

# ЭКОНОМИКА АПК

УДК 657.4

А.С. Хусаинова

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

**Ключевые слова:** МСФО, биологический актив, сельскохозяйственная продукция, биотрансформация, справедливая стоимость, бухгалтерский учет.

В современных условиях возникает объективная необходимость использования в сельскохозяйственных организациях положений МСФО 41 «Сельское хозяйство» и методики оценки и учета биологических активов по справедливой стоимости. Все это связано с глобализацией экономики и вхождением России в ВТО, а также формированием крупных агрофирм в результате интеграции деятельности сельскохозяйственных организаций и их преобразований в новые организационно-правовые формы; повышением привлекательности сельскохозяйственных организаций для инвесторов, кредиторов, кредитных учреждений, взаимосвязанных организаций и др.

Оценка биологических активов по справедливой стоимости и отражение результатов биотрансформации биоресурсов в бухгалтерском учете и отчетности позволяют объективно оценивать финансовое состояние организации, ее платежеспособность, обеспеченность производственным потенциалом и результаты сельскохозяйственной деятельности (доходы, расходы, прибыль, убыток) за каждый отчетный период. Таким образом, необходимость введения категории «справедливая стоимость» в отечественном аграрном учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности вызвана требованиями, предъявляемыми к бухгалтерской отчетности организаций со стороны как внутренних пользователей информации для управления собственностью, так и внешних – для принятия правильных экономических решений.

Кроме биологических активов оценка и учет по справедливой стоимости требуются (согласно МСФО «Сельское хозяйство») сельскохозяйственной продукции как ре-

зультат сельскохозяйственной деятельности (биотрансформации биологических активов) сельскохозяйственных организаций.

При этом положения учета могут применяться только по отношению:

а) биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью;

б) сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора с (получения от) биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью;

в) государственных субсидий, рассмотренных ниже.

Для более глубокого понимания существенно-содержательных аспектов и разработки методологии бухгалтерского учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции в оценке по справедливой стоимости приведем основополагающие понятия:

а) сельскохозяйственная деятельность – осуществляемое организацией управление биотрансформацией биологических активов и сбором сельскохозяйственной продукции в целях их продажи, переработки или производства дополнительных биологических активов;

б) сельскохозяйственная продукция – продукция, собранная с (полученная от) биологических активов;

в) биологические активы – живущие растения (сельскохозяйственные культуры, многолетние насаждения) или животные (виды сельскохозяйственных животных);

г) биотрансформация – процессы роста, вырождения, продуцирования и размножения, в результате которых в биологическом активе происходят качественные и количественные изменения;

д) сбор сельскохозяйственной продукции – отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива;

е) справедливая стоимость – сумма, на которую может быть обменян актив, или в

которой может быть исполнено обязательство, в результате совершения сделки на активном рынке между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую сделку.

Биотрансформация приводит к следующим результатам:

а) изменениям активов, вызванным ростом (увеличение количества животных или растений либо улучшение их качественных характеристик);

б) вырождению активов (уменьшение количества животных или растений либо ухудшение их качественных характеристик);

в) размножению (образование дополнительных живущих животных или растений);

г) производству сельскохозяйственной продукции (зерно, картофель, шерсть, молоко и др.).

Биологические активы и сельскохозяйственная продукция могут быть признаны в бухгалтерском учете организации при обязательном выполнении следующих условий:

а) организация контролирует актив (имеет право собственности на актив) в результате прошлых событий, что подтверждается соответствующими правоустанавливающими документами;

б) существует высокая вероятность получения организацией будущих экономических выгод, связанных с данным активом (в виде сельскохозяйственной продукции, приплода, выручки от продажи и других поступлений);

в) организация управляет активом и результатами его изменений в процессе сельскохозяйственной деятельности;

г) справедливую стоимость или фактическую себестоимость актива можно оценить с достаточной степенью надежности и достоверности.

д) имеется уверенность отслеживания, измерения и отражения количественных и качественных изменений актива.

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 и сельскохозяйственной продукции в учете и системе управления организаций (рис.).

Биологический актив в момент первоначального признания и по состоянию на каждую последующую отчетную дату должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, за исключе-

нием случая, когда справедливую стоимость нельзя надежно оценить.

Справедливая стоимость биологического актива определяется исходя из его местоположения и состояния на данный момент времени. Так, справедливой стоимостью крупного рогатого скота на ферме является его цена на соответствующем рынке за вычетом транспортных и прочих затрат по доставке этого скота на данный рынок.

Справедливая стоимость биологических активов определяется исходя из рыночной цены на активном рынке. Если организация имеет доступ к нескольким активным рынкам, то она основывает свои расчеты на ценах, наиболее подходящего из них, которой организация выбирает самостоятельно.

