

Проблемы адаптации международных принципов учёта биологических активов к практике деятельности российских сельскохозяйственных организаций

*Т.Н. Ларина, д.э.н., С.М. Казиева, магистрант,
ФГБОУ ВО Оренбургский ГАУ*

Эффективное функционирование аграрной экономики России является фундаментом обеспечения продовольственной безопасности страны. Кроме того, развитие собственного сельскохозяйственного производства позволит обеспечить работой значительное число россиян, учитывая, что в сельской местности проживает около 30% населения [1]. Развитие производства невозможно представить без достоверного, логически выстроенного учётно-аналитического сопровождения. Отечественная система бухгалтерского учёта в последние годы активно трансформируется в направлении гармонизации с международными стандартами. Но, к сожалению, такой важный раздел, как учёт биологических активов, пока в полной мере не адаптирован к российской практике. Следовательно, изучение теоретических положений и разработка практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учёта биологических активов в сельском хозяйстве является весьма актуальным направлением исследований.

Материал и методы исследования. Цель исследования – выработка практических предложений по расширению информационной базы бухгалтерского учёта сельскохозяйственной организации за счёт включения в неё информации по биологическим активам. В рамках статьи применены методы бухгалтерского учёта: балансовый, документального оформления, а также методы анализа структуры и динамики количественных показателей. Исследование выполнено на материалах сельскохозяйственной организации СПК (колхоза) им. Ленина Беляевского района Оренбургской области. Согласно уставу в СПК (колхозе) им. Ленина осуществляют следующие виды деятельности: производство мясо- и субпродуктов, разведение лошадей и ослов, крупного рогатого скота, выращивание зерновых и зернобобовых культур и др.

Результаты исследования. В Российской Федерации методические рекомендации по учёту биологических активов отражены в Положении по бухгалтерскому учёту (ПБУ) 6/01 «Учёт основных средств» и ПБУ 5/01 «Учёт материально-производственных запасов». Данные ПБУ, хотя и являются межотраслевыми, не обеспечивают регламентацию учётного процесса операций с биологическими активами в той мере, как того требуют особенности сельскохозяйственного производства. В настоящее время понятие «биологический актив» отсутствует в российской учётной практике. В Международном стандарте финансовой отчёт-

ности (МСФО) 41 «Сельское хозяйство» дано следующее определение: биологические активы – это живые растения или животные. К биологическим активам относятся:

- сельскохозяйственные растения, а именно многолетние насаждения, многолетние и однолетние культуры;
- сельскохозяйственные животные – молодняк животных, птицы, племенной скот, взрослый продуктивный, а также кролики и др.
- живые объекты аквакультуры, рыба [2].

По аналогии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» в России разработан проект ПБУ «Учёт биологических активов», который является аналогом международного. По оценкам специалистов, применение российского аналога МСФО 41 сблизит российскую отчётность с МСФО, обеспечит увеличение капитализации сельскохозяйственных товаропроизводителей, привлечёт больше инвестиций [3, 4]. Согласно МСФО 41 для учёта биологических активов следует выделить отдельные строки в бухгалтерском балансе и ввести в рабочий план счетов бухгалтерского учёта необходимые счета для полного отражения биологических активов.

Для отражения биологических активов в современной отечественной практике бухгалтерского учёта используются такие счета, как:

- 1) счёт 01 «Основные средства», который включает в себя следующие субсчета 01/4 «Скот продуктивный и рабочий», 01/5 «Многолетние насаждения», 01/10 «Прочие объекты основных средств»;
- 2) счёт 11 «Животные на выращивании и откорме», к которому организация может при необходимости открыть субсчета для учёта наличия и движения птиц, зверей, молодняка животных, животных на откорме, семей пчёл и др.

Однако открытие традиционных счетов, по нашему мнению, не решает проблемы получения достоверной оценки изменения стоимости биологических активов.

