные рабочие подразделяются по профессиям (трактористы-машинисты, комбайнеры, операторы машинного доения, скотники и т.д.), квалификации (тракторист-машинист I, II, III класса и др.), возрасту, полу, стажу, образованию и т. д.

В группе служащих выделяют категории работающих: руководители, специалисты и собственно служащие (технические исполнители). Руководители осуществляют управленческие функции. К ним относятся: директор предприятия, его заместители, главные специалисты, руководители подразделений и их заместители. К специалистам относятся работники, занятые инженерно-техническими, экономическими, бухгалтерскими, юридическими и другими аналогичными видами деятельности, связанными с подготовкой производства, инженерным сопровождением хода производства и реализацией продукции. Технические исполнители – это работники, осуществляющие подготовку и оформление документации, учет и контроль, хозяйственное

обслуживание и делопроизводство (агенты, кассиры, контролеры, делопроизводители, учетчики, чертежники и др.).

В приложении 3 представлены сведения, характеризующие трудовые ресурсы СПК «Удмуртия». Анализ данных приложения 3 показал, что численность работников организации за анализируемый период была наименьшей в 2012 году – 334 человека, а наибольшей – в 2011 и 2013 годах – 341 человек. Также можно заметить, что наибольший удельный вес среди постоянных работников занимают трактористы-машинисты, в 2011 году он составил 41,06%, а в 2015 году – 30,36%. В целом по организации меньше всего работников торговли и общественного питания, работников, занятых на строительстве хозяйственным способом, работников детских учреждений, учебных заведений и курсов при хозяйстве и работников, занятых прочими видами деятельности. Число операторов машинного доения и скотников КРС с каждым годом увеличивается, это связано с увеличением поголовья животных.

Для эффективной деятельности руководство организации должно осуществлять соответствующие действия, побуждающие работников к заинтересованности в своем труде. Мотивация труда - одна из важнейших функций управления кадрами.

Заработная плата является основным источником стимулирования и дохода работающих в организации.

Заработная плата - это часть общественного продукта, которая в денежной форме выдается работнику в соответствии с количеством и качеством затраченного труда.

В приложении 4 приведены данные о заработной плате работников СПК «Удмуртия».

Проанализировав данные приложения 4 можно сделать вывод, что общий фонд заработной платы работников СПК «Удмуртия» с 2011 по 2012 год возрастает с 53966 тыс. руб. до 66888 тыс. руб., однако, в 2013 году он сократился и составил 66514 тыс. руб., а с 2014 года снова стал возрастать. Такую же ситуацию можно заметить и со средней заработной платой

работников в месяц. Средняя заработная плата одного работника, занятого в сельскохозяйственном производстве в 2015 году составила 26390,41 руб., что в 3,8 раза выше минимального размера оплаты труда и в 3,1 раза выше прожиточного минимума в Удмуртской Республике. Самая высокая заработная плата в 2015 году была у руководителей организации, а меньше всех получают работники сезонные и временные.

Основные средства - это средства труда, которые участвуют в производственном процессе многократно в течение периода, превышающего 12 месяцев, сохраняя при этом свою натуральную форму. Изучение состава и структуры основных фондов предприятия – это важный этап в производственной деятельности.

К основным средствам организации относятся следующие их виды:

- здания и сооружения;
- рабочие и силовые машины и оборудование;
- измерительные и регулирующие приборы и устройства;
- вычислительная техника;
- транспортные средства;
- инструменты;
- производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности;
- продуктивный и племенной скот;
- многолетние насаждения и прочие основные средства.

Роль основных средств в процессе труда определяется тем, что в своей совокупности они образуют материально-техническую базу и определяют производственную мощь предприятия. На протяжении длительного периода основные средства находятся в непрерывном движении: они поступают на предприятие, изнашиваются в результате эксплуатации, подвергаются ремонту, перемещаются внутри предприятия, выбывают с предприятия вследствие ветхости или нецелесообразности дальнейшего использования.

В приложении 5 представлены «Состав и структура основных средств сельскохозяйственной организации».

Проанализировав данные приложения 5 можно сделать вывод, что в СПК «Удмуртия» наибольший удельный вес в структуре основных фондов за анализируемый период занимают машины и оборудования, в 2015 году их доля в общей стоимости ОПФ составила 53,478%, в 2014 году – 50,577%, в 2013 году – 51,638%, в 2012 году – 54,012%, в 2011 году – 58,541%. Наименьший удельный вес в структуре основных фондов наблюдается у производственного и хозяйственного инвентаря, рабочего скота и земельных участков и объектов природопользования. В общем итоге стоимость ОПС за анализируемый период возрастает и в 2015 году составила 574909 тыс. руб.. Этот рост произошел за счет увеличения стоимости зданий, сооружений и передаточных устройств, стоимости машин и оборудования, стоимости транспортных средств, стоимости производственного и хозяйственного инвентаря, стоимости продуктивного скота и стоимости земельных участков и объектов природопользования.

Материально-техническая база аграрных предприятий, в связи со спецификой – достаточно мобильная. Для того, чтобы продолжался рабочий процесс, средства производства должны быть обеспечены движущей силой – двигателями, их потребуют тракторы, автомобили, комбайны, сельскохозяйственные машины, различное оборудование и установки зернотока, кормоцехов, складских и других производственных помещений.

Таблица 2.3 – Эффективность использования основных фондов

Показатель	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. в % к 2011 г.
Фондооснащенность, тыс. руб.:						
на 100 га с.-х. угодий	4067,34	4591,05	5304,97	5182,05	6539,00	160,77
на 100 га пашни	4350,53	5179,57	5985,01	5669,83	7153,28	164,42
на 100 га посевов	4781,30	5512,50	6042,48	6201,79	7148,83	149,52
Фондовооруженность, тыс. руб.	853,90	1027,07	1162,43	1341,53	1711,04	200,38
Фондоемкость	1,56	1,55	1,55	1,43	1,56	100,00
Фондоотдача	0,64	0,64	0,64	0,70	0,64	100,00
Коэффициент обновления	0,23	0,15	0,19	0,13	0,23	100,00
Коэффициент выбытия	0,03	0,05	0,03	0,03	0,05	166,67

Фондооснащенность показывает, какая стоимость основных средств приходится на единицу площади с.-х. угодий, пашни, посевов.

Проанализировав фондооснащенность видно, что наибольшая стоимость основных средств, приходящихся на 100 га с.-х.угодий, в 2015 году – 6539 тыс. руб., а наименьшая в 2011 году – 4067,34 тыс. руб. Рост фондооснащенности говорит об увеличении производственного потенциала предприятия.

Фондовооруженность характеризует стоимость основных средств, приходящихся на одного работника. Сделав анализ данных, можно сделать вывод, что значение фондовооруженности с каждым годом увеличивается. Так, в 2015 году на каждого работника организации приходится основных фондов 1711,04 тыс. руб., это на 100,38% больше, чем в 2011 году. Данная динамика является положительным моментом, так как чем больше фондовооружённость, тем больше объём производства и тем больше стоимость основных фондов.

Фондоотдача показывает, какая стоимость валовой или товарной продукции, приходится на единицу стоимости основных средств, т.е. какова отдача от использования каждого рубля, вложенного в ОПС. Рост показателя фондоотдачи свидетельствует об улучшении использования основных фондов, отсюда можно сделать вывод, что в 2014 году основные средства стали использовать лучше, т.к. по сравнению с 2011, 2012 и 2013 годом значение фондоотдачи увеличилось на 0,07 тыс. руб. Но в 2015 году значение фондоотдачи снизилось и снова стало составлять 0,64, это говорит об ухудшении использования основных средств.

Фондоёмкость показывает, какая стоимость основных производственных фондов затрачена на производство единицы стоимости валовой или товарной продукции. В 2014 году значение фондоемкости наименьшее за анализируемый период – 1,43, что свидетельствует об улучшении использования основных фондов хозяйства.

Анализируя коэффициент обновления, который отражает долю новых основных средств в составе всех основных средств на конец периода, можно сделать вывод, что в СПК «Удмуртия» основные средства обновляются плохо, так как значения коэффициента в анализируемом периоде низкие. Коэффициент выбытия показывает, какая часть основных средств, имевшихся к

началу периода, выбыла в течение периода из-за износа и ветхости. Чем больше коэффициент выбытия основных средств, тем меньше сроки службы элементов основных средств и наоборот. К данной организации коэффициент выбытия очень маленький, это говорит о том, что сроки службы элементов основных средств довольно длительные.

Оборотные средства - это совокупность оборотных производственных средств и фондов обращения в денежном выражении. Активы предприятия, которые в результате его хозяйственной деятельности полностью переносят свою стоимость на готовый продукт, принимают однократное участие в процессе производства, изменяя или теряя при этом натурально-вещественную форму, называются оборотными средствами.

В состав оборотных средств включают:

- а) производственные запасы – сырье, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, топливо, тара, запасные части для ремонта оборудования, а также хозяйственный инвентарь;
- б) незавершенное производство – предметы труда, которые находятся в производстве на разных стадиях обработки в подразделениях предприятия;
- в) полуфабрикаты собственного изготовления – предметы труда, обработка которых полностью завершена в одном из подразделений предприятия, но подлежащие дальнейшей обработке в других подразделениях предприятия;
- г) расходы будущих периодов, к которым относятся затраты на подготовку и освоение новой продукции, рационализаторство и изобретательство.

Фонды обращения – это средства организации, вложенные в запасы готовой продукции, товары отгруженные, но не оплаченные, а также средства в расчетах и денежные средства в кассе и на счетах.

На основе элементного состава оборотных средств можно рассчитать их структуру, которая представляет собой удельный вес стоимости отдельных элементов оборотных средств в общей их стоимости.

В приложении 6 представлена таблица «Состав и структура оборотных средств СПК (колхоза) «Удмуртия».

Анализ данных приложения 6 показал, что в хозяйстве оборотные средства на конец 2011 года составили 130435 тыс. руб., на конец 2012 года - 155264 тыс. руб., на конец 2013 года - 144650 тыс. руб., на конец 2014 года - 171467 тыс. руб. и на конец 2015 года – 221361 тыс. руб. В структуре оборотных средств оборотные фонды занимают большую часть – в 2011 г. – 76,72%, в 2012 г. - 84,12%, в 2013 г. - 82,46%, в 2014 г. 83,13% и в 2015 г. – 78,48%, когда фонды обращения составляют 23,28%, 15,89%, 17,54%, 16,87% и 21,52% соответственно. Это объясняется тем, что оборотные фонды - это часть средств производства, которые единожды участвуют в производственном процессе и свою стоимость сразу и полностью переносят на производимую продукцию, а фонды обращения – это средства предприятия, вложенные в запасы готовой продукции, товары отгруженные, но неоплаченные, а также средства в расчетах и денежные средства в кассе и на счетах. Среди оборотных средств анализируемом периоде наибольшую стоимость имеют животные на выращивании и откорме, а среди средств обращения - дебиторская задолженность.

Производственная себестоимость - это текущие затраты, исчисленные в денежном измерителе и обусловленные использованием природных, трудовых, материальных и финансовых ресурсов на производство продукции (работ, услуг). Анализ себестоимости продукции направлен на выявление возможностей повышения эффективности использования материальных, трудовых и денежных ресурсов в процессе производства, снабжения и сбыта продукции. Различают плановую и фактическую себестоимость. Плановая себестоимость продукции включает в себя только те затраты, которые при данном уровне техники и организации производства являются для организации необходимыми. Они исчисляются на основе плановых норм использования оборудования, трудозатрат, расхода материалов. Отчетная себестоимость определяется фактическими затратами на изготовление продукции.

