

УДК 336:631.162:631.164.28  
DOI 10.17513/fr.43513

## ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ В ОТРАСЛИ ЖИВОТНОВОДСТВА

Епанчинцев В.Ю.

*ФГБОУ ВО «Омский государственный аграрный университет имени П.А. Столыпина», Омск, e-mail: vu.epanchintsev@omgau.org*

В практической деятельности экономистов-аналитиков в различных отраслях агропромышленного комплекса встречаются производственные ситуации, в которых итогом прикладных исследований должен стать расчет прибыли или убытка сельскохозяйственной организации за определенный временной интервал по одному из направлений хозяйственной деятельности. Нередко задача осложняется тем, что формирование финансового результата по конкретному направлению специализации хозяйствующего субъекта в сфере аграрного бизнеса требуется проанализировать за достаточно давно прошедший период в условиях полного или частичного отсутствия учетных источников анализа. Решение данной профессиональной аналитической задачи является предметом статьи, в которой на практическом примере одной из сельскохозяйственных организаций Омской области проведен анализ производственной деятельности по отрасли животноводства. Исследовано получение прибыли с 2016 по 2020 г. с акцентом на то, какой удельный вес в объеме продаж субъекта аграрного бизнеса в 2019 и 2020 гг. составила реализация продукции животноводства. Автором предложены и апробированы основные этапы расчета финансового результата производства и реализации продукции животноводства с учетом совокупных затрат, а также с учетом затрат, относящихся к реализованной продукции.

**Ключевые слова:** финансовый результат, животноводство, сельскохозяйственная организация, методика анализа, экономическая экспертиза

## PRACTICAL ASPECTS OF DETERMINING THE FINANCIAL RESULT OF AN AGRICULTURAL ORGANIZATION IN THE LIVESTOCK INDUSTRY

Epanchintsev V.Yu.

*Omsk State Agrarian University named after P.A. Stolypin, Omsk, e-mail: vu.epanchintsev@omgau.org*

In the practical activity of economists-analysts in various branches of the agro-industrial complex, there are production situations in which the result of applied research should be the calculation of profit or loss of an agricultural organization for a certain time interval in one of the areas of economic activity. Often the task is complicated by the fact that the formation of a financial result in a specific area of specialization of an economic entity in the field of agricultural business needs to be analyzed for a long enough period in the conditions of complete or partial absence of accounting sources of analysis. The solution of this professional analytical problem is the subject of an article in which, on the practical example of one of the agricultural organizations of the Omsk region, an analysis of production activities in the livestock industry is carried out. The profit generation from 2016 to 2020 was studied with an emphasis on the share in the sales volume of an agricultural business entity in 2019 and 2020 was the sale of livestock products. The author proposed and tested the main stages of calculating the financial result of the production and sale of livestock products, taking into account the total costs, as well as taking into account the costs related to the products sold.

**Keywords:** financial result, animal husbandry, agricultural organization, methods of analysis, economic expertise

В практике проведения прикладных экономических исследований на микроуровне с целью определения числового значения финансового результата по итогам хозяйственной деятельности сельскохозяйственной организации за определенный период, с юридической точки зрения, как правило, представляет интерес расчет налогооблагаемой прибыли, либо убытка, повлекшего отрицательные финансовые последствия в форме невыплаченной своевременно задолженности по финансовым обязательствам. В первом случае

рассчитанная налоговая база в процессуальном отношении становится основанием для начисления (а чаще доначисления) налога на прибыль и иных налогов, исчисляемых по модели «доходы минус расходы, умноженные на ставку налога», а также фискальных санкций от суммы дополнительно начисленного налога. Предметом проведенного в статье исследования является второй случай, то есть определение финансового результата сельскохозяйственной организации в интересах кредиторов и инвесторов.

