

УДК 657.3 (470, 420)

UDC 657.3 (470, 420)

08.00.00 Экономические науки

Economics

НОВАЦИИ В УЧЕТЕ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ**INNOVATION IN ACCOUNTING BIOLOGICAL ASSETS**

Столярова Марина Александровна
к. э. н., доцент
SPIN-код: 7959-6101

Stolyarova Marina Aleksandrovna
Cand.Econ.Sci, associate professor
RSCI SPIN-code: 7959-6101

Щербина Инна Дмитриевна
магистрант
SPIN-код: 9161-3951
*Кубанский государственный аграрный
университет, Краснодар, Россия*

Shcherbina Inna Dmitriyevna
Master student
RSCI SPIN-code: 9161-3951
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В статье рассмотрены новации в классификации и оценке биологических активов согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Указаны трудности, с которыми сталкиваются сельскохозяйственные товаропроизводители при использовании данного стандарта. Представлена классификация биологических активов с учетом принятых поправок. Плодоносящие растения, ранее учитываемые в составе биологических активов и оцениваемые по справедливой стоимости, включены в разряд основных средств. Рассмотрена структура стоимости биологических активов и основных средств. Внесенные в МСФО IAS 41 «Сельское хозяйство» изменения сблизили отечественные и международные правила учета плодоносящих активов. Плодоносящие растения учитываются по первоначальной стоимости с учетом накопленной амортизации. Такой подход является одинаковым в обеих системах учета. Использование методики учета по первоначальной стоимости упрощает учет плодоносящих активов, которые после созревания уже не проходят значительной биологической биотрансформации. Именно по данным плодоносящим активам отсутствовал активный рынок, поэтому оценка по справедливой стоимости для них в целом не корректна. Модель использования плодоносящих активов аналогична применению производственного оборудования. Историческая стоимость является более целесообразной основой оценки и отвечает экономической сущности объектов. На примере многолетних насаждений представлена оценка плодоносящих активов и показатели эффективности их использования

The article describes the innovations in the classification and measurement of biological assets according to IFRS (IAS) 41 "Agriculture". The difficulties faced by agricultural producers using standard, set out in article. The classification based on the adopted amendments, according to which the fruit-bearing plants, previously accounted for as biological assets are measured at fair value are included in the category of fixed assets. The structure of biological assets and main means has been studied in trials. Changes made to the IFRS (IAS) 41 "Agriculture", make similar national and international accounting rules. In this way, the fruit-bearing plants are carried at cost, taking into account accumulated depreciation. This approach is similar in both accounting systems. The method of accounting of fruit-bearing assets, which after maturation are not significant biotransformation in the value, has been simplifying accounting. According to the fruit-bearing assets, active market was absent; therefore, the estimation of fair value for them is not correct. The model of using fruit-bearing assets is similar to the use of industrial equipment. Historical cost is more appropriate and meets economic substance of the objects. Assessment of performance of fruit-bearing assets and indicators of their use is represented on an example of perennial crops

Ключевые слова: СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО, БИОЛОГИЧЕСКИЕ АКТИВЫ, КЛАССИФИКАЦИЯ, ОЦЕНКА, СПРАВЕДЛИВАЯ СТОИМОСТЬ

Keywords: AGRICULTURE, BIOLOGICAL ASSETS CLASSIFICATION, VALUATION, FAIR VALUE

Doi: 10.21515/1990-4665-121-081

Следование международным стандартам финансовой отчетности важно не только для эффективной работы рыночной экономики, но и для привлечения инвестиций, стимулирования экономического роста. Международный стандарт 41 «Сельское хозяйство» отражает особенности сельскохозяйственной деятельности, устанавливает порядок учета, представления отчетности и раскрытия информации о биологических активах и сельскохозяйственной продукции.

В России проделана значительная работа по адаптации бухгалтерского учета к требованиям МСФО 41. Отправной точкой в этом направлении стала Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. Однако многие вопросы еще недостаточно проработаны, сегмент учета биологических активов является дискуссионным и широко освещается в экономической литературе.

Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости ставит ряд проблем, к наиболее актуальным из которых относятся:

- введение и обоснование нового понятийного аппарата, не существовавшего до этого в отечественном бухгалтерском учете;
- определение места биологических активов в системе активов сельскохозяйственной организации с целью решения вопроса последующего учета биологических активов в качестве самостоятельного актива либо в составе других активов;
- дополнение классификации биологических активов, которая позволит разработать порядок отражения хозяйственных операций по счетам бухгалтерского учета, детализировать биологические активы по группам для документального отражения операций с ними;
- возможность оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости; определение альтернативных

путей поиска информационных баз для осуществления учета в соответствии с требованиями МСФО 41 «Сельское хозяйство»;

- отсутствие утвержденных методик расчета справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости;

- отсутствие разработанных и утвержденных документов по учету биологических активов и сельскохозяйственной продукции;

- отсутствие порядка раскрытия информации о биологических активах и сельскохозяйственной продукции, учитываемой по справедливой стоимости, в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- отсутствие порядка раскрытия информации об учете экологически чистых биологических активов, отсутствие понятийного аппарата по данной проблеме [2].

Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство» организации следует признать биологический актив или сельскохозяйственную продукцию только тогда, когда:

- данная организация контролирует актив в результате прошлых событий (изменений, трансформаций);

- существует высокая вероятность получения организацией будущих экономических выгод, связанных с данным активом;

- справедливую стоимость или фактическую стоимость актива можно надежно измерить.

Помимо изложенных в МСФО 41 критериев признания актива в качестве биологического, необходимо установить дополнительные:

- актив должен быть использован в сельскохозяйственной деятельности организации;

- актив может быть передан другим организациям или принят в аренду;

- актив может возникать из договорных или других юридических прав (частная собственность, хозяйственное ведение, аренда и т.д.);
- актив должен быть отделен от других активов и сельскохозяйственной продукции.

Ряд данных проблем и недостающих критериев стал одной из причин внесения корректив в МСФО 41. Так в конце июня 2014 года Совет по МСФО опубликовал изменения к МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

В соответствии с действующими требованиями МСФО (IAS) 41 все биологические активы необходимо учитывать по справедливой стоимости за минусом расходов на продажу (п. 12 МСФО (IAS) 41). Это требование основано на том, что наилучшей стоимостной оценкой биологических активов в процессе биотрансформации является их справедливая стоимость. При этом процесс биотрансформации биологических активов стандарт определяет как совокупность процессов роста, вырождения, продуцирования и размножения, в результате которых в биологическом активе происходят качественные и количественные изменения (п. 5 МСФО (IAS) 41). Однако на практике для определенных видов биологических активов рынок отсутствовал, и характер возможного потребления и использования данных активов отличается между собой. В результате при учете таких биологических активов по справедливой стоимости возникали определенные трудности.

Отныне биологические активы, которые соответствуют определению плодоносящего растения, должны отражаться в учете как основные средства согласно МСФО (IAS) 16 и оцениваться по стоимости приобретения или по переоцененной стоимости.

Плодоносящие растения, как и технологическое оборудование, генерируют экономические выгоды только через свою продукцию (плоды) и их стоимость по окончании процесса производства ничтожна. Например, сто-

имость яблони после достижения возраста, когда она перестает плодоносить, равна стоимости древесины, то есть незначительна.

В целях снижения затрат при переходе на новые правила учета разрешено использовать справедливую стоимость как условную первоначальную стоимость для плодоносящих растений.

Учитывая особенности плодоносящих растений, поправки, принятые к МСФО (IAS) 41 и МСФО (IAS) 16, исключают плодоносящие растения из сферы действия стандарта по сельскому хозяйству и включают в сферу действия стандарта по основным средствам. При этом в пункт 6 МСФО (IAS) 16 добавлено определение плодоносящего растения. В частности, плодоносящее растение – это живое растение, которое:

- используется для производства или поставки сельскохозяйственной продукции;
- будет плодоносить, как ожидается, больше одного отчетного периода;
- имеет низкую вероятность продажи в качестве сельскохозяйственной продукции, за исключением побочной продажи отходов.

Сельскохозяйственная продукция, полученная от плодоносящих растений, по-прежнему учитываются согласно МСФО (IAS) 41. Поправки действуют в отношении годовых периодов, начинающихся не ранее 1 января 2016 года, применяются ретроспективно и допускают досрочное применение.

Согласно рисунку 1, плодоносящие растения, ранее учитываемые в составе биологических активов и оцениваемые по справедливой стоимости, будут включены в разряд основных средств. Применение данных изменений должно осуществляться организациями, применяющими МСФО, в следующей последовательности:

- реклассификация плодоносящих активов, перенос из состава биологических в основные средства, при этом данные активы продолжают оставаться долгосрочными;

- признание справедливой стоимости на дату последней оценки в качестве первоначальной;

- определение оставшегося срока полезного использования и расчет на его основе суммы амортизационных отчислений.

В соответствии с принятыми поправками плодоносящие растения в момент первоначального признания учитываются по аналогии с самостоятельно созданными объектами основных средств. Применительно к растениям можно сказать, что их первоначальную стоимость будут составлять, например, расходы на саженцы и затраты на культивирование до момента, когда «объекты основных средств будут в месте и состоянии, необходимом для их эксплуатации в соответствии с намерениями руководства» (п. 20 МСФО (IAS) 16).