Таблица 2.4-Себестоимость основных видов продукции СПК (колхоза)

«Удмуртия», руб. на 1 ц

Продукция	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. в % к 2011 г.
Зерновые и бобовые, всего	278	299	507	353	434	156,20
в том числе: озимые зерновые	298	332	370	375	434	145,71
яровые зерновые	263	292	512	324	408	155,01
зернобобовые	672	356	752	462	635	94,48
Яровой рапс	-	-	-	-	1737	-
Картофель	231	201	329	408	273	117,97
Сено многолетних трав	147	36,22	136	200	200	136,38
Семена многолетних трав	1299	1557	1346	1040	1116	85,89
Зеленая масса многолетних трав	13	12	14	18	27	209,14
Зеленая масса однолетних трав	30	114	111	-	-	-
Кукуруза на зеленый корм	24	37	46	31	34	143,40
Силосные культуры	-	24	26	30	-	-
Сено естественных сенокосов	170	197	-	-	-	-
Сено улучшенных сенокосов	136	237	368	531	202	148,32
Силос	9	28,2	23	40	36	392,16
Сенаж	131	30	25,3	42,6	44	33,66
Молоко	1112	1078	1445	1362	1577	141,83
Прирост КРС	4922	5957	6247	6508	6508	132,22
Прирост свиней	6517	6082	6970	6997	7324	112,38

Анализ себестоимости основных видов продукции СПК «Удмуртия» показал, что себестоимость производства единицы продукции в скотоводстве намного выше, чем в растениеводстве. Это объясняется высокими трудовыми и материальными затратами отрасли животноводства. В отрасли растениеводства наиболее затратным является производство семян многолетних трав, в 2015 году себестоимость составила 1116 руб. на 1 ц., а также производство ярового рапса. Наименее затратным является производство зеленой массы многолетних трав – 27 руб. на 1 ц. В 2015 году по сравнению с 2011 годом снизилась себестоимость производства зернобобовых на 5,52%, семян многолетних трав на 14,11%, сенажа на 66,34%. В отрасли животноводства больше всего затрат приходится на прирост свиней, в 2015 году себестоимость составила 7324 руб. на 1 ц. продукции. На производство молока в 2015 году затратили 1577 руб. за 1 ц., а на прирост КРС – 6508 руб. за 1 ц. В 2015 году по сравнению с 2011 годом себестоимость производства молока увеличилась на 41,83%, себестоимость прироста КРС – на 32,22%. Это связано с увеличением поголовья животных.

Себестоимость прироста свиней увеличилась на 12,38%, несмотря на то, что в 2015 году количество свиней сократилось.

Процесс сельскохозяйственного производства основывается на взаимосвязи трех основных элементов: основной капитал, оборотный капитал и рабочая сила. Использование средств производства работниками материальной сферы обеспечивает выпуск сельскохозяйственной продукции. Сопоставление конечного результата хозяйственной деятельности предприятия (эффект) с затратами живого и овеществленного труда на его достижение отражает эффективность производства.

Эффективность как конечный результат хозяйственной деятельности характеризуется различными стоимостными и натуральными показателями. Например, объем производства продукции, прибыли, экономии по отдельным элементам затрат, общей экономии от снижения себестоимости продукции.

Применительно к сельскому хозяйству эффективность производства означает получение большего количества необходимой обществу продукции с каждого гектара земли, от каждой головы скота при наименьших затратах трудовых и материальных ресурсов. Коротко это положение можно сформулировать так: максимум продукции при минимуме ресурсов и затрат.

Основным показателем экономической эффективности товарной продукции является рентабельность. Рентабельность – относительный показатель, определяющий уровень доходности деятельности. Рентабельность комплексно отражает степень эффективности использования материальных, трудовых и денежных и др. ресурсов. Если от производства какого-либо вида продукции нет прибыли, а только убытки, то данное производство является нерентабельным.

В приложении 7 представлена таблица, где рассчитана экономическая эффективность товарных отраслей в СПК «Удмуртия».

Анализируя данные приложения 7 можно сделать вывод, что в СПК «Удмуртия» нерентабельным производством является производство прочей продукции, в 2013 году нерентабельным оказалось производство зерна, а в 2011

и 2013 годах - свиноводство. Убытки при производстве зерна в 2013 году можно объяснить погодными условиями, а именно засушливым летом. В 2012, 2014 и 2015 годах в отрасли свиноводства была получена прибыль, значит, и при производстве свиней можно получить прибыль, если сократить производственные затраты. Наиболее прибыльными являются производство КРС в живой массе (наибольшая прибыль была получена в 2015 году и составила 39674 тыс. руб.), молока (максимальная прибыль в 2014 году – 59475 тыс. руб.), следовательно, эти виды продукции нужно производить и в дальнейшем. Также можно заметить, что довольно высокий уровень рентабельности при производстве картофеля, в 2011 году он составил 176,76%, а в 2015 году он был равен 134,69%. В целом можно сделать вывод, что СПК «Удмуртия» работает эффективно, но необходимо сократить производство прочей продукции.

Одним из показателей, характеризующих финансовую устойчивость предприятия, является его платежеспособность, т.е. возможность наличными денежными ресурсами своевременно погашать свои платежные обязательства. Платежеспособность является внешним проявлением финансового состояния предприятия, его устойчивости.

Анализ платежеспособности производится при помощи финансовых коэффициентов, характеризующих ликвидность баланса.

Ликвидность баланса - это способность организации покрыть активами, сгруппированными по степени ликвидности, пассивы, сгруппированные по степени срочности их погашения.

Ликвидность организации - это более общее понятие, чем ликвидность баланса. Ликвидность баланса предполагает изыскание платежных средств только за счет внутренних источников (реализации активов). Но организация может привлечь заемные средства со стороны, если у него достаточно высокий уровень инвестиционной привлекательности.

Понятия платежеспособности и ликвидности очень близки, но второе понятие более ёмкое. От степени ликвидности баланса организации зависит платежеспособность.

Актуальность определения ликвидности баланса приобретает особое значение в условиях экономической нестабильности. Здесь встает вопрос: достаточно ли у организации средств для покрытия её задолженности. Такая же проблема возникает, когда необходимо определить, достаточно ли у организации средств для расчетов с кредиторами, т.е. способность ликвидировать (погасить) задолженность имеющимися средствами. В данном случае, говоря о ликвидности, имеется в виду наличие у организации оборотных средств в размере, теоретически достаточном для погашения обязательств.

Однако, этот анализ ликвидности баланса является приближенным, более детальным является анализ платежеспособности при помощи финансовых коэффициентов.

Коэффициент абсолютной ликвидности характеризует мгновенные платежные возможности за счет имеющихся в распоряжении денежных средств и краткосрочных финансовых вложений.

Коэффициент срочной ликвидности учитывает платежные возможности при условии погашения краткосрочной дебиторской задолженности.

Коэффициент текущей ликвидности отражает перспективные платежные возможности организации при условии погашения всей дебиторской задолженности и реализации товарно-материальных ценностей.

Интегральный коэффициент показывает отношение суммы всех ликвидных средств предприятия к сумме всех платежных обязательств (краткосрочных, долгосрочных, среднесрочных).

Коэффициент общей платежеспособности показывает способность покрыть все обязательства предприятия (краткосрочные и долгосрочные) всеми его активами.

Расчет коэффициентов ликвидности баланса СПК «Удмуртия» представлен в таблице 2.5.

Таблица 2.5 – Анализ ликвидности баланса

Показатель	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.
Интегральный коэффициент ликвидности	2,29	2,99	1,96	1,95	1,71
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,56	0,60	0,28	0,24	0,50
Коэффициент срочной ликвидности	1,74	1,74	1,27	1,24	1,18
Коэффициент текущей ликвидности	7,66	11,63	7,38	7,77	5,70
Коэффициент общей платежеспособности	1,04	1,03	1,02	1,03	1,01

Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности должен быть больше либо равен 0,8. В данной организации за анализируемый период коэффициент срочной ликвидности удовлетворяет нормативу, в 2011 и 2012 годах его значение составило 1,74, в 2013 – 1,27, в 2014 году – 1,24, в 2015 году – 1,18. Отсюда можно сделать вывод, что платежные возможности при условии погашения краткосрочной дебиторской задолженности в СПК «Удмуртия» хорошие.

Значение коэффициент абсолютной ликвидности не должно опускаться ниже 0,2. Анализируя данные деятельности СПК «Удмуртия» видно, что коэффициент абсолютной ликвидности больше 0,2, так, например, в 2015 году он был равен 0,5. Это говорит о том, что организация имеет платежные возможности за счет имеющихся в ее распоряжении денежных средств и краткосрочных финансовых вложений.

Коэффициент текущей ликвидности отражает перспективные платежные возможности организации при условии погашения всей дебиторской задолженности и реализации товарно-материальных ценностей. В СПК «Удмуртия» этот коэффициент гораздо выше норматива, что может свидетельствовать о нерациональной структуре капитала.

Для комплексной оценки ликвидности баланса в целом рекомендуется использовать интегральный коэффициент ликвидности. Значение данного

коэффициента должно быть больше или равно 1. В СПК «Удмуртия» данный коэффициент больше норматива, что является положительным моментом.

Значение коэффициента общей платежеспособности должно быть больше или равно 1. В анализируемом периоде этот коэффициент в данной организации был больше норматива, откуда можно сделать вывод, что СПК «Удмуртия» является платежеспособной организацией и может отвечать по своим обязательствам.

Финансовая устойчивость - характеристика, свидетельствующая о стабильном положении предприятия: о превышении доходов над расходами, свободном распоряжении денежными средствами и эффективном их использовании, бесперебойном процессе производства и реализации продукции. Считается, что финансовое положение устойчиво, если обеспечивается рост прибыли и капитала предприятия, сохраняется его платеже- и кредитоспособность. Финансовая устойчивость формируется в процессе всей производственно-хозяйственной деятельности и является главным компонентом общей устойчивости организации.

Таблица 2.6 – Анализ финансовой устойчивости, тыс. руб.

Показатели	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. в % к 2011 г.
Собственные оборотные средства	84947	111680	94095	121259	145765	171,60
Материальные запасы	100894	129957	119834	144166	175378	173,82
Функциональный капитал	112091	139038	124834	149340	182543	162,85
Долгосрочные обязательства	27144	27358	30739	28081	36778	135,49

Анализируя данные таблицы 2.6 можно сделать вывод, что в СПК «Удмуртия» нормальная финансовая устойчивость, так как разность функционального капитала и материальных запасов больше 0. Также можно заметить, что в 2015 году по сравнению с 2011 годом стоимость собственных оборотных средств увеличилась 71,6%, что является положительным результатом деятельности организации.

Для проведения более глубокого анализа финансовой устойчивости организации необходимо рассчитать ряд финансовых коэффициентов, которые представлены в таблице 2.7.