В частности, в ходе практической деятельности экономистов в качестве судебных экспертов возникают вопросы со стороны правоохранительных органов, в ответе на которые необходимо последовательно определить, когда (в какой временной точке) прибыльная деятельность сельскохозяйственной организации стала убыточной, а также была ли возможность у сельскохозяйственного товаропроизводителя в дальнейшем получать прибыль. При этом очевидно несложное с точки зрения принципов бухгалтерского учета решение поставленной перед экономистом задачи далеко не всегда на практике оказывается таковым [1, с. 353]. Данные по финансовым результатам отдельно по каждой отрасли аграрного производства (в том числе по животноводству) нередко отсутствуют в финансовом учете, особенно в ситуации, когда прошло несколько отчетных периодов. Однако вопросы инвесторов и кредиторов, обозначенные выше, с высокой степенью вероятности могут быть поставлены судебными органами в отношении хозяйственной деятельности сельскохозяйственной организации через несколько лет после фактического времени определения прибыли или убытка за год [2, с. 282]. Автор статьи имеет практический опыт таких экономических расчетов для различных субъектов агробизнеса, поэтому данное обстоятельство инициировало дальнейшую трансформацию прикладных приемов определения финансового результата в теоретическое обобщение по теме научной статьи.

Актуальность исследования обусловлена объективной необходимостью производства аналитического расчета, иллюстрирующего экономическую ситуацию в части сложившегося финансового результата за определенный период в отрасли животноводства на микроуровне в условиях ограниченного объема учетных и внеучетных источников информации.

Цель исследования – разработка практических рекомендаций по совершенствованию методических положений анализа финансовых результатов сельскохозяйственной организации в отрасли животноводства с учетом требований проведения прикладных экономических исследований в рамках судебного разбирательства.

#### **Материалы и методы исследования**

Источниками информации для проведенного в статье исследования послужили:

– научные труды ученых-экономистов в сфере экономики и финансов сельского хозяйства, в том числе в отрасли животноводства [3–5];

– научные труды ученых-экономистов в сфере учетных аспектов определения прибыли и убытка в сельскохозяйственных организациях по методологии финансового, а также управленческого учета [6–8];

– нормативно-правовые акты, регулирующие определение финансового результата в сельскохозяйственных организациях, в том числе в отрасли животноводства [9];

– собственные практические материалы выполненных автором исследований экономических расчетов по определению финансового результата сельскохозяйственных организаций в отрасли животноводства.

При подготовке статьи применялся метод (способ) прямого расчета в части сравнения доходов от продажи продукции животноводства с затратами на содержание животных, в том числе приобретение и заготовку кормов, а также элементы метода бухгалтерского учета (отчетность, оценка и калькуляция). В качестве методики автором применен анализ отрасли животноводства на микроуровне с учетом совокупных затрат за год и с учетом затрат, относящихся к реализованной продукции. Предмет исследования отражен во введении данной статьи. В качестве объекта исследования рассматривается финансово-хозяйственная деятельность сельскохозяйственной организации по производству продукции животноводства в Омской области. Фирменное наименование хозяйствующего субъекта не называется, статистические показатели научного исследования скорректированы с целью сохранения конфиденциальности информации.

#### **Результаты исследования и их обсуждение**

Прибыль (убыток) как результат хозяйственной деятельности в отрасли животноводства на микроуровне определяется в финансовом менеджменте с целью оценки эффективности конкретного направления аграрного бизнеса, а также для принятия обоснованных управленческих решений на стратегическом и тактическом уровне [10, с. 25]. Определение финансового результата включает несколько последовательных этапов.

1. Расчет суммы реализации (объема продаж) продукции животноводства за период.

2. Расчет себестоимости продукции животноводства как совокупности прямых (корма, материалы, заработная плата и др.) и косвенных (амортизация, управленческие расходы, некоторые ветеринарные услуги и др.) затрат.

3. Определение прибыли (убытка) от реализации продукции животноводства как

разности между объемом продаж и себестоимостью продукции.

4. Расчет чистой прибыли после уплаты налогов и платежей учредителям (акционерам).

5. Определение рентабельности отрасли животноводства как расчет отношения прибыли к затратам, выраженного в процентах. Данный этап непосредственно не относится к расчетным процедурам определения прибыли, однако он позволяет оценить эффективность использования ресурсов и уровень доходности исследуемого направления аграрного бизнеса.