Для определения справедливой стоимости биологических активов рекомендуется группировать их по основным характеристикам, что используется на выбранном рынке в качестве основы ценообразования.

Биологические активы, оцененные в момент первоначального признания по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, в последующем оцениваются только по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу вплоть до момента их выбытия. Разница между справедливой стоимостью биологического актива за вычетом расходов на продажу на отчетную дату и предыдущей оценкой биологического актива представляет собой изменение справедливой стоимости, относимое на увеличение (уменьшение) доходов организации в корреспонденции со счетом учета соответствующего биологического актива.

Способ учета может применяться только в отношении всей группы биологических активов. Определение справедливой стоимости биологических активов для целей бухгалтерского учета по правилам МСФО 41 необходимо проводить на каждую отчетную дату.

Сельскохозяйственная продукция как результат биотрансформации биологических активов признается в бухгалтерском учете в момент ее сбора с (получения от) растений или животных. Сельскохозяйственная продукция, собранная с (полученная от) биологических активов оценивается по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, определенной на момент сбора урожая, получения продукции. Справедливая стоимость сельскохозяйственной продукции определяется исходя из ее рыночной цены на активном рынке. Если организация имеет доступ к нескольким активным рынкам, то она основывает свои расчеты на ценах, наиболее подходящих из них для заключения сделок.