Нами предлагается подход к раскрытию информации о биологических активах в бухгалтерском учёте на примере сельскохозяйственной организации СПК (колхоза) им. Ленина Беляевского района Оренбургской области. Бухгалтерский учёт в СПК ведётся с помощью журнально-ордерной формы с частичным применением автоматизации. Рассмотрим основные экономические показатели деятельности СПК (колхоза) им. Ленина (табл. 1).

По данным таблицы 1 сделан вывод, что за анализируемый период произошло уменьшение выручки на 3,9%. Полная себестоимость продаж в 2014 г. по сравнению с 2012 г. увеличилась на

1. Основные экономические показатели деятельности СПК (колхоза) им. Ленина

Показатель	Год			2014 г. в % к 2012 г.
	2012	2013	2014	
Выручка от продаж, тыс. руб.	71643	70789	68869	96,1
Полная себестоимость продаж, тыс. руб.	59502	55794	64737	108,8
Среднегодовая численность работников, чел.	242	252	239	98,8
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	108312,5	107755	108499,5	100,2
Прибыль от продаж, тыс. руб.	12141	14995	4132	34,0
Рентабельность основной деятельности, %	20,4	26,9	6,4	31,4

5235 тыс. руб. За исследуемый период произошло сокращение среднегодовой численности работников на 1,2%. Среднегодовая стоимость основных средств в 2014 г. увеличилась по сравнению с 2012 г. на 0,2%. Прибыль от продаж в 2014 г. по сравнению с 2012 г. резко уменьшилась – почти в 3 раза. Самый высокий уровень рентабельности за анализируемый период наблюдался в 2013 г. (26,9%), а самый низкий – в 2014 г. (6,4%). В целом анализ экономических показателей позволяет говорить о достаточно высоком уровне организации и стабильном характере производства.

Для СПК (колхоза) им. Ленина, в котором содержатся различные виды животных и выращиваются сельскохозяйственные растения, внедрение новых принципов учёта биологических активов является актуальным.

В целях совершенствования бухгалтерского учёта нами предлагается реклассифицировать бухгалтерский баланс при одновременном использовании специализированных счетов и субсчетов бухгалтерского учёта. В частности, в I разделе баланса следует выделить строку «Долгосрочные биологические активы», отделив биоактивы от основных средств. Движение биоактивов необходимо отражать на счёте 06 «Долгосрочные активы» (данный счёт в СПК (колхозе) им. Ленина не применяется). На счёте 06 будет отражаться стоимостная оценка так называемых «долгосрочных биологических активов», находящихся в хозяйстве более 1 года и приносящих экономические выгоды для сельскохозяйственного производителя. Счёт 11 «Животные на выращивании и откорме» следует переименовать в «Краткосрочные биологические активы», что соответствует методологии МСФО.

Важным отличием отечественной практики учёта биологических активов от требований МСФО является то, что в состав биологических активов не включается продукция сельского хозяйства, она учитывается, согласно правилам МСФО 41 «Сельское хозяйство», в момент сбора. Так как продажа продукции отражается в отдельном контексте, то предполагается отдельный учёт биоактивов и получаемой от них продукции. Для учёта продукции предлагаем выделить отдельный счёт 93 «Доходы и расходы от сельского хозяйства» с соответствующими субсчетами. Данный счёт корреспондирует со счетами учёта биологических активов по справедливой стоимости за минусом

расходов на реализацию. Возможные прибыли и убытки предприятия от сельскохозяйственного производства устанавливаются в порядке сопоставления доходов и расходов, учитываемых на счёте 93 «Доходы и расходы от сельского хозяйства». Возможен вариант их отражения на счёте 87 «Вероятные прибыли и убытки». Наглядно дополнительные счета в рабочем плане счетов представлены в таблице 2.

Рассмотрим основные хозяйственные операции по учёту биологических активов (табл. 3).

Выделение биологических активов в качестве отдельной позиции в учёте предполагает её соответствующее отражение в системе бухгалтерской отчётности. Трансформация – это процесс подготовки бухгалтерской отчётности согласно требованиям международных стандартов, при котором отчётность, составленная на основе российских стандартов бухгалтерского учёта (РСБУ), корректируется на суммы расхождений между требованиями МСФО и РСБУ [5].

