

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В КОНТЕКСТЕ МСФО

В.В. Кудин, А.К. Павлов

УО «Гродненский государственный аграрный университет»,
г. Гродно, Республика Беларусь

(Поступила в редакцию 30.05.2012 г.)

Аннотация. В данной статье рассмотрена проблема совершенствования учета биологических активов в контексте международных стандартов финансовой отчетности. Понятие «биологические активы» установлено МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» и успешно применяется в учетной практике различных странах. При этом используя МСФО (IAS) 2 «Запасы» возможна правильная и достоверная оценка получаемой от данных активов сельскохозяйственной продукции. Авторами была выявлена и обоснована необходимость существенной доработки процесса учета биологических активов и получаемой от них сельскохозяйственной продукции и дать оценку возможности его использования в Республике Беларусь.

Summary. In this article the problem of enhancement of biological assets accounting in the framework of International Accounting Standards is considered. The notion "biological assets" is set by IAS 41 "Agriculture" and is successfully applied to accounting practices in many countries. Thus, using IAS 2 "Inventories", one can make correct estimation of the agricultural production that has been received from these assets. Authors have pinpointed and explained the necessity of the considerable improvement of biological assets accounting process and agricultural production that has been received to know if there is an opportunity to use it in Belarus.

Введение. Актуальным для сельскохозяйственных предприятий является совершенствование бухгалтерского учета с целью обособления отраслевой информации. При этом отсутствие в Республике Беларусь учетной категории «биологические активы» приводит к невозможности получения различными инвесторами достоверной информации о сельскохозяйственной деятельности предприятий. Адаптация национальной системы учета к стандартам МСФО позволит повысить экономическое сотрудничество между белорусскими и иностранными субъектами хозяйствования. Данный процесс невозможен без правильного и полного отражения процесса учета биологических активов и получаемой от них сельскохозяйственной продукции и требует существенной доработки.

Цель работы: рассмотреть работы отечественных и зарубежных авторов, нормативно-правовые документы в области вложений в долгосрочные активы биологического характера и получаемой от них продукции, изучить опыт применения МСФО такими странами, как Рос-

сийская Федерация, Молдова, Украина, Казахстан и дать оценку возможности его использования в нашей стране.

Материал и методика исследований. Исследования проводились на основании анализа теоретических материалов по учету вложений в долгосрочные активы, МСФО 41 «Сельское хозяйство» и МСФО 2 «Запасы» при помощи таких методов, как анализ, синтез, индукция и дедукция, сравнение, абстрактно-логический.

Результаты исследований и их обсуждение: В настоящее время в Республике Беларусь происходит реформирование отечественного законодательства по бухгалтерскому учету в направлении сближения с МСФО. Несмотря на значительные подвижки в этой области, в Республике Беларусь понятие «биологические активы» как самостоятельная учетная категория не внедрена, что не позволяет в полной мере раскрыть специфику сельскохозяйственной деятельности.

Недавно в этой области учета приняты соответствующие нормативные акты в Российской Федерации, Республике Казахстан и Украине, поэтому целью исследования является изучение опыта данных стран и возможность его использования в Республике Беларусь. При этом в нашей стране в 2012 году утвержден перечень предприятий, которые обязаны представлять отчетность в формате МСФО. Например, в Гродненской области ОАО «Гродно Азот», ОАО «Скидельский сахарный комбинат». Следует учесть, что к данным предприятиям в качестве самостоятельных структурных подразделений присоединены сельскохозяйственные организации.

Вследствие значительных различий между видами и группами биологических активов в сельском хозяйстве для целей бухгалтерского учета их подразделяют на долгосрочные (используются более одного года) и текущие (используются менее одного года). При этом долгосрочные биологические активы могут определяться как зрелые – активы, которые достигли нужной кондиции, позволяющей приступить к сбору урожая, либо способные давать регулярный урожай или приплод (прирост) и незрелые – активы, которые еще не достигли своей зрелости или продуктивности (таблица 1).

При изучении Положения по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» (Российская Федерация), ПБУ «Биологические активы» (Украина), методических рекомендаций по применению МСФО 41 «Сельское хозяйство» (Республика Казахстан) выявлены общие принципы момента признания биологических активов в данных стран:

– актив должен контролироваться организацией в результате прошлых событий;

- существует вероятность получения организацией будущих экономических выгод от данного актива;
- справедливую стоимость данного актива можно измерить с достаточной степенью надежности.

Таблица 1 – Порядок отражения долгосрочных биологических активов в Республике Беларусь

Долгосрочные биологические активы			
Незрелые		Зрелые	
Незавершенные активы		Основные средства	
Счет	Субсчет	Счет	Субсчет
1	2	3	4
08 «Вложения в долгосрочные активы»	Приобретение взрослых животных	01 «Основные средства»	Скот рабочий и продуктивный
	Перевод молодняка в основное стадо		Многолетние насаждения
	Закладка многолетних насаждений		

Примечание. Источник – собственная разработка авторов.