Таблица 2.7 – Анализ рыночных коэффициентов

Коэффициент	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.
Коэффициент автономии	0,86	0,89	0,87	0,89	0,86
Коэффициент концентрации заемного капитала	0,14	0,11	0,13	0,11	0,14
Коэффициент соотношения заемного и собственного капитала	0,16	0,13	0,15	0,13	0,16
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	0,65	0,72	0,65	0,70	0,66
Коэффициент обеспеченности материальных запасов собственными оборотными средствами	0,84	0,86	0,79	0,84	0,83
Коэффициент маневренности	0,31	0,35	0,27	0,30	0,30
Удельный вес дебиторской задолженности в совокупных активах	0,06	0,04	0,05	0,05	0,05
Удельный вес дебиторской задолженности в текущих активах	0,15	0,10	0,13	0,13	0,12
Коэффициент реальной стоимости имущества	0,79	0,80	0,81	0,80	0,78

Оценка финансовой устойчивости предприятия проводится с помощью рыночных коэффициентов.

Коэффициент автономии (независимости) характеризует отношение собственного капитала к общей сумме капитала (активов) организации. Значение данного коэффициента должно быть больше или равно 0,5. В СПК «Удмуртия» коэффициент автономии за анализируемый период выше норматива, в 2011 и 2015 годах он был равен 0,86, в 2012 и 2014 годах – 0,89, в 2013 году – 0,87. Данные значения свидетельствуют о том, что СПК «Удмуртия» достаточно независима от кредиторов.

Коэффициент концентрации заемного капитала показывает, сколько заемного капитала приходится на единицу финансовых ресурсов или же, фактически, частицу заемного капитала в общем размере финансовых ресурсов организации. Значение этого коэффициента не должно превышать 0,5. В данной организации за анализируемый период этот коэффициент не превышал 0,14, что говорит о небольшой доле заемного капитала.

Коэффициент соотношения собственного и заемного капитала показывает, какой объем собственных средств приходится на 1 руб. заемного капитала. Значение этого коэффициента должно быть меньше или равно 1. Если коэффициент превышает 1, это говорит о том, что организация имеет большую зависимость от заемных средств. В СПК «Удмуртия» уровень зависимости от заемного капитала не высокий, так как значение данного показателя за анализируемый период не превысило 0,16 что является благоприятным моментом в деятельности организации.

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами показывает достаточность у организации собственных средств для финансирования текущей деятельности. Он должен быть больше или равен 0,1. В данной организации этот коэффициент намного больше 0,1, в 2012 году он был равен 0,7, то есть у СПК «Удмуртия» достаточно собственных оборотных средств.

Коэффициент обеспеченности материальных запасов собственными оборотными средствами показывает, какая часть запасов и затрат финансируется за счет собственных источников. Если коэффициент больше 1, то все запасы покрыты собственными средствами. В СПК «Удмуртия» этот коэффициент меньше 1, отсюда можно сделать вывод, что для покрытия запасов были использованы не только собственные средства, но и заемные.

Коэффициент маневренности собственного капитала показывает, какая часть собственного капитала используется для финансирования текущей деятельности, т.е. вложено в оборотные активы. Значение этого коэффициента должно быть больше или равно 0,5-0,6. В СПК «Удмуртия» этот коэффициент меньше норматива, в отчетном году он равен 0,3. Это вызвано тем, что сельское хозяйство является фондоёмким производством.

Удельный вес дебиторской задолженности в совокупных активах по нормативу должен быть меньше или равен 0,4. В СПК «Удмуртия» он намного меньше норматива, в 2015 году он был равен 0,05, что является благоприятным

моментом, так как доля дебиторской задолженности в совокупных активах не велика.

Удельный вес дебиторской задолженности в текущих активах должен быть меньше или равен 0,7. В данном колхозе в 2011 году он равен 0,15, в 2012 году - 0,1, в 2013 и 2014 - 0,13, в 2015 году - 0,12. Значение этого веса ниже норматива, что является положительным моментом деятельности организации.

Коэффициент реальной стоимости имущества показывает долю средств производства в стоимости имущества, уровень производственного потенциала предприятия, обеспеченность производственными средствами производства (норма  $> 0,5$ , а оптимальное значение  $= 0,6$ ). В отчетном году в данной организации значение этого коэффициента составило 0,8, что немного выше оптимального значения.

В целом анализ платежеспособности и финансовой устойчивости показал, что СПК «Удмуртия» является платежеспособной организацией, имеет достаточное количество собственных средств, организация способна отвечать по своим обязательствам и финансово устойчива.

### **2.3 Современное состояние бухгалтерского учета, внутреннего контроля и оценки активов в СПК «Удмуртия»**

В настоящее время бухгалтерский учет и контроль активов в СПК «Удмуртия» осуществляет бухгалтерия, которая представляет бухгалтерскую службу.

Правовая деятельность бухгалтерии регламентируется Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ (с изменениями от 04.11.2014 №344-ФЗ) «О бухгалтерском учёте» [2], ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации (ред. от 08.11.10 г.) (утверждена приказом Минфина России от 06.07.1999 г. № 43н, с изменениями от 08.11.2010 г. № 142н) [], Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (в соответствии с Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 №94 (с изменениями от 08.11.2010 №142-ФЗ).

В соответствии с Учетной политикой, ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации несет руководитель, который обязан создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета и обеспечить неукоснительное выполнение всеми структурными подразделениями и службами, работниками организации, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера и бухгалтера.

СПК «Удмуртия» выполняя постановку бухгалтерского учета самостоятельно устанавливает организационную форму бухгалтерской работы, исходя из вида организации и конкретных условий хозяйствования.

Также сельскохозяйственной организацией определяются в установленном порядке формы, методы и технологию обработки информации и ведется разработка системы внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля.

Годовая бухгалтерская отчетность организации открыта для внешних пользователей, в качестве которых выступают банки, инвесторы, кредиторы, покупатели, поставщики и другие контрагенты сельскохозяйственной организации.

Кроме основной регламентированной отчетности в состав включается аудиторское заключение, которое подтверждает ее достоверностью.

Главной задачей бухгалтерского учета в СПК «Удмуртия» является формирование полной и достоверной информации по хозяйственным процессам организации и полученным финансовым результатам, необходимым для оперативного принятия управленческих решений.

В области оценки активов в СПК «Удмуртия» применяется метод фактической стоимости приобретения или оценка по покупной (исторической) цене. В соответствии с этим методом активы учитываются по сумме уплаченных за них денежных средств или их эквивалентов.

Для обеспечения сохранности материальных ценностей в организации не реже одного раза в год проводится инвентаризация. Она проводится на основании приказа руководителя организации, в котором указываются сроки

начала и окончания инвентаризации, а также порядок и последовательность ее проведения.

До начала инвентаризации материально ответственные лица письменно подтверждают, что все документы по приходу и расходу материальных ценностей сданы в бухгалтерию и что у них нет никаких неоприходованных и не списанных в расход материальных ценностей. На день инвентаризации бухгалтерия выводит на основании аналитического учета остатки инвентаризируемых средств.

Инвентаризация проводится обязательно в присутствии материально ответственных лиц и только в исключительных случаях без их присутствия.

Фактическое наличие ценностей по каждому их виду заносится в инвентаризационные описи установленной типовой формы. В описях ценности показываются по номенклатуре и единицам измерения, принятым в учете организации. Описи оформляются четко, без помарок и неоговоренных исправлений. Они подписываются всеми членами комиссии, а материально ответственные лица дают на них расписку о том, что в их присутствии полностью и правильно составлена опись, что отсутствуют претензии к членам комиссии, а также о том, что материальные ценности находятся под их материальной ответственностью. Данные инвентаризационных описей и данные бухгалтерского учета используются для составления сличительных ведомостей и выявления излишков и недостатков материальных ценностей.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в готовой бухгалтерской отчетности.

Излишки материалов, выявленные в ходе инвентаризации, приходуются на счет 10 «Материалы», а соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты. При этом делается запись:

Д-т 10 «Материалы»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

Недостачи материальных ценностей списываются на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» по фактической себестоимости, а по частично испорченным материалам в сумме определившихся потерь. На сумму недостач и порчи ценностей составляется бухгалтерская проводка:

Д-т94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т 10 «Материалы» (по соответствующим субсчетам).

Списание недостач в пределах норм естественной убыли относится в дебет счетов учета расходов организации:

Д-т20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.

К-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

При хищении, а также сверх норм естественной убыли, когда установлены конкретные виновники, делается запись:

Д-т 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Недостача сверх норм естественной убыли, а также при хищении, когда конкретные виновники не установлены, или при отказе суда во взыскании вследствие необоснованности исков отражается:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»

К-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

### **3 РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ ОЦЕНКИ АКТИВОВ И ОБОСНОВАНИЕ ИХ ВЛИЯНИЯ НА ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ СПК «УДМУРТИЯ» ВАВОЖСКОГО РАЙОНА УДМУРТСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

#### **3.1 Методика оценки активов и полученной от них продукции по справедливой стоимости**

Выполненный анализ учета активов в СПК «Удмуртия» показал, что в используемом документообороте организации не отображается информация о справедливой стоимости активов. Поэтому предлагаем в практической деятельности сельскохозяйственной организации использовать методику оценки активов и полученной от них продукции по справедливой стоимости.

Ранее в бухгалтерском учете и финансовой отчетности предпочтение отдавалось учету активов по «исторической» (т.е. первоначальной) стоимости. Однако для многих пользователей финансовой отчетности (инвесторов, кредиторов, инвестиционных банков, государственных органов и т.д.) более важна информация о текущей реальной стоимости активов. Наличие сведений о справедливой стоимости активов и обязательств хозяйствующего субъекта дает возможность, во-первых, более точно оценивать финансовое положение организации, прогнозировать ее будущие денежные потоки, а во-вторых, оперировать при выработке различных управленческих решений на всех уровнях гораздо более надежной информацией, которая объективнее отражает не только действительность, но и результаты работы самих менеджеров. Кроме того, появляются условия для выполнения более обоснованного сравнительного анализа итогов деятельности организации - как в динамике за ряд лет, так и в сопоставлении с другими хозяйствующими субъектами за один и тот же период.

Выбор актуальных методов оценки непосредственно повлияет на коммерческий успех деятельности хозяйствующего субъекта. От них зависит формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности.

Концепция практического применения «справедливой стоимости» в бухгалтерском учете разработана международными и некоторыми национальными институтами: Советом (ранее Комитетом) по МСФО, Советом по стандартам финансового учета США и его предшественником, Комитетом по бухгалтерским принципам и др. В России вопросы, связанные с использованием в учете и отчетности справедливой стоимости, комплексно еще не исследованы и методически не вполне разработаны. СФУ № 157 «Оценка справедливой стоимости» является официальным руководством по определению справедливой стоимости для целей бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Справедливая стоимость - это сумма, на которую можно обменять актив или исполнить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, взаимно независимыми и заинтересованными в совершении указанной операции сторонами.

Хорошо осведомленными являются лица, которые достаточно полно информированы о сущности и основных характеристиках актива, возможных способах его использования и конъюнктуре рынка на отчетную дату.

Взаимная независимость предполагает, что стороны сделки не связаны между собой какими-либо отношениями, которые позволили бы устанавливать цену сделки, значительно отличающуюся от рыночной.

Заинтересованность в совершении сделки означает следующее: покупатель желает (правомочен, но не обязан) совершить сделку, при этом он готов заплатить разумную (рыночную) стоимость актива и не стремится приобрести его любым способом и за любую цену; компания не имеет намерения ликвидироваться или сокращать свою деятельность. Продавец не ставит целью совершить сделку, при этом он желает осуществить продажу актива по наиболее выгодной цене и не готов продать актив любым способом и за любую цену.