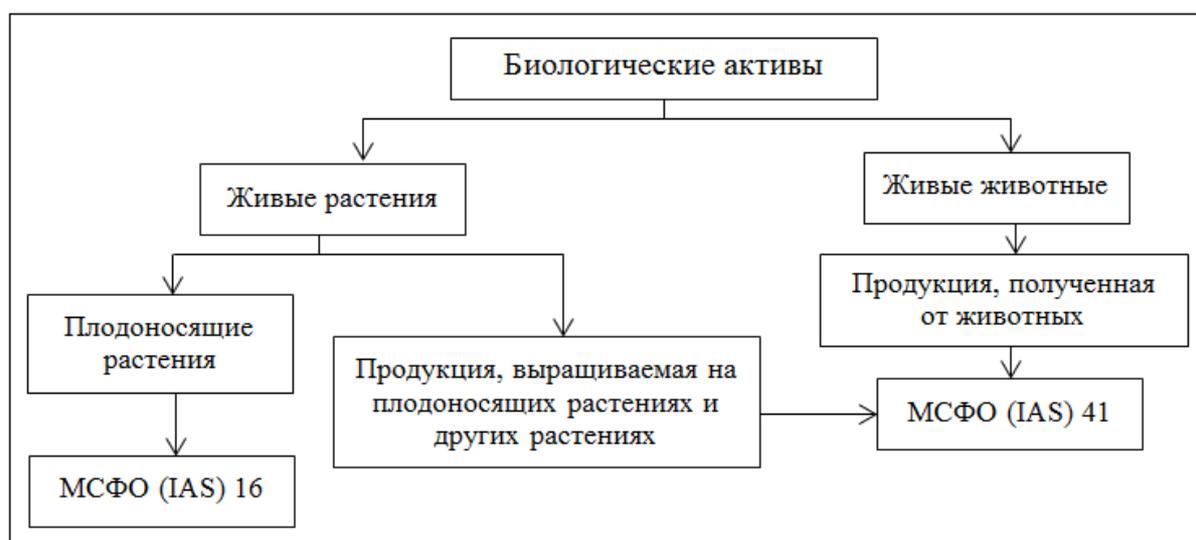


Рисунок 1 – Особенности признания биологических активов

Методология определения справедливой стоимости, представленная в МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости» при отсутствии наблюдаемых данных для российской экономики является усложненной. При этом для подавляющего числа фактических и потенциальных контрагентов сельскохозяйственных организаций важной и значимой остается информация о текущей реальной стоимости отдельных активов и организации в целом. Поэтому показатель справедливой стоимости является необходимым. В свете нынешних изменений рассмотрим структуру оценки биологических активов и биологических активов, ставших основными средствами (рисунок 2).

Оценка согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»		Оценка согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	
при условии, что справедливую стоимость нельзя определить достоверно	при условии, что справедливую стоимость можно определить достоверно	Первоначальная стоимость	Переоцененная стоимость
<ul style="list-style-type: none"> - по себестоимости (за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения); - по цене последней сделки; - по рыночной цене на аналогичные активы; - по отраслевым показателям; - по стоимости замещения; - по дисконтированной стоимости. 	<ul style="list-style-type: none"> - по рыночной стоимости актива за минусом расходов на продажу (комиссионные вознаграждения, сборы органов регулирования и товарных бирж, налоги и пошлины на продажу). 	<ul style="list-style-type: none"> - чистая покупная цена; - затраты, необходимые для доставки актива на место и подготовки его к дальнейшему использованию 	<ul style="list-style-type: none"> - <u>справедливая</u> стоимости на момент переоценки за вычетом любых накопленных впоследствии амортизации и убытков от обесценения

Рисунок 2 – Сравнительный анализ оценки плодоносящих растений при использовании МСФО (IAS) 41 и МСФО (IAS) 16

Количественная информация о каждой группе биологических активов в бухгалтерском учете для ее раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций требует отражения этих активов, а также сельскохозяйственной продукции по идентифицированным их видам и однородным группам.

Отсюда возникает необходимость научно обоснованной классификации биологических активов, основных средств и сельскохозяйственной продукции в учете и системе управления организацией (таблица 1).