Актуальной проблемой также является признание полученной от биологических активов сельскохозяйственной продукции. Так, МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» определяет понятие «сбор сельскохозяйственной продукции» как отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива. В дальнейшем продукция подвергается качественным изменениям (биотрансформации). При этом для учета сельскохозяйственной продукции на момент ее сбора необходимо применять МСФО 41 (IAS) «Сельское хозяйство, а в момент изменения потребительских качеств данной продукции после ее получения следует применять МСФО (IAS) 2 «Запасы» (таблица 2).

При этом в момент первоначального признания и на конец каждого отчетного периода биологический актив должен измеряться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Сельскохозяйственная продукция, полученная от биологических активов предприятия, должна измеряться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, определяемых в момент получения продукции. Полученная в результате такого измерения величина является себестоимостью на ту дату, когда начинает применяться МСФО (IAS) 2 «Запасы».

Стандарт поясняет, что если для биологического актива или сельскохозяйственной продукции существует активный рынок, то установленная на таком рынке цена является подходящей базой для определения справедливой стоимости данного актива. Если предприятие имеет

доступ к нескольким активным рынкам, используется цена наиболее уместного из них в контексте предприятия.

Таблица 2 – Сфера действия МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» и МСФО (IAS) 2 «Запасы»

Отрасль	МСФО 41 (IAS) «Сельское хозяйство»			МСФО 2 (IAS) «Запасы»	
	Вид	Группа	Класс	Готовая продукция до переработки	Готовая продукция после переработки
Животноводство	Долгосрочные	Рабочий и продуктивный скот	Молочное стадо молочного направления	43 «Молоко»	43 «Продукция переработки молока»
			Рабочий скот	11 «Приплод»	-
	Текущие	Животные на выращивании и откорме	Молодняк животных	11 «Прирост»	43 «Мясопродукты»
			Животные на выращивании	10 «Рыбопосадочный материал»	-
			Рыбоводство	43 «Товарная рыба»	43 «Рыбные продукты»
Растениеводство	Долгосрочные	Многолетние насаждения	Сад	43 «Плоды»	43 «Переработанная саловодческая продукция»
			Деревья на корню	10 «Саженьы»	-
				10 «Древесина деловая на корню»	«Пиломатериалы»
	Текущие	Посевы сельскохозяйственных культур	Сельскохозяйственные растения	43 «Продукция растениеводства»	43 «Продукт переработки растениеводческого сырья»
				10 «Корма»	10 «Комбикорм»

Примечание. Источник - собственная разработка авторов.

Активный рынок – это рынок, на котором соблюдаются все следующие условия:

- товары, продаваемые на рынке, являются однородными;
- желающих совершить сделку продавцов и покупателей, как правило, можно найти в любой момент времени;
- информация о ценах общедоступна.

Однако отсутствие активного рынка в нашей стране затрудняет определение справедливой стоимости.

Согласно МСФО, при отсутствии активного рынка, предприятие для определения справедливой стоимости использует один или несколько из нижеуказанных показателей:

– цену последней сделки на рынке при условии, что в период между датой совершения сделки и отчетной датой не произошло существенных изменений хозяйственных условий;

– рыночные цены на подобные активы, скорректированные с учетом отличий;

Таким образом, по нашему мнению, справедливую стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции, полученной от биологических активов, необходимо рассчитывать следующим образом (таблица 3).

Таблица 3 – Расчет справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции на момент ее признания

Вид продукции	Формула определения справедливой стоимости	Расшифровка значения показателей
1	2	3
Растениеводческая продукция	$CC_i = K_i * (PC_i - ПСР_i)$	CC _i - справедливая стоимость i-го вида сельскохозяйственной продукции, руб.; K _i - количество полученной продукции, т.; PC _i - рыночная (закупочная) цена 1 тонны сельскохозяйственной продукции базисной нормы; ПСР _i - предполагаемые сбытовые расходы в расчете на 1 тонну сельскохозяйственной продукции.
Корма	$CC_i = K_i * (PC_i * KE_i)$	CC _i - справедливая стоимость i-го вида корма, руб.; K _i - количество полученного корма, т.; PC _i - рыночная (закупочная) цена 1ц корма (овса) базисной нормы, руб.; KE _i - содержание кормовых единиц в 1ц i-го вида корма, ц.
Саженьцы	$CC_i = K_i * PC_i$	CC _i - справедливая стоимость многолетних насаждений i-го вида, руб.; PC _i - рыночная стоимость саженца на отчетную дату, руб.; K _i - количество многолетних насаждений, шт.
Молоко	$CC = K * (PC - ПСР)$	CC - справедливая стоимость молока, руб.; K - количество полученной продукции, т.; PC - рыночная (закупочная) цена 1 тонны молока базисных жирности и белка; ПСР - предполагаемые сбытовые расходы в расчете на 1 тонну сельскохозяйственной продукции.
Прирост живой массы	$CC_i = PC_i * (M_k + M_v - M_{п1} - M_{п2})$	CC _i - справедливая стоимость прироста живой массы животного, руб.; PC _i - рыночная (закупочная) цена за 1 тонну живого веса скота, тыс. руб.; M _k - масса поголовья животных на конец года, ц; M _v - масса выбывшего поголовья за год, ц; M _{п1} - масса поступившего поголовья и приплода, ц; M _{п2} - масса поголовья на начало года, т.