Также для того чтобы цены сделок могли служить показателями справедливой стоимости, информация о них должна быть доступной и публичной.

Таким образом, справедливая стоимость означает цену продажи. Справедливая стоимость - это сумма, которую можно было бы получить в результате продажи актива либо уплатить за передачу обязательства в рамках обычной сделки между участниками рынка. Сделка по продаже является гипотетической на дату оценки и рассматривается со стороны продавца актива (обязательства).

Справедливая стоимость является рыночной оценкой, а не специфической для компании. Поэтому оценка должна определяться на основании допущений, которыми руководствовались бы участники рынка при определении цены на данный актив или обязательство.

Наиболее достоверным подтверждением справедливой стоимости являются цены на активном рынке аналогичных активов, расположенных на той же территории. При этом активы должны находиться в сопоставимом состоянии. Рынок считается активным, если в любой момент времени на нем можно найти продавцов и (или) покупателей указанного имущества. Цены на аналогичные активы, безусловно, должны быть скорректированы с учетом степени изношенности актива.

При отсутствии указанного активного рынка можно использовать другие источники информации, а именно скорректированные с учетом различий цены на активном рынке аналогичных активов, находящиеся в ином состоянии или имеющих другое территориальное расположение. В случае если использование рассмотренных источников информации приводит к различным оценкам справедливой стоимости, то необходимо рассмотреть причины данных расхождений с целью определения наиболее достоверного значения справедливой стоимости.

Предполагается, что организация всегда может достаточно достоверно определить справедливую стоимость актива. Исключение могут составлять

случаи, когда сопоставимые сделки на рынке осуществляются нечасто (отсутствуют вообще) и отсутствуют альтернативные оценки справедливой стоимости (например, с использованием прогнозных дисконтированных денежных потоков). В этом случае диапазон, в котором может находиться достаточно достоверное значение справедливой стоимости, достаточно велик. При этом надежно оценить вероятность получения того или иного результата внутри диапазона невозможно. Следовательно, полезность указанного значения справедливой стоимости незначительна.

По сути, оценка по справедливой стоимости, принятая в англо-американской системе учета, ориентирована именно на определение будущих денежных потоков.

Для определения справедливой стоимости активов организации обязаны проводить ежегодную проверку указанных активов на обесценение. В российском бухгалтерском учете переоценка активов (например, основных средств) является правом организации, а не ее обязанностью.

Основными преимуществами учета по справедливой стоимости являются:

1. Справедливая стоимость предоставляет более объективную основу для оценки будущих денежных потоков по сравнению с методом фактических затрат, поскольку отражает текущую рыночную оценку этих денежных потоков с использованием всей имеющейся информации.

2. Справедливая стоимость предоставляет наилучшую основу для сопоставимой информации об активах. В случае, если в учете и отчетности используются фактические затраты, одни и те же активы, приобретенные в разное время, могут учитываться по различным ценам, что не соответствует их действительной стоимости. Если же используется справедливая стоимость, эти активы независимо от времени и условий приобретения будут учитываться на каждую отчетную дату по одинаковой стоимости, отражающей их реальную стоимость на данный момент времени.

3. Учет по справедливой стоимости наилучшим образом сочетается с принципами активного менеджмента, который в процессе управления обычно

ориентируется не на фактические затраты, а на справедливую стоимость активов на данный момент времени.

4. Справедливая стоимость предоставляет лучшую основу для оценки результатов работы менеджмента, поскольку своевременно отражает результаты всех экономических изменений, относящихся к активам предприятия, в отличие от учета по фактическим затратам, который позволяет отразить эти изменения только на момент продажи или иного выбытия актива.

Основными недостатками учета по справедливой стоимости являются:

1. Значительные сложности при определении справедливой стоимости в условиях отсутствия активного рынка. В этом случае значительная доля ответственности за принятое решение в отношении оценки актива лежит на менеджменте предприятия. Однако в данном случае сторонники справедливой стоимости указывают на то, что органы управления предприятием лучше, чем кто-либо другой, осведомлены о справедливой стоимости активов, которыми владеет предприятие, поэтому основная трудность в данном случае сводится к наличию соответствующих доказательств правильности сделанной оценки.

2. Справедливая стоимость отражает не реальные сделки, совершенные предприятием, а некоторую условную сумму, которая могла бы быть выручена в случае, если актив был бы продан на отчетную дату. Однако следует иметь в виду, что эта «условная сумма» тем не менее базируется на вполне реальных ценах сделок, имевших место на рынке.

3. Внедрение учета по справедливой стоимости, безусловно, потребует дополнительных издержек. Раскрытие этой информации также требует дополнительных затрат. Кроме того, пользователю финансовой отчетности приходится нести дополнительные затраты по анализу информации о справедливой стоимости и ее сравнении со стоимостью, отраженной в отчетности.

4. Непривычность данного метода по сравнению с методом фактических затрат, что выражается в повышении требований к квалификации бухгалтера. Заметим, что дополнительные требования к квалификации бухгалтера

неизбежны независимо от применяемого метода учета в связи с очень быстрой изменчивостью экономической ситуации и рыночных характеристик, с появлением новых инструментов. Особенно это касается финансового рынка, изменения на котором происходят особенно быстро.

5. Нарушение принципа осмотрительности выражается в том, что использование справедливой стоимости нарушает принцип осмотрительности (один из ключевых принципов бухгалтерского учета). Данный принцип гласит, что при подготовке финансовой отчетности следует минимизировать различного вида неопределенности, которые неизбежно возникают в связи с оценкой хозяйственных событий. Сторонники справедливой стоимости, в свою очередь, настаивают на том, что данная концепция отнюдь не нарушает принципа осмотрительности, поскольку в основе справедливой стоимости лежит рыночная стоимость, которая складывается в результате сделок на реальном рынке и вследствие этого является вполне определенной категорией.

Таким образом, концепция справедливой стоимости является достаточно неоднозначной и требует комплексного изучения с точки зрения ее практического внедрения в учетную практику российских предприятий.

### **3.2 Развитие первичного, аналитического и синтетического учета активов в оценке по справедливой стоимости**

Операции по движению (поступление, внутреннее перемещение, выбытие) основных средств оформляются первичными учетными документами. Росстатом утверждены унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств. Основные:

- форма № ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)»;
- форма № ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов основных средств»;
- форма № ОС-4 «Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)»;

- форма № ОС-4а «Акт о списании автотранспортных средств»;
- форма № ОС-14 «Акт о приеме (поступлении) оборудования»;
- форма № ОС-15 «Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж»;
- форма № ОС-16 «Акт о выявленных дефектах оборудования».

Для синтетического учета основных средств используются балансовые счета: 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 02 «Амортизация основных средств», 91 «Прочие доходы и расходы», а при необходимости и забалансовые: 001 «Арендованные основные средства», 011 «Основные средства, сданные в аренду», 010 «Износ основных средств», в том числе субсчета «Износ жилищного фонда», «Износ объектов внешнего благоустройства» и др.

Аналитический учет представляет собой пообъектный учет основных средств и ведется в инвентарных карточках по форме № ОС-6. Карточка открывается на каждый инвентарный объект или на группу однотипных объектов, которым присваивается инвентарный номер.

Инвентарные карточки могут группироваться в картотеке применительно к классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы», а внутри разделов, подразделов, классов и подклассов – по месту эксплуатации (структурным подразделениям организации).

Заполнение инвентарных карточек (книг) производится на основе первичной документации: актов о приеме-передаче (ф. № ОС-1, ОС-1а, ОС-1б), актов на списание основных средств (ф. № ОС-4, ОС-4а, ОС-4б), технических паспортов и других документов.

В инвентарные карточки не следует вносить все показатели технической документации. Заполненные карточки регистрируют в описях типовой формы. Описи карточек ведутся бухгалтерией в одном экземпляре по классификационным группам (видам) объектов основных средств. Некоторые

организации учитывают основные средства в инвентарной книге и описи не ведут.

Инвентарные карточки (индивидуальные и групповые) составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии организации. В случае, когда в результате реконструкции, модернизации, достройки, дооборудования, частичной ликвидации и переоценки объекта основных средств произведены изменения, отражение которых в старой карточке невозможно, заполняется новая инвентарная карточка, а старая сохраняется как справочный документ.

Синтетический и аналитический учет производственных запасов необходим для получения информации об имеющихся запасах организации, их движении как в денежном, так и в натуральном выражении, для получения данных по видам, признакам. О том, как организуется такой учет, читайте в нашей статье.

В бухгалтерском учете синтетический учет материально-производственных запасов ведется на счетах, указанных в Плане счетов бухгалтерского учета, утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н. В разделе II приказа «Производственные запасы» приведены синтетические счета, предназначенные для учета: материалов (счет 10); животных в сельскохозяйственных предприятиях (счет 11); резервов под снижение стоимости материальных ценностей (счет 14); заготовления и приобретения материальных ценностей, находящихся в обороте (счет 15); отклонений в стоимости материалов (счет 16); НДС по приобретенным материальным ценностям (счет 19).

Дополнительные синтетические счета вводятся для применения только по согласованию с Министерством финансов РФ.

Для возможности получения более детальной информации по видам запасов в Плане счетов к некоторым счетам открыты субсчета. Субсчета составляют основу аналитического учета материалов. В отличие от счетов, субсчета организация имеет право вводить самостоятельно, объединять их по своему усмотрению или вообще отказаться от их использования. Все зависит от

специфики деятельности организации, от требований анализа, отчетности, контроля, установленных в отдельно взятой организации. Поэтому разнообразие субсчетов не имеет границ.

В инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета имеются схемы типовых проводок, необходимых для отражения всех основных хозяйственных операций, осуществляемых с производственными запасами при хозяйственно-финансовой деятельности организации. Если в инструкции нет подходящей схемы корреспонденции счетов для какой-либо конкретной ситуации, разрешено применить собственную схему, но при этом необходимо придерживаться установленных инструкцией порядков.

В п. 4 ПБУ 1/2008 предусмотрена обязанность организации по утверждению своего рабочего плана счетов. При составлении рабочего плана следует учитывать специфику своей деятельности, в него нужно включить только те счета, которые будут использоваться в учете организации.

Аналитический учет материально-производственных запасов ведется в аналитических регистрах. Для получения более детальной информации о запасах организация использует аналитический учет. Его целесообразно вести не только в стоимостном выражении, но и в натуральных показателях. Аналитический учет создается к определенному синтетическому счету. Поэтому сумма остатка в денежном выражении по аналитическим счетам равна остатку соответствующего синтетического счета, также суммы оборотов по аналитическим счетам будут равны суммам оборотов синтетического счета.

По счету 10 «Материалы» аналитический учет рекомендуется вести: по количеству; по сортам; по материально ответственным лицам; по местам хранения и т. д.

Например, для количественного учета материала заводятся карточки или книги складского учета. Ответственное лицо по мере поступления первичных документов вносит данные по движению материальной ценности в карточку или книгу.

При небольшом перечне используемых материальных ценностей рекомендуется использование материального отчета. Это удобно при выполнении строительных работ по каждому материально ответственному лицу, так как строительный материал обычно доставляется на место ведения работ, а не на склад. Данные аналитического учета имеют свою актуальность при проведении инвентаризаций МПЗ, при составлении калькуляций стоимости продукции производственного предприятия.