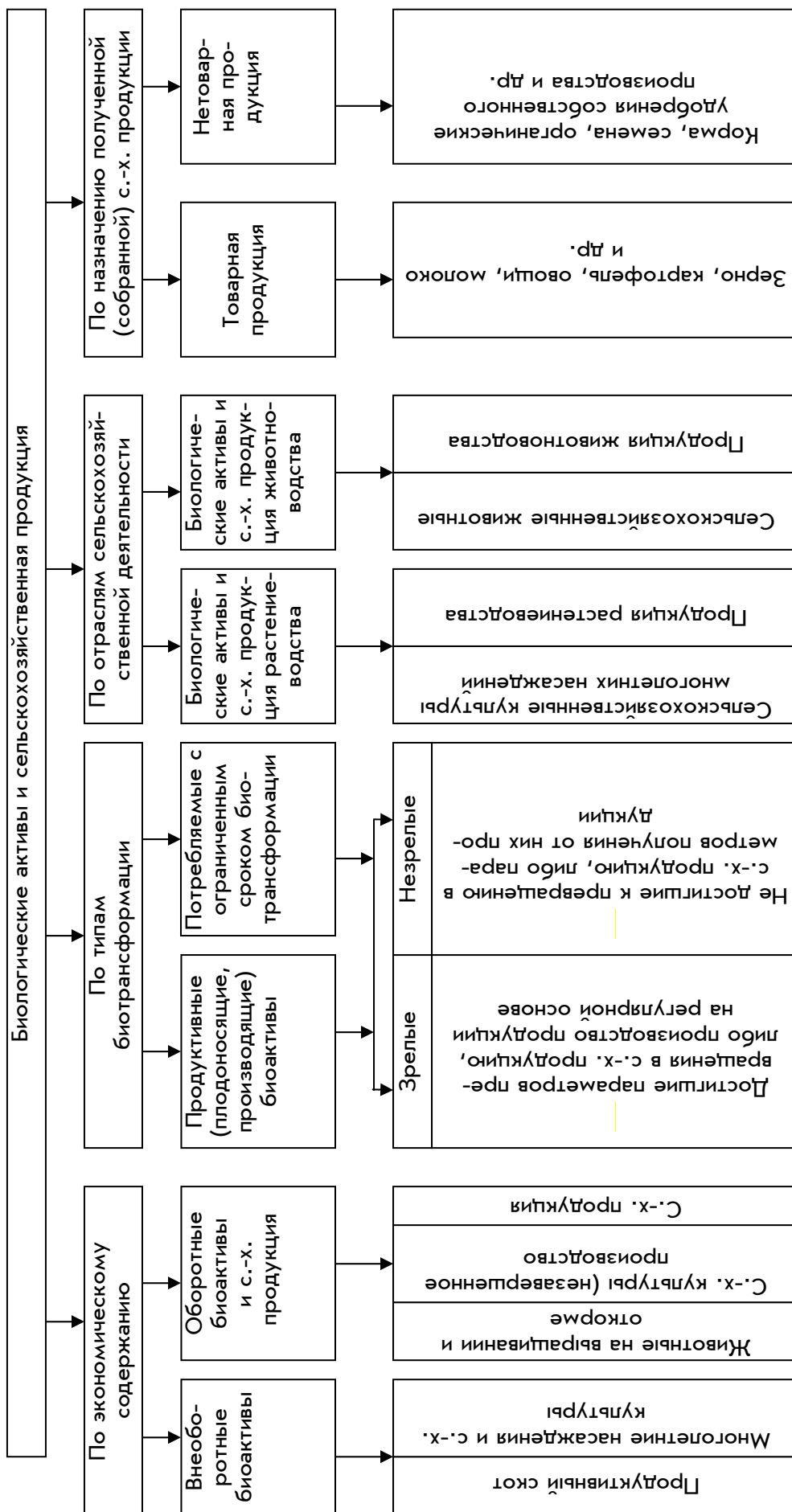


Рис. Классификация биологических активов и сельскохозяйственной продукции

Сельскохозяйственная продукция в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подразделяется на товарную сельскохозяйственную продукцию (зерно, молоко и др.) и нетоварную, используемую в последующем в качестве соответствующих производственных запасов (корма, посадочный материал и др.). Во всех случаях организация оценивает сельскохозяйственную товарную продукцию в момент ее получения (сбора) по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Здесь следует отметить ту точку зрения, что справедливую стоимость сельскохозяйственной товарной продукции в момент ее получения (сбора) всегда можно надежно оценить.

По некоторым видам нетоварной сельскохозяйственной продукции может не существовать рынок в регионе, соответственно, могут отсутствовать и рыночные цены по ним. В этом случае справедливую стоимость указанной продукции рекомендуем определять с учетом ее хозяйственно-экономической полезности (органических удобрений – с учетом рыночной стоимости сложных минеральных удобрений, кормов – дохода в животноводстве в расчете на кормовую единицу данного вида корма и т.п.).

Справедливая стоимость сельскохозяйственной продукции за вычетом расходов на продажу в бухгалтерском учете отражается в доходах организации, в корреспонденции со счетами по учету соответствующих однородных групп по назначению сельскохозяйственной продукции. Организация должна обеспечить раздельный учет сельскохозяйственной товарной продукции и сельскохозяйственной нетоварной продукции в оценке по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Из всего вышеизложенного можно предположить два варианта учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции в оценке их по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу:

а) учет биологических активов и товарной сельскохозяйственной продукции в их оценке по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;

б) учет биологических активов, товарной и нетоварной сельскохозяйственной продукции в их оценке по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Вариант учета «а» рекомендуется с целью формирования информации о биологических активах, сельскохозяйственной продукции и финансовых результатах от сельскохозяйственной деятельности в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Вариант учета «б» рекомендуется всем заинтересованным сельскохозяйственным организациям для формирования информа-

ции с целью управления эффективностью использования биологических активов и расчета стоимостных показателей оценки эффективности сельскохозяйственной деятельности.

Следует отметить, что в российском аграрном учете невозможно полностью, то есть один к одному, использовать МСФО 41 «Сельское хозяйство». МСФО 41 разработано с учетом особенностей сельскохозяйственной деятельности в фермерских хозяйствах западных стран, где продукция сельскохозяйственного производства, например, растениеводства, бывает продана на корню. Фермеры заранее заключают с покупателями продукции опционные, фьючерсные и другие контракты (договоры). По этим договорам покупатель, соответственно, приобретает право или обязательство купить продукцию у фермера в определенном объеме и в определенное время. В российской действительности, наоборот, организация – производитель, например, продукции растениеводства не знает о возможности ее продажи. Кроме того, в российских сельскохозяйственных организациях большая часть произведенной ими продукции используется для собственных нужд (корма, семена, посадочный материал и др.).

В связи с этим в российских сельскохозяйственных организациях финансовые результаты как результаты биотрансформации биологических активов достоверно определить практически нет возможности. Здесь можно рассчитывать как с целью бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и с целью управления (варианты учета «а» и «б») только ожидаемые (потенциальные) финансовые результаты (доходы, расходы, прибыли, убытки). Поэтому доходы и расходы, возникающие при первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, следует учитывать как потенциальные доходы и расходы за период, в котором они имели место.

Государственные субсидии, относящиеся к биологическим активам, отражаемым по справедливой стоимости, и неограниченные никакими условиями, признаются и учитываются так же как потенциальные доходы, если имеется уверенность в том, что указанные средства будут получены. Государственные субсидии, относящиеся к биологическим активам, отражаемым по справедливой стоимости, представляемые на определенных условиях, признаются и учитываются как потенциальные доходы организации после выполнения этих условий.

Потенциальные доходы и расходы от сельскохозяйственной деятельности можно

учитывать на счете 92 «Потенциальные доходы и расходы» в корреспонденции со счетами по учету соответствующих биологических активов и сельскохозяйственной продукции в оценке по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Прибыли и убытки, возникающие при первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, следует учитывать в составе потенциальных прибылей и убытков за период, в котором они имели место.