Продолжение таблицы 3

1	2	3
Приплод	$СС_i = V_i * PC_i$	СС _і - справедливая стоимость приплода, руб. РС _і - рыночная (закупочная) цена за 1 тонну живого веса скота, тыс.руб. V _і - живая масса 1 головы приплода, т.
Товарная рыба	$СС_i = K_i * (PC_i - ПСР_i)$	СС _і - справедливая стоимость i-го вида товарной рыбы, руб., K _і - Живая масса товарной рыбы, т.; РС _і - рыночная цена 1 тонны товарной рыбы; ПСР _і - предполагаемые бытовые расходы в расчете на 1 тонну товарной рыбы.

Примечание. Источник – собственная разработка авторов

Внедрение метода оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство» будет содействовать сближению национального законодательства с международными стандартами финансовой отчетности. Применение способов оценки, ориентированных на использование рыночных методов, на наш взгляд, более приемлемо к современным условиям хозяйствования.

При этом биологические активы являются отдельной учетной категорией активов, которая требует обособленного представления на счетах бухгалтерского учета. В этих целях нами разработаны дополнительные счета и субсчета к действующему в Республике Беларусь Типовому плану счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина РБ от 29.06.2011 № 50 (таблица 4).

Помимо представленных дополнительных субсчетов особое внимание следует уделить предложенному варианту разделения затрат по незавершенному производству. Так, нами предложено выделение отдельного счета 22 «Незавершенные текущие биологические активы» для учета затрат на производство продукции растениеводства и животноводства. При этом на счете 20 «Основное производство» будут отражаться только затраты по промышленным производствам.

Таким образом, учет биологических активов на предлагаемых счетах бухгалтерского учета позволит:

- учесть требования международных стандартов финансовой отчетности в части отражения биологических активов в бухгалтерском учете сельскохозяйственных организаций;
- подготовить информацию для отражения состояния и движения биологических активов в специализированных формах бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственных организаций.

Таблица 4 – Предлагаемые счета и субсчета для учета биологических активов

Инструкция № 50		Рекомендуемые	
Счет	Субсчет	Счет	Субсчет
1	2	3	4
01 «Основные средства»	По видам основных средств	01 «Основные средства и долгосрочные биологические активы»	По видам основных средств +
			субсчет «Зрелые долгосрочные биологические активы животноводства» субсчет «Зрелые долгосрочные биологические активы растениеводства»
02 «Амортизация основных средств»	По видам основных средств	02 «Амортизация основных средств и долгосрочных биологических активов»	По видам основных средств +
			02 субсчет «Амортизация долгосрочных биологических активов»
08 «Вложения в долгосрочные активы»	1. Приобретение и создание основных средств	08 «Вложения в долгосрочные активы»	1. Приобретение и создание основных средств
	2. Приобретение и создание инвестиционной недвижимости		2. Приобретение и создание инвестиционной недвижимости
	3. Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)		3. Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)
	4. Приобретение и создание нематериальных активов		4. Приобретение и создание нематериальных активов
	5. Приобретение и создание иных долгосрочных активов		5. Приобретение и создание иных долгосрочных активов +
	6. Незрелые долгосрочные биологические активы животноводства		6. Незрелые долгосрочные биологические активы животноводства
	7. Незрелые долгосрочные биологические активы растениеводства	7. Незрелые долгосрочные биологические активы растениеводства	
11 «Животные на вырощивании и откорме»	По видам животных	11 «Текущие биологические активы животноводства»	субсчет «Незрелые текущие биологические активы животноводства»
			субсчет «Зрелые текущие биологические активы животноводства»

Продолжение таблицы 4

1	2	3	4
20 «Основное производство»	По видам основного производства	20 «Основное производство»	По видам основного производства (за исключением отрасли растениеводства и животноводства)
		22 «Незавершенные текущие биологические активы»	субсчет «Незавершенные текущие биологические активы животноводства» субсчет «Незавершенные текущие биологические активы растениеводства»

Примечание. Источник: собственная разработка авторов

Заключение. Учитывая положительный опыт внедрения в практику положений МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» и МСФО (IAS) 2 «Запасы» в России, Украине и Казахстане, в Республике Беларусь целесообразно разработать отечественный стандарт по учету биологических активов с учетом предложенных нами рекомендаций в части отражения информации о биологических активах и полученной от них сельскохозяйственной продукции, а также методов их оценки.

ЛИТЕРАТУРА

1. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова. – Москва: Издательство «Омега-Л», 2009. – 571 с.
2. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях и Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях: Постановление Министерства сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь, 6 апреля 2004 г., № 28 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2006.
3. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: Постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.