По общему правилу, сумму «входного» НДС в стоимость материала не включаем, а учитываем обособленно на счете 19 «НДС».

Счет 14 по учету резервов под снижение стоимости материальных ценностей используется организациями, которые обязаны создавать соответствующий резерв. Данный резерв создается под снижение стоимости материалов по единице материально-производственного запаса, по виду или группе аналогичных материалов. При этом не допускается группировка, например, только по критерию «основные МПЗ» или «вспомогательные МПЗ».

Согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» для правильного формирования информации об МПЗ в бухгалтерской отчетности организации стоимость запасов нужно учитывать по текущей стоимости. На момент формирования отчетности МПЗ могут потерять свое качество, морально устареть, их рыночная цена может увеличиться, поэтому применение резерва имеет свое значение.

В учете делаются такие проводки:

- Дт 91 Кт 14 — создание резерва;
- Дт 14 Кт 91 — восстановление резерва по тем материальным ценностям, на которые создавался резерв, при их списании.

В бухгалтерском балансе по строке «Запасы» сумму запасов отражаем без суммы остатка созданного резерва. Аналитический учет организуем по каждому резерву. Организации, имеющие право на ведение упрощенного учета, данный резерв могут не создавать.

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» используется для учета стоимости ТМЦ, по которым получены расчетные товарно-сопроводительные документы, но они еще не оприходованы. Также счет 15 используем в случае использования учетной цены для учета приобретаемых запасов. При этом делается запись Дт 15 Кт 60 (71, 76...).

После получения и оприходования МПЗ бухгалтерская запись будет выглядеть так: Дт 10 Кт 15.

Разница по счету 15 списывается на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»: Дт 16 Кт 15.

Для синтетического учета производственных запасов предусмотрены синтетические счета, установленные на законодательном уровне. Для аналитического учета можно использовать субсчета, открывая их по своему усмотрению. Регистры в виде карточек, книг, оборотных ведомостей и самостоятельно разработанных организацией форм позволяют вести более детальный глубокий аналитический учет.

Денежные средства, хранящиеся в кассе, учитывают на активном синтетическом счете 50 «Касса». В дебет этого счета записывают поступление денежных средств в кассу, в кредит – выбытие денежных средств из кассы. Счета, корреспондирующие со счетом 50, бухгалтер указывает в первичных кассовых документах до совершения самой кассовой операции, а затем их переносят из документов в кассовую книгу.

К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета:

- 1 «Касса организации»;
- 2 «Операционная касса»;
- 3 «Денежные документы» и др.

На субсчете 50–1 «Касса организации» учитываются денежные средства в кассе организации. Когда организация совершает кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

На субсчете 50–2 «Операционная касса» учитывают наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т.п. Этот субсчет открывается организациями (в частности, организациями транспорта и связи) при необходимости.

На субсчете 50–3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы. Денежные документы отражаются на счете 50 в сумме фактических затрат на приобретение. Аналитический учет денежных документов ведется по видам.

В том случае, когда денежные документы приобретает кассир (весьма распространенная практика), в учете делают проводку:

Дт 50–3 «Денежные документы» Кт 50 «Касса» – на сумму денежных документов, приобретенных за наличный расчет.

При выбытии денежных документов кредитуется счет 50 и дебетуется счет учета источников возмещения затрат, например:

Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кт 50 «Касса» – на сумму стоимости путевок в оздоровительные учреждения, оплачиваемых за счет чистой прибыли организации;

Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 50 «Касса» – на сумму стоимости почтовых марок, использованных для пересылки корреспонденции.

Если почтовые марки выдаются должностным лицам (например, секретарю или офис–менеджеру) для постепенного использования, то в учете такая выдача оформляется как выдача подотчетных сумм:

Дт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кт 50 «Касса».

На общехозяйственные расходы стоимость марок списывается по мере использования:

Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Кассовые операции записывают по кредиту счета 50 и отражают в журнале–ордере № 1. Обороты по дебету этого счета проставляют в разных журналах–ордерах, и, кроме того, эти обороты контролируются ведомостью № 1. Основанием для заполнения журнала–ордера № 1 и ведомости № 1 служат отчеты кассира. Каждому отчету в регистре отводится одна строка независимо от периода, за который составлен кассовый отчет. Количество занятых строк в журнале–ордере и ведомости должно соответствовать количеству сданных кассиром отчетов.

Аналитический учет кассовых операций ведется по каждой операционной кассе с открытием отдельной кассовой книги.

Денежные средства сельскохозяйственного предприятия, хранящиеся на расчетных и валютных счетах, учитывают соответственно на активных синтетических счетах 51 «Расчетные счета» и 52 «Валютные счета».

Счет 51 предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации на расчетных счетах организации, открытых в кредитных организациях.

Счет 52 служит для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории Российской Федерации и за ее пределами.

По дебету счетов 51 и 52 показывают поступление денежных средств на расчетные и валютные счета организации. По кредиту счетов 51 и 52 отражают списание денежных средств с расчетных и валютных счетов организации. Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет расчетного и валютного счетов организации и обнаруженные при проверке выписок кредитной организации, учитывают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Операции по расчетному и валютному счетам отражают в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации и приложенных к ним денежно–расчетных документов.

Аналитический учет по счету 51 ведется по каждому расчетному счету.

К счету 52 «Валютные счета» могут быть открыты субсчета:

1 «Валютные счета внутри страны»;

2 «Валютные счета за рубежом».

Аналитический учет по счету 52 ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

Счет 55 «Специальные счета в банках» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей) на текущих, особых и иных специальных счетах, а также о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению.

К счету 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты субсчета:

1 «Аккредитивы»;

2 «Чековые книжки»;

3 «Депозитные счета» и др. На субсчете 55–1 «Аккредитивы» учитывается движение средств, находящихся в аккредитивах.

Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается по дебету счета 55 и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других аналогичных счетов.

Принятые на учет по счету 55 средства в аккредитивах списывают по мере их использования (согласно выпискам кредитной организации), как правило, в дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Неиспользованные средства в аккредитивах после восстановления кредитной организацией на тот счет, с которого они были перечислены, отражают по кредиту счета 55 в корреспонденции со счетом 51 или 52.

Аналитический учет по субсчету 55–1 ведется по каждому выставленному организацией аккредитиву.

На субсчете 55–2 «Чековые книжки» учитывают движение средств, находящихся в чековых книжках. Депонирование средств при выдаче чековых книжек отражают по дебету счета 55 и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52

«Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других аналогичных счетов. Суммы по полученным в кредитной организации чековым книжкам списывают по мере оплаты выданных организацией чеков, т.е. в суммах погашения кредитной организацией предъявленных ей чеков (согласно выпискам кредитной организации), с кредита счета 55 в дебет счетов учета расчетов (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.). Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным кредитной организацией (не предъявленным к оплате), остаются на счете 55; сальдо по субсчету 55–2 должно соответствовать сальдо по выписке кредитной организации. Суммы по возвращенным в кредитную организацию чекам (оставшимся неиспользованными) отражают по кредиту счета 55 в корреспонденции со счетом 51 или 52.

Аналитический учет по субсчету 55–2 ведется по каждой полученной чековой книжке.

На субсчете 55–3 «Депозитные счета» учитывают движение средств, внесенных организацией в банковские и другие вклады.

Перечисление денежных средств во вклады отражается организацией по дебету счета 55 в корреспонденции со счетом 51 или 52. При возврате кредитной организацией сумм вкладов в учете организации производятся обратные записи.

Аналитический учет по субсчету 55–3 ведется по каждому вкладу.

На отдельных субсчетах, открываемых к счету 55 «Специальные счета в банках», учитывается движение обособленно хранящихся в кредитной организации средств целевого финансирования, в частности, поступивших бюджетных средств, средств на финансирование капитальных вложений, аккумулируемых и расходуемых организацией с отдельного счета.

Таблица 3.1 - Типовая корреспонденция счетов по учету денежных средств

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5

## Продолжение таблицы 3.1

1	2	3	4	5
1	Принята и оприходована по кассе организации выручка из операционной кассы по справке отчету кассира-операциониста и приходному кассовому ордеру	50-1	50-2	Приходные кассовые ордера (форма №КО-1)
2	Поступили в кассу организации наличные деньги из соответствующих счетов в банках на оплату труда, командировочные, операционно-хозяйственные и прочие расходы	50-1	51	Приходные кассовые ордера (форма №КО-1)
3	Поступили в кассу организации денежные средства, числящиеся как денежные средства в пути	50-1	57	Приходные кассовые ордера (форма №КО-1)
4	Возвращены поставщиками ранее полученные и неиспользованные платежи	50	60	Приходные кассовые ордера (форма №КО-1)
5	Оприходованны наличные денежные средства, поступившие в кассу предприятия от покупателей и заказчиков	50	62	Приходные кассовые ордера (форма №КО-1)
6	Поступили в кассу предприятия от персонала организации в погашение переплат по заработной плате	50	70	Приходные кассовые ордера (форма №КО-1)
7	Внесены в кассу организации подотчетными лицами неизрасходованные подотчетные суммы	50	71	Приходные кассовые ордера (форма №КО-1)
8	Сданы из кассы организации и зачислены на расчетные и специальные счета в банках денежные средства	51	50	Расходные кассовые ордера (форма «КО-2)
9	Оплачена задолженность поставщиками и подрядчиками наличными денежными средствами, а так же выдан аванс	60	50	Расходные кассовые ордера (форма «КО-2)
10	Погашена задолженность наличными денежными средствами перед бюджетом, внебюджетными фондами	68, 69	50	Расходные кассовые ордера (форма «КО-2), квитанции банка о приеме наличных денег

Продолжение таблицы 3.1

1	2	3	4	5
11	Выплачены из кассы организации суммы заработной платы, пособий по временной нетрудоспособности и т.п.	70	50	Расходные кассовые ордера (форма «КО-2»), платежные ведомости
12	Выявлена при инвентаризации недостача денежных средств	94	50	Акты инвентаризации наличных денежных средств
13	Выданы под отчет денежные средства	71	50	Расходные кассовые ордера (форма «КО-2)

### **3.3 Организация и методика обоснования влияния активов на финансовые результаты организации**

Современная система бухгалтерского учета одной из основных целей ставит выявление конечного финансового результата хозяйственной деятельности конкретной организации. Без определения реальной стоимости объектов бухгалтерского учета эта цель становится невозможной. В условиях рыночной экономики проблема объективной и достоверной оценки объектов бухгалтерского учета приобретает первостепенное значение для всех участников рынка.

Проблемам бухгалтерской оценки в своих исследованиях уделяют повышенное внимание такие авторы, как М.Ф. Ван Бреда, Н.Н. Карзаева, М.И. Кутер, Я.В. Соколов, Э.С. Хендриксен и другие. В настоящее время нормативными актами бухгалтерского учета в целом определены возможные способы оценки основных объектов бухгалтерского учета. Однако с позиции учета финансовых результатов требуется экстраполяция базовых принципов оценки для получения целостной картины определения величины прибыли (убытка).

Формирование финансового результата, исходя из допущения о непрерывности деятельности организации, приводит к тому, что прибыль определяется учетным способом по методу начисления. То есть важнейшим моментом в организации учета финансовых результатов является правило определения величины доходов и расходов. Неверное определение величины

доходов и расходов организации приводит к искажению показателей их стоимости и, как следствие, к неправильному исчислению финансовых результатов всей деятельности в целом. В этой ситуации речь идет об исчислении стоимости некоторой совокупности объектов бухгалтерского учета, величина которых дает искомый результат.