В ситуации, когда значение финансового результата рассчитывается не для управленческих целей, а как ответ на вопросы, поставленные для проведения юридически значимой экономической экспертизы, имеются особенности, связанные с отсутствием части бухгалтерской информации, а в некоторых случаях и экономиста (бухгалтера), владеющего ситуацией и способного разъяснить содержание информации

в имеющихся источниках данных. При этом нередко появляются противоречия между данными финансовой отчетности и данными бухгалтерского учета. В таких условиях неопределенности основным источником информации становится отчетность [9]. В различных формах отчетности затраты также сгруппированы по-разному:

- в одной форме (8-АПК) – совокупные затраты;
- в другой форме (13-АПК) – затраты, относящиеся к реализованной продукции.

Автором апробирована методика определения финансового результата по каждому из названных вариантов. Расчет аналитических показателей проводится по методике, включающей следующие последовательные этапы.

1. Рассчитывается годовой объем продаж на основании имеющихся в финансовой отчетности данных о реализации животноводческой продукции в стоимостных и натуральных показателях. Иллюстрация такого расчета представлена в табл. 1.

**Таблица 1**

Реализация продукции животноводства сельскохозяйственной организации

Показатели реализации [9]	Продажи в 2019 г.		Продажи в 2020 г.	
	В натуре, ц	Выручка, тыс. руб.	В натуре, ц	Выручка, тыс. руб.
Скот в живой массе – всего:	1 867	14 395	2 683	20 405
Молоко цельное в физическом весе	26 996	51 065	23 799	50 240
Продукция животноводства собственного производства, реализованная в переработанном виде	X	884	X	1 874
В том числе мясо и мясопродукция (в пересчете на живую массу) – всего	218	884	234	1 874
Итого собственная продукция животноводства	X	66 344	X	72 519

**Таблица 2**

Изменения объемов реализации продукции сельскохозяйственной организации за 2020 год

Показатели реализации [9]	Абсолютное изменение, руб. 2020 г. к 2019 г.		Относительное изменение, % 2020 г. к 2019 г.	
	В натуре, ц	Выручка, тыс. руб.	В натуре, ц	Выручка, тыс. руб.
Скот в живой массе – всего:	816	6 010	43,71	41,75
Молоко цельное в физическом весе	- 3 197	- 825	- 11,84	- 1,62
Продукция животноводства собственного производства, реализованная в переработанном виде	X	990	X	111,99
Мясо и мясопродукция (в пересчете на живую массу) – всего	16	990	7,34	111,99
Итого собственная продукция животноводства	X	6 175	X	9,31

Таблица 3

Удельный вес выручки от реализации продукции животноводства в структуре объема продаж сельскохозяйственной организации

Показатели реализации	2019		2020	
	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %
Объем продаж продукции животноводства	66 344	47,61	72 519	30,54
Объем продаж продукции сельскохозяйственной организации	139 356	100	237 480	100

Таблица 4

Себестоимость продукции животноводства сельскохозяйственной организации, рассчитанная с учетом совокупных затрат

Элементы затрат на производство сельскохозяйственной продукции [9]	2019		2020	
	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %
1. Материальные затраты, в том числе:	69 109	77,52	78 581	81,36
Корма	38 167	42,81	60 283	62,42
Электроэнергия	1 978	2,22	2 738	2,83
Топливо	80	0,09	150	0,16
Нефтепродукты	2 120	2,38	2 361	2,44
Запасные части, ремонтные и строительные материалы для ремонта	19 419	21,78	9 632	9,97
Оплата работ и услуг, выполненных сторонними организациями, и прочие материальные затраты	7 345	8,24	3 417	3,54
2. Затраты на оплату труда	7 175	8,05	6 962	7,21
3. Отчисления на социальные нужды	2 239	2,51	2 124	2,2
4. Амортизация	9 098	10,21	8 794	9,11
5. Прочие затраты	1 526	1,71	119	0,12
Итого затрат по основному производству	89 147	100	96 580	100

На этом этапе также определяются абсолютные и относительные изменения каждого показателя реализации сельскохозяйственной продукции за исследуемый год (табл. 2).

Поскольку в экспертном исследовании достаточно часто ставится вопрос о расчете удельного веса продукции животноводства в выручке от реализации сельскохозяйственной организации, по 2019 и 2020 гг. данный показатель также рассчитан (табл. 3).