На сегодняшний день используют два варианта трансформации отчётности российских предприятий согласно международным стандартам. Первый подход основан на переоценке стоимостных показателей с учётом инфляции, второй – на применении конвертируемой валюты [6]. В МСФО 41 определён и новый способ отражения в учёте биологических активов по справедливой стоимости. Это наиболее значительное отличие по сравнению с существующей моделью учёта по себестоимости, применяемой в России. Применение стандарта 41 предполагает, что биологические активы находятся непосредственно в хозяйстве, контролируются специалистами этого хозяйства, а стоимость данных активов чётко и достоверно определена. Биологические активы необходимо оценивать по первоначальной стоимости (по стоимости приобретения), а в последующем они должны подвергаться переоценке на конкретную отчётную дату по справедливой стоимости за минусом возможных расходов на реализацию. На примере молочного скотоводства СПК (колхоза) им. Ленина мы выполнили соответствующие расчёты по оценке справедливой стоимости биологических активов (табл. 4–5). В СПК имеется 895 гол. молодняка (до 1 года), 138 гол. нетелей, 542 молочные коровы, в том числе старше 4 лет – 174 гол., КРС на откорме – 521 гол., племенных быков – 29.

2. Дополнительные счета для учёта биологических активов в оценке по справедливой стоимости

Счёт	Название счёта	Предлагаемые субсчета
06	Долгосрочные активы	1. Скот продуктивный и рабочий 2. Многолетние насаждения 3. Земельные участки и объекты природопользования 4. Прочие биологические активы
11	Краткосрочные активы	1. Посевные культуры 2. Животные на откорме 3. Молодняк животных 4. Птица 5. Звери 6. Кролики
87	Вероятные прибыли и убытки	1. Вероятная прибыль от сельского хозяйства 2. Вероятный убыток от сельского хозяйства
93	Доходы и расходы от сельского хозяйства	1. Доходы от сельского хозяйства 2. Расходы от сельского хозяйства

3. Корреспонденции счетов по учёту биологических активов

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
1. Приобретён биологический актив у сторонней организации:		
а) акцептован счёт поставщика за поставленных племенных животных на сумму рыночной цены;	08/7	60
б) учтены при формировании фактической стоимости приобретаемых биологических активов затраты, связанные с покупкой;	08/7	60
в) оприходован актив по сумме фактически сложившихся затрат на его приобретение на баланс организации	06/1	08
Реализованы биологические активы живым весом:		
а) списана первоначальная стоимость животных;	93/2	06/1
б) отражён убыток от снижения стоимости биологических активов;	87	93/2
в) выставлен счёт покупателям, отражена выручка от продажи биологических активов;	62	90
г) отражены расходы на продажу биологического актива;	44	10/70
д) списаны расходы на продажу;	90	44
е) определён финансовый результат от коммерческой деятельности;	90/9	99
ж) определена сумма чистой прибыли от продажи;	99	84
з) списано сальдо по счёту 93;	90	93
и) списано сальдо по счёту 87	99	87

4. Оценка справедливой стоимости биологических активов СПК (колхоза) им. Ленина, тыс. руб.

Крупный рогатый скот	Возраст				Всего
	менее 1 года	от 1 до 2 лет	3–4 года	старше 4 лет	
Телята	7160	–	–	–	7160
Нетели	–	2484	–	–	2484
Коровы молочные	–	–	12788	6090	18878
Скот на откорме и на убой	1760	1152	3416	4025	10353
Племенные быки	–	108	420	315	843
Всего	8920	3744	16624	10430	39718

Справедливая стоимость скота формируется на основании рыночных цен на животных одинакового возраста, генетических качеств и породы. Чтобы определить справедливую стоимость животных, есть два пути: использовать объявленные рыночные цены на животных аналогичного типа и возраста; использовать дисконтированную стоимость ожидаемых чистых потоков наличности в его текущем состоянии и месторасположении. Использование объявленных рыночных цен было возможно для племенных быков, скота на откорме на убой и для телят. Для молочных коров справедливая стоимость определена нами с помощью дисконтированной

стоимости от стоимости ожидаемого количества произведённого молока на продажу в течение жизни коровы за вычетом любых понесённых издержек.