Цель данного исследования заключается в определении совокупности объектов учета, стоимость которых оказывает наибольшее воздействие на предмет исследования, и обосновании влияния различных способов оценки на финансовый результат деятельности сельскохозяйственных организаций.

Для достижения поставленной цели необходимо решение следующих задач:

- уточнить содержание и взаимосвязь экономических категорий «активы», «обязательства», «капитал», «доходы», «расходы»;
- определить влияние оценки активов и расходов организации на финансовый результат ее деятельности;
- уточнить понятие и порядок применения справедливой стоимости в отечественной практике учета в сельскохозяйственных организациях.

В отечественной и международной практике учета для определения финансового результата широко используются положения теории динамического баланса, согласно которой финансовый результат представляет собой разность между доходами и связанными с их получением расходами.

Доходы и расходы организации в правилах ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации (ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации») рассматриваются в связи с движением активов и обязательств, приводящим к приросту (уменьшению) собственного капитала, не связанному с вкладами участников. Активы, обязательства и собственный капитал являются носителями влияния на экономическую выгоду, и различные действия, связанные с использованием активов и урегулированием обязательств, могут привести к притоку или оттоку экономических выгод на предприятии, то есть будет получен доход или расход (рисунок 10).

Правило знаменитого итальянского бухгалтера Д. Дзаппа (1879-1960) гласит: «Доходы всегда очевидны, а расходы всегда сомнительны». Дело в том, что доходы фиксируются документами и поступлением активов, обещающих будущие выгоды, в то время как величина расходов зависит от правил оценки запасов, списываемых на затраты производства, от вариантов начисления амортизации и формирования резервов [8, с. 45]. Все доходы организации сразу и непосредственно в момент их возникновения отражаются в подсистеме учета финансовых результатов. Оценка доходов (выручки), в том числе дебиторской задолженности покупателей и заказчиков, производится исходя из условий, установленных договором между организацией и должником. Таким образом, доходы носят объективный, а расходы – в некоторой степени субъективный характер.

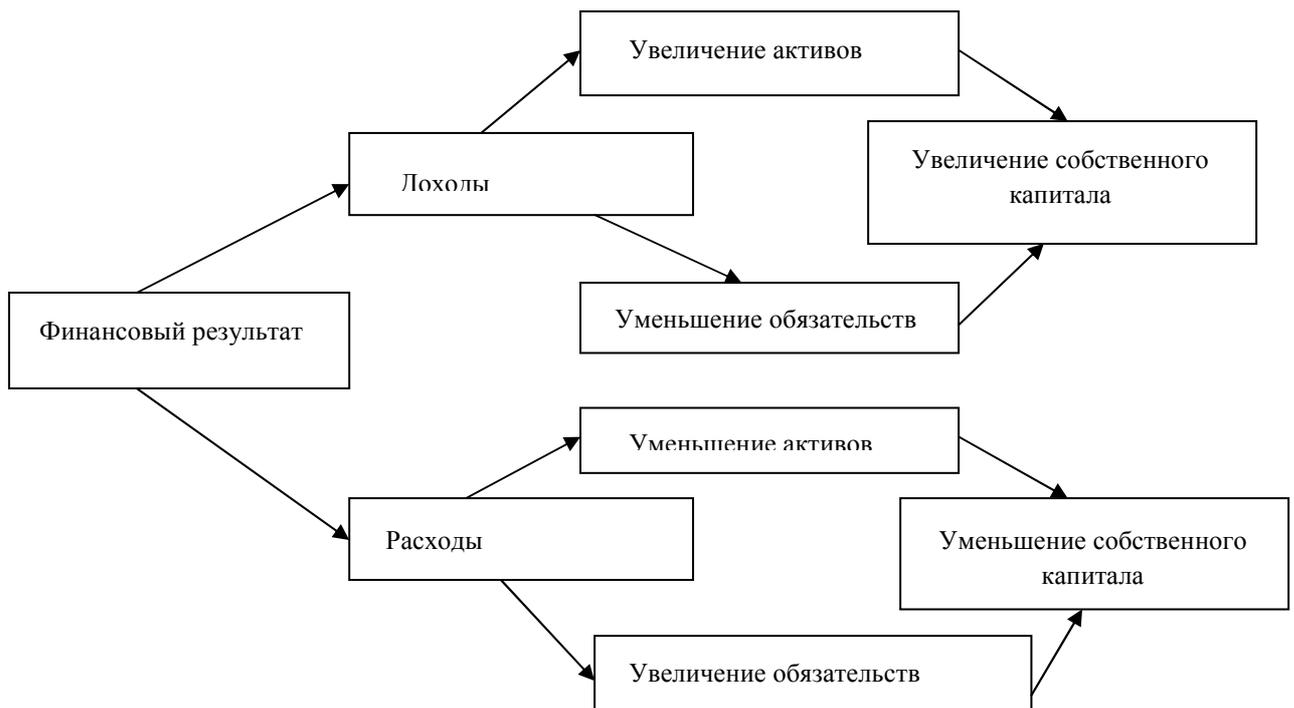


Рис. 10 – Взаимосвязь объектов бухгалтерского учета, формирующих финансовые результаты деятельности

Использование оценки в бухгалтерском учете мы рассматриваем как способ достоверного определения наличного капитала и его приращения (уменьшения) за отчетный период в виде прибыли (убытка). Функция оценки как способа достоверного определения действительной стоимости капитала

решается на основе установления величины активов по их фактической себестоимости приобретения либо по рыночной стоимости на отчетную дату. Именно последний способ оценки породил множество различных подходов, требующих специального рассмотрения [9, с. 56].

Для того чтобы оценить бухгалтерскую статью и получить максимально достоверный показатель достигнутых финансовых результатов, необходимо выбрать оптимальный метод оценки, основные из которых представлены на рисунке 11.

Методы оценок в МСФО		
Первоначальная (историческая) стоимость	↔	Фактическая стоимость приобретения
Балансовая стоимость	↔	Остаточная стоимость
Текущая стоимость	↔	Восстановительная стоимость
Возможная цена продажи (погашения)	↔	Понятие отсутствует
Приведенная (дисконтированная) стоимость	↔	Не применяется
Справедливая стоимость	↔	Не применяется

Российская практика бухгалтерского учета

Рис. 11 – Виды оценок, применяемые для измерения величины активов и обязательств в МСФО и отечественной системе учета.

Оценка в отечественной системе учета по первоначальной стоимости соответствует оценке в международной практике по фактической (исторической) стоимости, наша восстановительная стоимость – это текущая стоимость в международных стандартах учета и отчетности, наша остаточная стоимость – балансовая стоимость в МСФО.

Оценка имущества и обязательств в российском бухгалтерском учете по фактической стоимости закреплена в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ от 21.11.96 г. Статья 11 четко определяет: «Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного

безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления». При этом допускается применение других методов оценки, если это не противоречит законодательству РФ и нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет. Такой же подход продиктован в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Рыночная стоимость в указанных актах может быть применена только относительно безвозмездно полученного имущества, при этом она должна быть подтверждена документально или экспертным путем.

Оценка активов и расходов, отмечает В.Ф. Палий, играет различные роли в системе бухгалтерского учета. Оценка активов характеризует наличную стоимость капитала организации, ее ценность как имущественного комплекса. Оценка расходов отражает величину оборотного капитала, подлежащего восстановлению из доходов, получаемых организацией в ходе операционной деятельности [9, с. 57]. Тогда мы имеем, что оценка активов и расходов по фактической (исторической) стоимости под влиянием инфляции и времени искажает оценку наличного капитала и меру восстановления оборотного капитала. Следствием этого является, во-первых, заблуждение собственников и других пользователей относительно стоимости капитала. Во-вторых, занижается величина расходов, списываемых на уменьшение доходов, в результате чего завышается величина прибыли и занижается сумма оборотного капитала, возмещаемого из получаемых доходов (выручки).

Механизм утраты оборотного капитала под влиянием инфляционного фактора достаточно прост. Расходы, оцененные по первоначальной стоимости, составляют сумму восстановления оборотного капитала из выручки, не позволяют полностью воспроизвести затраты на материальные факторы производства. Для этого в каждом очередном цикле воспроизводства потребуется большая номинальная сумма денег, чем в предыдущем, что само по себе ведет к утрате части оборотных средств. Возникают повышенная потребность в кредитах, неплатежи по текущим операциям, сокращение

производства. Оценка активов и расходов становится реальным фактором, влияющим на финансовые результаты хозяйственной жизни организации [9, с. 57].

Одной из уникальных характеристик сельскохозяйственной деятельности является управление биотрансформацией растений и животных, называемых обобщенно «биологическими активами». Изменения физических свойств растений и животных в результате биотрансформации сразу приводят к увеличению или уменьшению экономических выгод хозяйствующего субъекта. Последствия биотрансформации невозможно отразить в рамках модели учета по первоначальной стоимости, так как структура биотрансформации часто не совпадает по времени со структурой производимых затрат. Следовательно, в бухгалтерском учете неизбежен переход от оценки по фактической (исторической) стоимости к оценке по справедливой стоимости как разновидности восстановительной (текущей) стоимости, актуальной для времени проведения операции или составления отчетности по результатам отчетного периода. Ученые отмечают, что переход к преимущественному применению восстановительной стоимости в бухгалтерском учете опирается на экономическую теорию предельной полезности, то есть имеет объективное научное обоснование [9, с. 58].

За последнее десятилетие наметилась тенденция все большего распространения в современном учете оценки по справедливой стоимости, особенно в странах, учет в которых ориентирован на МСФО, в том числе и в России, и постепенного вытеснения первоначальной (исторической) стоимости [10, с. 200].

В этой связи для российских сельскохозяйственных организаций особое значение приобретают вопросы практического применения положений МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», ориентированных в оценке биологических активов и сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора на использование справедливой стоимости, уменьшенной на расчетную величину предполагаемых сбытовых расходов.

Обратимся к ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». В пункте 36 отмечено, что правила оценки отдельных статей бухгалтерской отчетности устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету. Следовательно, в практике российского учета имеется возможность использования альтернативных способов оценки помимо фактической (исторической) себестоимости, закрепив их в соответствующих положениях по бухгалтерскому учету. При оценке статей бухгалтерской отчетности организация должна обеспечить соблюдение допущений и требований, предусмотренных ПБУ 1/98 «Учетная политика организации».

Справедливая стоимость – это сумма денежных средств (или их эквивалентов), достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку независимыми друг от друга сторонами [6].

Следует согласиться с мнением профессора В.Ф. Паляя, что формула справедливой стоимости, закрепленная в МСФО, слишком идеализирована. На количественную оценку по справедливой стоимости существенное влияние оказывают недостаток информации, субъективный подход, а также соблазн представить конечные результаты в более привлекательном виде.

Определение справедливой стоимости согласуется с определением рыночной стоимости, трактуемой Международным комитетом по стандартам по оценке (МКСО) как расчетная величина суммы, за которую состоялся бы обмен имущества в дату оценки между заинтересованным покупателем и заинтересованным продавцом в коммерческой сделке после надлежащего маркетинга, в которой стороны действовали бы, будучи хорошо осведомленными, расчетливыми и без принуждения [2].