2. Для определения прибыли (убытка) отрасли животноводства сельскохозяйственной организации из объема реализации продукции следует вычесть затраты на ее производство. На этом этапе анализа не исключено возникновение противоречия между информацией, которая содержится в форме ведомственной отчетности, отражающей сумму затрат на основное про-

изводство (8-АПК) и в форме отчетности, аккумулирующей информацию о затратах на производство реализованной животноводческой продукции (13-АПК). Не соответствующие друг другу по числовым значениям показатели из указанных форм ставят экономиста-аналитика в сложную ситуацию выбора более достоверного источника информации. В связи с этим предлагается производить расчет себестоимости двумя способами:

- с учетом совокупных затрат;
- с учетом затрат, относящихся к реализованной продукции.

Первый способ предполагает собрать затраты сельскохозяйственной организации на основное производство по элементам с детализацией некоторых статей себестоимости, отраженных в форме 8-АПК (табл. 4).

**Таблица 5**

Прибыль и рентабельность отрасли животноводства сельскохозяйственной организации при расчете себестоимости первым способом

Показатели	Годы				
	2016	2017	2018	2019	2020
Выручка, тыс. руб.	38 964	55 841	73 260	66 344	72 519
Себестоимость, тыс. руб.	72 559	83 029	87 868	89 147	96 580
Убыток, тыс. руб.	33 595	27 188	14 608	22 803	24 061
Прибыль нарастающим итогом, тыс. руб.	- 33 595	- 60 783	- 75 391	- 98 194	- 122 255
Рентабельность, %	- 46,3	- 32,75	- 16,62	- 25,58	- 24,91
Окупаемость, %	53,7	67,25	83,38	74,42	75,09
Рентабельность продаж, %	- 86,22	- 48,69	- 19,94	- 34,37	- 33,18

**Таблица 6**

Прибыль и рентабельность отрасли животноводства сельскохозяйственной организации при расчете себестоимости вторым способом

Показатели	Годы				
	2016	2017	2018	2019	2020
Выручка, тыс. руб.	38 964	55 841	73 260	66 344	72 519
Себестоимость, тыс. руб.	51 142	65 425	73 324	75 805	92 351
Убыток, тыс. руб.	12 178	9 584	64	9 461	19 832
Прибыль нарастающим итогом, тыс. руб.	- 12 178	- 21 762	- 21 826	- 31 287	- 51 119
Рентабельность, %	- 23,81	- 14,65	- 0,09	- 12,48	- 21,47
Окупаемость, %	76,19	85,35	99,91	87,52	78,53
Рентабельность продаж, %	- 31,25	- 17,16	- 0,09	- 14,26	- 27,35

Второй способ предусматривает расчет финансового результата в расходной части на основании себестоимости реализованной животноводческой продукции, отраженной в форме 13-АПК. В этом случае затраты не детализируются по элементам и статьям, а записываются общей суммой, так как их состав относительно формы 8-АПК сгруппирован с учетом объема продаж (не объема производства).

3. Производится определение непосредственно финансового результата с одновременным расчетом прибыли (убытка) нарастающим итогом с первого (2016) по пятый (2020) год, рентабельности, окупаемости, а также рентабельности продаж. При расчете первым способом составляется таблица с вышеуказанными показателями (табл. 5).

Аналогично определяется финансовый результат при втором способе расчета затрат на производство продукции животноводства. Различие между способами в определении прибыли (убытка) состоит в том, что в таблице меняется экономическое со-

держание сказуемого при одинаковом подлежащем (табл. 6).

Таким образом, по итогам произведенного аналитического исследования с учетом совокупных затрат (первый способ), а также с учетом затрат, относящихся к реализованной продукции (второй способ), хозяйственная деятельность сельскохозяйственной организации по производству продукции животноводства являлась убыточной. В первом случае совокупный убыток за 5 лет с 2016 г. составил 122,26 млн руб. При расчете вторым способом совокупный убыток за аналогичный период составил 51,12 млн руб. Отрасль животноводства не стала рентабельным направлением аграрного бизнеса. Удельный вес выручки от указанного вида деятельности в отношении к совокупному объему продаж составил соответственно 47,61 % в 2019 и 30,54 % в 2020 г.