Таблица 1 – Классификация биологических активов и сельскохозяйственной продукции

Биологические активы и сельскохозяйственная продукция		
По экономическому содержанию	Внеоборотные активы	Продуктивный скот
		Многолетние насаждения (кроме плодоносящих)
	Оборотные активы и сельскохозяйственная продукция	Сельскохозяйственные культуры
		Животные на выращивании и откорме
		Сельскохозяйственная продукция в момент сбора урожая
По типам биотрансформации	Продуктивные (производящие биологические активы), перешедшие в состав основных средств	Зрелые (достигшие параметров получения от них продукции)
	Потребляемые с ограниченным сроком биотрансформации	Незрелые (не достигшие параметров получения от них продукции)
По отраслям сельскохозяйственной деятельности	Биологические активы и сельскохозяйственная продукция растениеводства	Продукция растениеводства
	Биологические активы и сельскохозяйственная продукция животноводства	Продукция животноводства
По назначению собранной продукции	Товарная продукция	Зерно, картофель, овощи, молоко и др.
	Нетоварная продукция	Корма, семена, удобрения собственного производства и др.

Внесенные в МСФО IAS 41 «Сельское хозяйство» изменения в признании многолетних насаждений как основных средств сближают сло-

жившиеся правила учета таких активов согласно РСБУ и МСФО. Таким образом, плодоносящие растения учитываются по первоначальной стоимости (в сумме расходов на закладку садов и виноградников) с учетом накопленной амортизации. Такой подход является одинаковым в обеих системах учета. В МСФО необходимо проводить тестирование на обесценение и признавать убытки.

Рассмотрим состояние и движение многолетних насаждений за период 2013-2014 гг. в ЗАО ОПХ «Центральное» согласно пояснениям к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (таблица 2). В состав многолетних насаждений в хозяйстве входят плодоносящие деревья: яблони, груши, айва, слива, вишня, абрикос, персик. В финансовом учете стоимость сада отражается общей суммой по всем видам плодовых культур.

Таблица 2 – Движение и состояние многолетних насаждений ЗАО ОПХ «Центральное»

Показатель	2013 г.	2014 г.	Отклонение (+; -)	Темп роста, % (раз)
Стоимость, тыс. руб.				
- на начало периода	140432	149892	9460	106,7
- поступило	11183	25847	14664	231,1
- выбыло	1723	6810	5087	в 4 раза
- на конец периода	149892	168929	19037	112,7
Накопленная амортизация на конец периода, тыс. руб.	25091	25459	368	101,5
Коэффициенты:				
- годности	0,852	0,833	- 0,019	x
- износа	0,148	0,167	0,019	x
- обновления	0,075	0,153	0,078	x
- выбытия	0,012	0,045	0,033	x

Согласно данным таблицы второй в хозяйстве по состоянию на 2014 г. числилось многолетних насаждений на сумму 149892 тыс. руб., что выше аналогичного показателя 2013 г. на 6,7 %. Учитывая также показатели

накопленной амортизации на начало года, коэффициент годности в 2014 г. составил 0,833, а коэффициент износа соответственно 0,167.

Анализ движения многолетних насаждений показал, что коэффициент выбытия увеличился к 2014 г. на 0,033 пункта, говоря о частичном вырождении плодовых в хозяйстве. Коэффициент поступления в 2014 г. составил 0,153, что выше показателя 2013 г. на 0,078 пункта и положительно характеризует деятельность ЗАО ОПХ «Центральное».

Рассмотрим основные показатели деятельности ЗАО ОПХ «Центральное», полученные в результате выращивания многолетних плодовых культур (таблица 3).

Таблица 3 – Результаты выращивания плодовых культур в ЗАО ОПХ «Центральное»

Показатель	2013 г.	2014 г.	Отклонение (+/-)
Площадь насаждений в плодоносящем возрасте, га			
- семечковые	359	366	7
- косточковые	98	101	2
Выход продукции, ц			
- семечковые	52764	55140	2376
- косточковые	4674	4353	-323
Урожайность, ц/га			
- семечковые	147,0	150,7	3,7
- косточковые	47,7	43,1	- 4,6
Себестоимость 1 ц, руб.			
- семечковые	1431,87	1464,96	33,09
- косточковые	2162,72	2445,57	282,85
Выручка, всего, тыс. руб.	95448	102379	6931
- на 1 га	265,9	279,7	13,8
- на 1000 руб. стоимости многолетних насаждений	0,680	0,683	0,003
Прибыль, тыс. руб.	19897	21601	1704
- на 1 га, тыс. руб.	55,4	59,0	3,2
- на 1 ц, руб.	377	391	14
- на 1000 руб. стоимости многолетних насаждений, тыс. руб.	0,142	0,144	0,002