Объективность рыночных цен, используемых в качестве измерителя ценности объектов, вызывает сомнения. Поэтому финансовый результат может быть исчислен лишь на основании предположительной ценности активов: не за сколько объекты проданы, а за сколько они могли бы быть проданы. Объект

может быть продан исходя из спроса и предложения на него, то есть в соответствии с ценами, сложившимися на определенном рынке. При этом доподлинно никому не известно, будет ли продан объект действительно, то есть имеется ли покупатель на данный объект или хотя бы его аналог. Кроме того, рыночная сделка может быть совершена не мгновенно, а по прошествии времени. В зависимости от продолжительности срока будет изменяться рыночная стоимость. Следует учесть также пространственные координаты местонахождения объекта оценки. Вполне вероятно, что на оцениваемый объект где-то сложились более высокие цены. В этом случае прогнозируемую рыночную цену необходимо соотнести с затратами на доставку объекта до рынка, чтобы ожидаемая более выгодная цена не была «съедена» этими затратами. Таким образом, рыночная стоимость как способ оценки активов и расходов, даже будучи спрогнозированной, вызывает некоторые сомнения и субъективные подходы.

В определении справедливой стоимости, сформулированной в международных стандартах, мы видим попытки исключить названные замечания. Во-первых, для определения справедливой стоимости потенциальная сделка совершается между действительно желающими (но не обязанными) ее заключить сторонами, что предполагает наличие продавца и покупателя. Во-вторых, наличие действительно желающих совершить акт купли-продажи предполагает их заинтересованность, что исключает временной разрыв и изменение цены. В-третьих, для оценки по справедливой стоимости может использоваться информация не только о фактических сделках, но и потенциальных [4, с. 67].

Наилучшие условия для определения справедливой стоимости создает наличие активного рынка. В обычных условиях сделки с биологическими активами или сельскохозяйственной продукцией совершаются на активном рынке. Активный рынок предполагает регулярное совершение сделок с однородными товарами, где всегда можно найти покупателя и продавца, желающих совершить сделку, а информация о ценах является общедоступной

(котировки предоставляются регулярно для сведения всех участников сделок и иных лиц).

Использование справедливой стоимости в оценке объектов бухгалтерского учета, по нашему мнению, комбинирует идеи динамического и статического баланса. Существование категории справедливой стоимости возможно только в условиях действующего предприятия. Данный аспект как обязательный атрибут справедливой стоимости отмечает М.И. Кутер [5, с. 132]. Теория статического баланса основана на предполагаемой ликвидации предприятия и оценке его имущества по рыночной (текущей) стоимости. Пользователей информации, особенно потенциальных собственников, собирающихся купить акции, в наибольшей степени интересует реальная (рыночная) стоимость предприятия, его имущества. Именно поэтому МСФО делают ставку на теорию статического баланса, а воплотить это, совмещая с подходами динамического баланса, возможно именно посредством использования оценки по справедливой стоимости. Справедливая стоимость является объективной основой для оценки будущих денежных потоков: информация о реальной стоимости актива доступна пользователю до момента его реализации [3, с. 299].

В то же время, по словам председателя подготовительного комитета КМСФО по сельскому хозяйству Реяза Миулара: «...Правление пришло к выводу, что справедливую стоимость отдельных биологических активов невозможно определить с достаточной степенью достоверности. В своих замечаниях многие эксперты высказали серьезные опасения по поводу надежности оценки отдельных биологических активов по справедливой стоимости. В качестве аргумента они указывали на отсутствие активного рынка ряда биологических активов с длительным периодом роста» [2].

Очевидно, что отсутствие рынка того или иного объекта может быть обусловлено уникальностью этих объектов или тем, что существование рынка аналогов этих объектов не всегда имеет место. Поэтому такое свойство объекта, как его уникальность, в целом противоположно понятию «рыночности». Это

приводит к сложности, а зачастую невозможности использования уровня рыночных цен для определения справедливой стоимости.

Справедливая стоимость биологического актива зависит от количества и качества продукции, которая будет с него собрана. Активные рынки сельскохозяйственной продукции более распространены, и это упрощает процедуру определения справедливой стоимости продукции в момент ее признания.

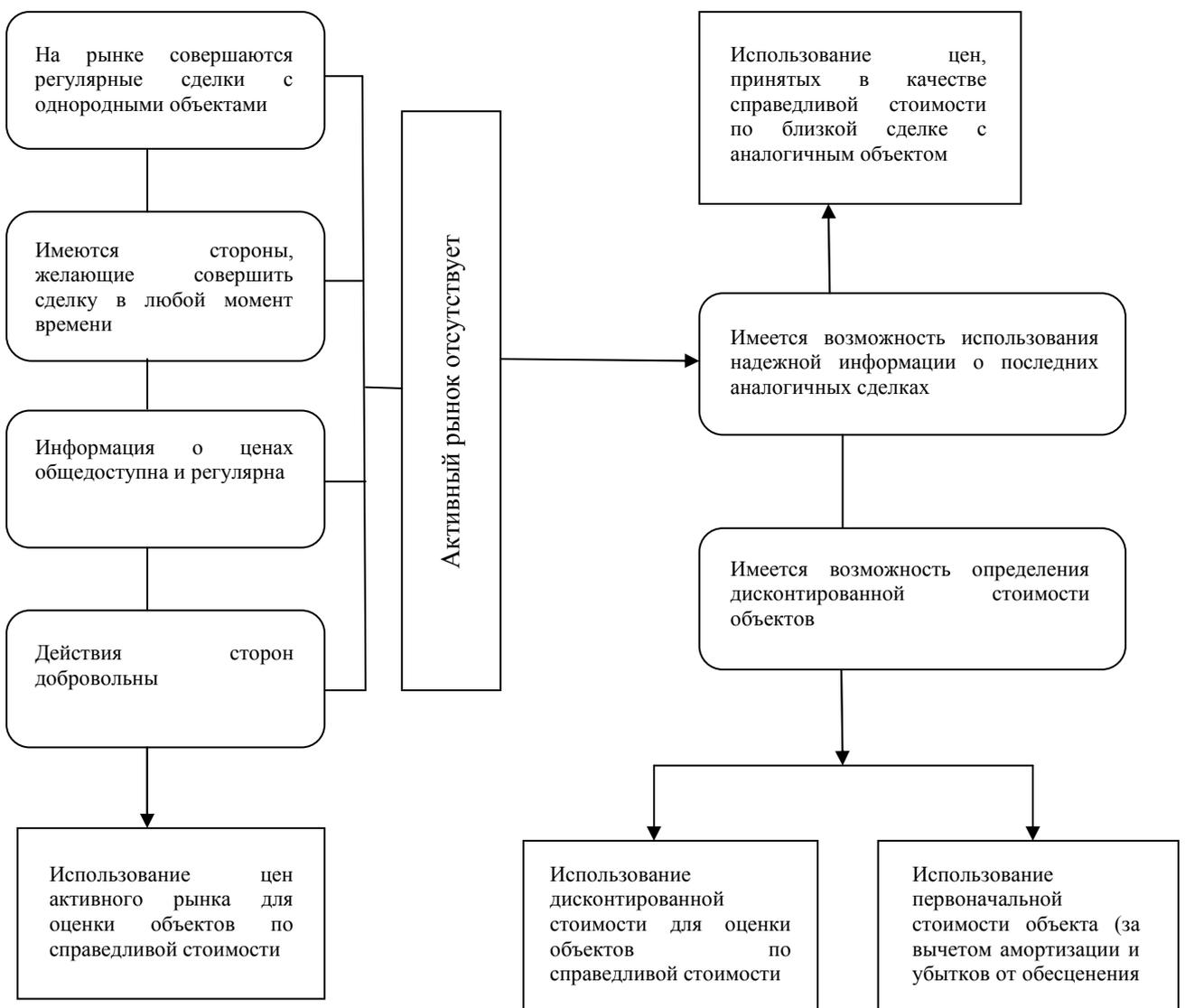


Рис. 12 – Алгоритм поиска оснований для оценки объектов бухгалтерского учета по справедливой стоимости

Если объект уникален, или активный рынок отсутствует, МСФО предписывает для определения справедливой стоимости использовать альтернативные методики расчета (рисунок 12).

Возникающие ситуации при определении справедливой стоимости являются объектами профессионального суждения бухгалтера. Формирование финансовой отчетности по МСФО практически невозможно без вынесения профессионального суждения [1, с. 56].

Профессиональное суждение в некоторой степени носит субъективный характер, поскольку это мнение, основанное на знаниях, умениях и опыте отдельного специалиста. Но, в то же время оно объективно, так как основано на анализе свершившихся фактов хозяйственной жизни.

Тенденция развития бухгалтерских служб, построенных по западным образцам и регулируемых по правилам профессионального суждения, принуждает бухгалтера действовать самостоятельно, принимать решения, оптимальность которых всегда связана с риском. Суть риска, в сущности, сводится к выбору между минимизацией риска и максимизацией возможных ожидаемых благоприятных последствий от принимаемого профессионального суждения [7, с. 47].

Таким образом, справедливая стоимость – это сумма, определяющая количественную и качественную характеристику оцениваемого объекта, которая формируется в условиях осведомленности, действительной заинтересованности и независимости сторон, складывающихся на активном рынке либо в отсутствии последнего или уникальности объекта:

- ценой аналогичных объектов, близкие сделки по которым (в том числе потенциальные) проходили с соблюдением условий справедливой стоимости;
- ценой, рассчитанной на основании надлежащего менеджмента и профессионального суждения составителей отчетности.

Несомненное достоинство оценки биологических активов по справедливой стоимости проявляется в ее взаимосвязи с конъюнктурой рынка, отражающей наряду с другими фактор природно-экономических зон, в которых функционируют сельскохозяйственные товаропроизводители. Справедливая стоимость учитывает положение объекта оценки во времени и в пространстве,

она зависит от местонахождения и состояния актива. Данная модель оценки позволяет в полной мере отражать последствия биотрансформации в бухгалтерском учете и отчетности, выражающиеся в изменении справедливой стоимости биологических активов.

При использовании справедливой стоимости создаются условия для более обоснованного анализа ресурсного потенциала и эффективного управления финансово-хозяйственной деятельностью сельскохозяйственных организаций во временном и пространственном аспектах.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Актуальность темы научной работы обусловлена необходимостью совершенствования бухгалтерского учета и контроля активов в деятельности сельскохозяйственных организаций.

В процессе выполнения работы был проведен экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности СПК «Удмуртия» Вавожского района Удмуртской Республики. Информационной базой для анализа послужила бухгалтерская финансовая отчетность за 2011-2015 гг.

По данным экономического анализа можно отметить, что СПК «Удмуртия» работает эффективно, так как за каждый анализируемый год была получена прибыль, убытка не было. Наибольшая прибыль была получена в 2015 году – 75367 тыс. руб., а наименьшая – в 2013 году – 16681 тыс. руб. Это можно объяснить относительно высокой себестоимостью продукции в 2013 году, так как лето 2013 года было засушливым.

Также положительным фактом в деятельности данной организации является увеличение стоимости основных фондов и оборотных средств, так как основные средства образуют материально-техническую базу и определяют производственную мощь предприятия, а оборотные средства одновременно функционируют как в сфере производства, так и в сфере обращения, обеспечивая непрерывность процесса производства и реализации продукции.