В реальной практической ситуации, по материалам которой проведено экспертное исследование, руководством хозяйствующего субъекта были осуществлены сделки, направленные на отчуждение при-

надлежащего данному субъекту поголовья крупного рогатого скота на сумму более 32 млн руб. С юридической точки зрения данные управленческие решения имели экономическую целесообразность, поскольку:

– при условии дальнейшего осуществления деятельности по производству молока и мяса, выход на точку безубыточности не представлялся возможным, перспектив получения прибыли по животноводству не было;

– вырученные от реализации скота средства по данным бухгалтерского учета были направлены на погашение финансовых обязательств за корма, то есть на производственную деятельность.

Совершение названных сделок не повлекло за собой несостоятельность (банкротство) сельскохозяйственной организации, так как вырученные средства были направлены на погашение кредиторской задолженности.

### Заключение

Расчет и последующий анализ финансовых результатов деятельности хозяйствующих субъектов агропромышленного комплекса, в том числе по животноводческому направлению бизнеса, достаточно часто проводится в научных и прикладных целях. Как правило, такие исследования осуществляются на активных этапах жизненного цикла, то есть становления, роста (развития) и зрелости. Этап спада хозяйственной активности при этом рассматривается с позиции наличия признаков банкротства и ограничивается приемами анализа ликвидности, платежеспособности и иных показателей финансового покрытия обязательств. Именно на этой стадии жизненного цикла компании возникают конфликтные ситуации, требующие проведения юридически значимых экономических исследований, являющихся средством доказывания с процессуальной точки зрения. В данной статье на практическом примере опробова-

на методика определения результирующего финансового показателя в отрасли животноводства на микроуровне с учетом проведения экономической экспертизы в условиях неопределенности. Показано, что применение двух способов расчета прибыли (убытка) необходимо и достаточно для того, чтобы выявить наличие убыточной деятельности сельскохозяйственной организации по конкретному направлению агробизнеса.

### Список литературы

1. Костюкова Е.И., Фролов А.В., Шамрина С.Ю., Богачев С.В. Учетно-аналитические аспекты формирования финансовых результатов деятельности корпорации // Бухучет в сельском хозяйстве. 2023. № 6. С. 351–358.
2. Шумакова О.В., Епанчинцев В.Ю. К вопросу о финансовой безопасности сельскохозяйственной организации // Инновационное развитие экономики. 2017. № 3 (39). С. 281–283.
3. Григорьева М.А. Региональное развитие животноводства в Сибири // Международный сельскохозяйственный журнал. 2023. № 2 (392). С. 158–162.
4. Мамушкина Н.В. Характеристика отрасли и структуры животноводства, структуры себестоимости и состава затрат на производство и продажу // Вестник НГИЭИ. 2014. № 11 (42). С. 62–72.
5. Кубарь М.А., Осипова А.И. Методические основы анализа затрат и себестоимости сельскохозяйственной продукции // Управленческий учет. 2021. № 12–1. С. 125–133.
6. Винокуров Г.М., Винокуров С.И., Винокурова М.В. Влияние себестоимости продукции на финансовые результаты аграрных предприятий // Экономика сельского хозяйства России. 2020. № 9. С. 29–36.
7. Салимова Г.А., Галина И.А., Нигматуллина Г.Р. Управление финансовыми результатами деятельности сельскохозяйственных организаций // Управленческий учет. 2022. № 2–3. С. 648–653.
8. Тунин С.А., Фролов А.В., Хоружий В.И., Ворожейкина Т.М. Бухгалтерский учет расходов и доходов от обычных видов деятельности и их отражение в отчетности сельскохозяйственных организаций // Бухучет в сельском хозяйстве. 2022. № 7. С. 473–487.
9. Сайт Министерства сельского хозяйства Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <http://agroportal2.garant.ru:81/SESSION/PILOT/main.htm> (дата обращения: 20.10.2023).
10. Костоева А.А., Барахоева М.С. К вопросу управления денежными потоками для принятия эффективных управленческих решений // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2015. Т. 10, № 2 (36). С. 23–26.