Согласно данным таблицы 3 площадь насаждений в плодоносящем возрасте на конец 2014 г. составила по семечковым культурам 366 га, по косточковым 101 га. Увеличение площади многолетних насаждений позволило увеличить выход продукции по сравнению с 2013 г. по семечковым культурам на 1028 ц, по косточковым на 95 ц. Урожайность значительных изменений не претерпевала, тем не менее, за счет изменения урожайности валовой сбор косточковых увеличился на 1348 ц, а семечковых уменьшился на 418 ц. Себестоимость плодовых культур увеличилась на 33 руб. Цены реализации увеличивались опережающими темпами, по сравнению с себестоимостью. Учитывая данные обстоятельства, прибыль в организации в 2014 г. составила 21601 тыс. руб., что превышает аналогичный показатель 2013 г. на 1704 тыс. руб. Прибыль на 1 ц полученной продукции составила 391 руб., что на 14 руб. выше показателя 2013 г. Данная динамика в целом благоприятно характеризует деятельность организации. Это также подтверждает положительный результат от биотрансформации. Превышение справедливой стоимости готовой продукции – семечковых и косточковых плодов над суммой затрат на производство данной продукции позволяет получить и отразить в составе финансовых результатов организации прибыль от сельскохозяйственной деятельности.

Рассматриваемое изменение в стандартах упрощает учет такого рода активов, как плодоносящие растения, которые после созревания уже не проходят значительной биологической биотрансформации. В связи с этим именно по данным плодоносящим активам отсутствовал активный рынок, поэтому оценка по справедливой стоимости для них в целом является не корректной, характер использования данных активов аналогичен использованию производственного оборудования. Использование же модели учета как для основных средств является более целесообразным и отвечает экономической сущности данных объектов сельскохозяйственной деятельности.

Список литературы

1. Международные стандарты финансовой отчетности 2010. – М.: Аскери – АССА, 2010.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 "Сельское хозяйство"
Режим доступа:
<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=134102;div=LAW;dst=100002,-1;rnd=180312.860263506649062>
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 "Основные средства" Режим доступа:
<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=174242;div=LAW;dst=100002,-1;rnd=180312.25641882489435375>
4. Криничная Е.П. Развитие методики учета биологических активов // Учет и статистика. – 2011. - № 1. – С. 50-58.
5. Столярова М.А., Щербина И.Д. Актуальные вопросы учета биологических активов // Управление социально-экономическим развитием регионов: проблемы и пути их решения. - Курск, 2013 г. С. 225-229. - Режим доступа: [http:// elibrary.ru/download/47681405.pdf](http://elibrary.ru/download/47681405.pdf)
6. Хоружий Л.И., Выручаева А.Е. Адаптация МСФО 41 «Сельское хозяйство» // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. - № 3.
7. Хоружий Л.И., Суслова Т.А. Проблемы адаптации Международного стандарта финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство». – М.: Бухгалтерский учет, 2006. – 168 с.
8. Шишкеедова Н.Н. Актуальные вопросы организации учета биологических активов / Н.Н. Шишкеедова // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2012. № 6. – С. 26-32.

References

1. Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti 2010. – М.: Askeri – ASSA, 2010.
2. Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti (IAS) 41 "Sel'skoe hozjajstvo"
Rezhim dostupa:
<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=134102;div=LAW;dst=100002,-1;rnd=180312.860263506649062>
3. Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti (IAS) 16 "Osnovnye sredstva" Rezhim dostupa: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=174242;div=LAW;dst=100002,-1;rnd=180312.25641882489435375>
4. Krinichnaja E.P. Razvitie metodiki ucheta biologicheskikh aktivov // Uchet i statistika. – 2011. - № 1. – S. 50-58.
5. Stoljarova M.A., Shherbina I.D. Aktual'nye voprosy ucheta biologicheskikh aktivov // Upravlenie social'no-jekonomicheskim razvitiem regionov: problemy i puti ih reshenija. - Kursk, 2013 g. S. 225-229. - Rezhim dostupa: [http:// elibrary.ru/download/47681405.pdf](http://elibrary.ru/download/47681405.pdf)
6. Horuzhij L.I., Vyruchaeva A.E. Adaptacija MSFO 41 «Sel'skoe hozjajstvo» // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2014. - № 3.
7. Horuzhij L.I., Suslova T.A. Problemy adaptacii Mezhdunarodnogo standarta finansovoj otchetnosti 41 «Sel'skoe hozjajstvo». – М.: Buhgalterskij uchet, 2006. – 168 s.

8. Shishkoedova N.N. Aktual'nye voprosy organizacii ucheta biologicheskikh aktivov / N.N. Shishkoedova // Pishhevaja promyshlennost': buhgalterskij uchet i nalogooblozhenie. – 2012. № 6. – S. 26-32.