Было установлено, что наибольший удельный вес в структуре продукции СПК «Удмуртия» за 2011-2015 гг. занимает скотоводство – в 2011 г. значение составило 81,85%, а в 2015г. – 77,9%. В скотоводстве, в свою очередь, большую долю занимает молочная продукция (52,4%, 47,89%, 61,74%, 60,63%, 55,41%). Это говорит о том, что специализацией СПК «Удмуртия» является молочное скотоводство.

В СПК «Удмуртия» наибольший удельный вес в структуре основных средств за анализируемый период занимают машины и оборудования, в 2015 году их доля в общей стоимости ОПФ составила 53,478%, в 2014 году –

50,577%, в 2013 году – 51,638%, в 2012 году – 54,012%, в 2011 году – 58,541%. Наименьший удельный вес в структуре основных фондов наблюдается у производственного и хозяйственного инвентаря, рабочего скота и земельных участков и объектов природопользования. В общем итоге стоимость ОПС за анализируемый период возрастает и в 2015 году составила 574909 тыс. руб.. Этот рост произошел за счет увеличения стоимости зданий, сооружений и передаточных устройств, стоимости машин и оборудования, стоимости транспортных средств, стоимости производственного и хозяйственного инвентаря, стоимости продуктивного скота и стоимости земельных участков и объектов природопользования.

Проанализировав фондооснащенность видно, что наибольшая стоимость основных средств, приходящихся на 100 га с.-х.угодий, в 2015 году – 6539 тыс. руб., а наименьшая в 2011 году – 4067,34 тыс. руб. Рост фондооснащенности говорит об увеличении производственного потенциала предприятия. В 2015 году на каждого работника организации приходится основных средств 1711,04 тыс. руб., это на 100,38% больше, чем в 2011 году. Данная динамика является положительным моментом, так как чем больше фондовооружённость, тем больше объём производства и тем больше стоимость основных фондов.

В настоящее время СПК «Удмуртия» является платежеспособной, ликвидной организацией, имеющим финансовую устойчивость.

Исследования показали, что в настоящее время бухгалтерский учет и контроль активов в СПК «Удмуртия» осуществляет бухгалтерия, которая представляет бухгалтерскую службу.

В области оценки активов в СПК «Удмуртия» применяется метод фактической стоимости приобретения или оценка по покупной (исторической) цене. В соответствии с этим методом активы учитываются по сумме уплаченных за них денежных средств или их эквивалентов.

Также были сформированы основные этапы первичного, аналитического и синтетического учета активов по справедливой стоимости. Отдельно был

рассмотрен учет основных средств, материально-производственных запасов и денежных средств.

В связи с этим в диссертации были предложены рекомендации по развитию методики обоснования влияния активов на финансовые результаты организации, была рассмотрена сущность данной методики и сформированы предложения по ее применению в сельскохозяйственной организации.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации (с учетом поправок, внесенных Законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ)
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1 от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 28.12.2016), Часть 2 от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 23.05.2016). © Консультант Плюс.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016), Часть 2 от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2016). © Консультант Плюс.
4. Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. 23.05.2016). © Консультант Плюс.
5. Федеральном законе от 29.12.2006 г. №264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства». © Консультант Плюс.
6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (ред. от 24.12.2010, с изм. от 08.07.2016). © Консультант Плюс.
7. Положение по бухгалтерскому учету № 5/01 «Учет материально-производственных запасов» Утверждено Приказ Минфина России от 09.06.2001 N 44н (ред. от 16.05.2016).
8. Положение по бухгалтерскому учету № 6/01 «Учет основных средств» Утверждено Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н (ред. от 16.05.2016).
9. Положение по бухгалтерскому учету № 9/99 «Доходы организации» Утверждено Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 06.04.2015).
10. Положение по бухгалтерскому учету № 14/2007 «Учет нематериальных активов» Утверждено Приказ Минфина России от 27.12.2007 N 153н (ред. от

- 16.05.2016).
11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н. (в ред. от 08.11.2010). © Консультант Плюс.
  12. Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 №7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств». © Консультант Плюс.
  13. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены Приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н (ред. от 24.12.2010). © Консультант Плюс.
  14. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010). © Консультант Плюс.
  15. МСФО 15 «Информация, отражающая влияние изменения цен». [Электронный ресурс]. URL:<http://base.garant.ru>
  16. МСФО 16 «Основные средства». [Электронный ресурс]. URL:<http://base.garant.ru>
  17. МСФО 36 «Обесценение активов». [Электронный ресурс]. URL:<http://base.garant.ru>
  18. МСФО 41 «Сельское хозяйство». [Электронный ресурс]. URL:<http://base.garant.ru>
  19. Устав СПК (колхоз) «Удмуртия».
  20. Учетная политика СПК (колхоз) «Удмуртия».
  21. Алборов Р.А. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. – Ижевск: ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА, 2016. – 300 с.
  22. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика). М.: Издательство «Дело и сервис», 2005. – 224 с.
  23. Антонов П.В., Злобина О.О., Мезенцева М.А. Развитие методики оценки эффективности капитальных вложений // Вестник Ижевской

- государственной сельскохозяйственной академии. 2015. № 2 (43). С. 46-56.
24. Баскакова О.В. Экономика предприятия (организации): учебник / О. В. Баскакова, Л. Ф. Сейко. – М.: «Дашков и К<sup>о</sup>», 2013. – 372 с.
25. Богаченко В.М., Кириллова Н.А. Бухгалтерский учет. Ростов н/Д: Феникс, 2015. – 510 с.
26. Бауэр Д. и др. Экономика сельскохозяйственного предприятия. – М.: ЭкоНива, 2012 г.
27. Вахрушина, М. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие для студентов по спец. «Бух. учет, анализ и аудит» / М. А. Вахрушина, Л. А. Мельникова, Н. С. Пласкова; под ред. М. А. Вахрушиной. – 2-е изд., стер. – М : Омега-Л, 2010. – 568 с.
28. Галасюк В.В., Вишневская – Галасюк А.В., Галасюк В.В. Как отражать активы в бухгалтерском учете в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и на базе концепции ССФ//www.galasyuk.dnprg.net
29. Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии. – М.: Кнорус, 2012. – 851 с.
30. Грузинов В.П. Экономика предприятия: интерактив. учеб. курс / В. П. Грузинов. – М.: Равновесие, 2010.
31. Гудкова О.В. Учетно-аналитические аспекты управления оборотным капиталом // Развитие современной науки: теоретические и прикладные аспекты сборник статей студентов, магистрантов, аспирантов, молодых ученых и преподавателей (29 марта, 2016 г.). Пермь, 2016. С. 84-87.
32. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Анализ финансовой отчетности: Учебное пособие. – 2-е изд. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2012.
33. Ермакова Л.В., Гудкова О.В., Дворецкая Ю.А. Учет основных средств: бухгалтерский и налоговый аспект // World science: problems and innovations /III Международная научно-практическая конференция – МЦНС «Наука и Просвещение». С. 171-176.
34. Зайцев Н.Л. Экономика промышленного предприятия: учебник /

- Государственный Университет Управления. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 414 с.
35. Зайцев Н.Л. Экономика, организация и управление предприятием: учеб. пособие для вузов по спец. «Менеджмент орг.» / Гос. ун-т упр. – 2-е изд., доп. – М.: Инфра-М, 2010. – 453 с.
36. Захаров И.В., Калачева О.Н. Бухгалтерский учет и анализ. М.: Юрайт, 2015. – 423 с.
37. Зонова А.В., Горячих С.П., Ливанова Р.В. Бухгалтерский учет в схемах и таблицах: Учеб. пособие. – СПб.: Магистр, Инфра-М, 2013. – 134 с.
38. Каламбет А.П., Юдин В.Г. К вопросу о финансировании воспроизводства основных средств // Деньги и кредит. – 2011. – № 10. – С. 64-66.
39. Касьянова Г.Ю. Учёт-2016. Бухгалтерский и налоговый. Издательство: АБАК, 2016. – 960 с.
40. Ковалёв В.В., Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности: Учебник. – М.: ПБОЮЛ Гриженко Е. М., 2011. – 520 с.
41. Когденко В.Г. Экономический анализ: учебное пособие. М: Юнити-Дана, 2012. – 391 с.
42. Кожин В.Я. Бухгалтерский учет. – М.: Экзамен, 2012. – 832 с.
43. Крутик А.Б., Хайкен Н.М. Основы финансовой деятельности предприятия. – СПб.: Бизнес-пресса, 2011.
44. Кузьменко, О. А. К вопросу о реформировании бухгалтерского учета и отчетности в России /О.А. Кузьменко//
45. Лиференко Г.Н. Финансовый анализ предприятия: Учебное пособие – М: Экзамен, 2012.
46. Мазурова И.И., Белозерова Н.П., Леонова Т.М., Подшивалова М.М. Анализ эффективности деятельности предприятия: Учебное пособие. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2012. – 113 с.
47. Мартынюк Н.А., Суховская М.Г., Шаронова Е.А. Всё о налоговых проверках. М.: Главная книга, 2016. – 144 с.
48. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Теория бухгалтерского учета: учебник /пер с

- англ под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой, 2014. – 663 с.
49. Никандрова Л.К., Гулина И.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. М.: Логос, 2008. – 184 с.
50. Одинцов В.А. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие. – М.: Академия, 2013. – 252 с.
51. Основы менеджмента: учебное пособие / И.Ю. Солдатова, Э.М. Коротков; Под ред. И.Ю. Солдатова, М.А. Чернышев. – 2-е изд. М.: Дашков и К, Академцентр, 2015. – 292 с.
52. Постюшков А.В., Цифрова Р.В. Оценка основных средств и финансовое состояние организации // Экономика строительства. – 2011. – № 2. – С. 11-16.
53. Пястолов С.М. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учебник – 3-е изд., стер. – М.: Академия, 2012. – 336 с.
54. Рачек С.В., Еремина И.В. Бухгалтерский учет и анализ, 2016. – 412 с.
55. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности: учеб. – 2-е изд., испр. и доп. – Минск: РИГТО, 2012. – 367 с.
56. Сапего И.И. Классификация основных средств. Есть вопрос // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 5. – С. 59-61.
57. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. — 496 с.
58. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2004. — 272 с.
59. Суспицына Г.Г. Основные средства: современные аспекты оценки учета и амортизации // Современные аспекты экономики. – 2009. – № 9. – С. 189-195.
60. Цыгулева М.И. Влияние оценки объектов бухгалтерского учета на финансовый результат деятельности сельскохозяйственных организаций// Вестник ОГУ, 2007 - №5 – 131 с.
61. Чечевицына Л.Н. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учебник. – Изд. 6-е, перераб. Ростов на Дону: «Феникс», 2013. – 368 с.

62. Широбоков В.Г. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / В.Г. Широбоков, З.М. Грибанова, А.А. Грибанов. – 2-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2016. – 668 с.
63. Экономика предприятия: Учебник для вузов /Под ред. В.Я. Горфинкеля, В.А. Швандара. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА – 2012. – 670 с.
64. Экономический анализ: учебник для бакалавров / под ред. Н. В. Войтоловского, А. П. Калининой, И. И. Мазуровой. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2013. – 548 с.
65. Главбух: журнал, справочная система и сервисы. URL: <http://www.glavbukh.ru/art/36820-uchet-amortizatsii-os?serviceupdate=1&reg=ok>.