В бухгалтерском балансе нами была выделена прежде отсутствовавшая статья «Биологические активы». Так, биологические активы были разделены на долгосрочные (быки и молочные коровы) и краткосрочные (животные на откорме и на убой). После проведения реклассификации статей бухгалтерского баланса произведена их перегруппировка в соответствии с действующими статьями отчётности в формате МСФО, при этом валюта баланса не изменена (табл. 5).

5. Реклассификация бухгалтерского баланса СПК (колхоза)
им. Ленина за 2014 г., тыс. руб.

Показатель	РСБУ	Сумма реклассификации	РСБУ после реклассификации
1. Внеоборотные активы	55406		55406
Основные средства	55361	(19721)	35610
Долгосрочные активы*	–	19721	19751
Финансовые вложения	45		45
2. Оборотные активы, всего	72150		72150
Запасы	71159	(19997)	51162
Дебиторская задолженность	347		347
Денежные средства и эквиваленты	573		573
Краткосрочные активы*	–	19997	19997
Прочие оборотные активы	71		71
3. Капитал и резервы, всего	91678		91678
Уставный капитал	9062		9062
Добавочный капитал	42973		42973
Нераспределённая прибыль	39643		39643
4. Долгосрочные обязательства, всего	13091		13091
Заёмные средства	13091		13091
5. Краткосрочные обязательства, всего	22792		22792
Заёмные средства	16500		16500
Кредиторская задолженность	6292		6292
Баланс	255117		255117

Примечание: * выделено автором

Выводы. Применение дополнительных счетов по учёту биологических активов позволит обеспечить главное требование МСФО 41 «Сельское хозяйство»: необходимость представления информации о стоимости биологических активов в обособленной строке бухгалтерского баланса.

Поскольку отечественный учёт в сельскохозяйственном производстве имеет существенные методологические отличия от международных методик, то целесообразно внедрять новые принципы постепенно. В конечном итоге внедрение современных международных принципов отражения в учёте биологических активов позволит сельскохозяйственным организациям обеспечить финансирование воспроизводства своего главного средства труда (земли, садов и виноградников, сельскохозяйственных животных и птицы и т.п.), укрепив тем самым продовольственную независимость России.

Литература

1. Ларина Т.Н., Заводчиков Н.Д. Системные проблемы АПК и пути их решения в условиях Оренбургской области // Известия Оренбургского государственного аграрного университета. 2015. № 3 (53). С. 232–235.
2. Международный стандарт финансовой отчётности (IAS) 41 «Сельское хозяйство», утверждённый от 25.11.2011 № 160 н (в ред. МСФО (IFRS) 13, утверждённый Приказом Минфина России от 18.07.2012 № 106н) [Электронный ресурс] // Справ.-правовая система Консультант плюс.
3. Ситдикова Л.Ф. Классификация биологических активов и условия их признания при принятии к бухгалтерскому учёту // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2012. № 4 (26). С. 51–56.
4. Терехов А.М. Биологические активы сельскохозяйственного предприятия и их классификация // Вестник Мичуринского государственного аграрного университета. 2012. № 2. С. 170–172.
5. Дусаева Е.М., Карагодин Д.А. К вопросам оценки и методов списания запасов на затраты производства по российским и международным стандартам // Международный бухгалтерский учёт. 2014. № 15. С. 13–21.
6. Пищулов В.М. Методология формирования бухгалтерского баланса и переход к Международным стандартам бухгалтерской отчётности // Международный бухгалтерский учёт. 2012. № 30. С. 34–37.