Потенциальные прибыли и убытки организации от сельскохозяйственной деятельности определяются путем сопоставления совокупных потенциальных доходов и расходов на счете 92 «Потенциальные доходы и расходы», и предлагается их отражать на счете 85 «Потенциальные прибыли и убытки». Однако определить справедливую цену, например, на единицу сельскохозяйственной продукции, с наибольшей степенью объективности в условиях России не так-то просто. Это связано с тем, что на многие виды сельскохозяйственной продукции нет реальных рыночных цен из-за отсутствия активного рынка и действий монополистов (перерабатывающих предприятий).

Кроме того, сельскохозяйственные организации бывают вынуждены продавать свою продукцию по нескольким каналам реализации, и выделить из них наиболее подходящий для справедливого ценообразования практически невозможно. В связи с этим многие отечественные специалисты в своих работах предлагают различные методики расчета (определения) справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции и биологических активов. Однако, как показали наши исследования, эти методы определения справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции не совсем отвечают положениям МСФО 41 и требованиям надежности, объективности, научности. Поэтому, по нашему мнению, для установления справедливой стоимости, например, сельскохозяйственной товарной продукции сначала необходимо определить ее реальную среднюю рыночную стоимость по формуле:

$$\bar{P}_{ст} = \frac{\sum P_1 q_0}{\sum q_0},$$

где  $\bar{P}_{ст}$  – средняя арифметическая взвешенная рыночная стоимость единицы данного вида сельскохозяйственной продукции, руб.;

$P_1$  – рыночная стоимость единицы данного вида сельскохозяйственной продукции в отчетном периоде по обычно конкретным

местам (каналам) ее продажи данной организацией, руб.;

$q_0$  – объем (количество) данного вида сельскохозяйственной продукции, проданной в год, предшествующий отчетному периоду, по конкретным местам (каналам) реализации, ц.

Далее определяется справедливая стоимость ( $C_{тп}$ ) единицы данного вида товарной продукции:

$$C_{тп} = \bar{P}_{ст} - РП,$$

где РП – предполагаемые расходы на продажу единицы данного вида продукции, руб.

Отсюда справедливая стоимость всей продукции данного вида рассчитывается:

$$C_{втп} = C_{тп} \times Q,$$

где  $C_{втп}$  – справедливая стоимость всей товарной продукции данного вида в момент ее сбора, получения, тыс. руб.;  $Q$  – объем (валовой сбор) данного вида сельскохозяйственной продукции, ц.

Справедливая стоимость биологических активов целесообразно определять по их однородным группам, например, животных определенной породы, одного и того же возраста и направления производственного использования. При этом можно использовать формулу:

$$C_{гж} = \left( \frac{\sum P_i}{N} - РП \right) \times ЖМ,$$

где  $C_{гж}$  – справедливая стоимость данной группы животных всего, тыс. руб.;

$\frac{\sum P_i}{N}$  – средняя арифметическая рыночная стоимость 1 ц живой массы данной

группы животных минус транспортные и прочие расходы, руб.;

ЖМ – живая масса данной группы животных (скота), ц.

В формуле  $P_i$  означает вариацию рыночной стоимости 1 ц живой массы животных по географическим каналам продажи скота, руб.;  $N$  – число единиц совокупности (каналов продажи). Аналогично можно определить справедливую стоимость других видов биологических активов.

Как было отмечено выше, постановку учета по варианту «а» мы предлагаем для формирования соответствующих показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и отражения финансовых результатов от биотрансформации биологических активов по модели:

$$C_{втп} \pm ИС_{ба} - ЗСД,$$

где  $ИС_{ба}$  – изменение справедливой стоимости биологических активов на конец очередного отчетного периода, руб.;

ЗСД – затраты сельскохозяйственной деятельности (растениеводства, животноводства) за данный отчетный период, руб.

Вариант учета «б», предлагаемый нами, предполагает оценку по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу не только товарных видов сельскохозяйственной продукции, но и нетоварной продукции (кормов, побочной продукции растениеводства и животноводства) с целью установления всего объема валовой продукции сельского хозяйства в организации. Это необходимо для более объективного расчета показателей использования трудовых, материальных ресурсов (производительности труда, фондоотдачи, материалоотдачи и др.). Кроме того, данный вариант «б» необходим для определения ожидаемых (потенциальных) финансовых результатов как в целом от сельскохозяйственной деятельности, так и в отдельности от растениеводства и животноводства с целью управления сельским хозяйством:

$$C_{впг} + C_{внп} \pm ИС_{ба} - ЗСД,$$

где  $C_{внп}$  – справедливая стоимость нетоварной сельскохозяйственной продукции (кормов, побочной продукции собственного производства).

При этом справедливая стоимость нетоварной сельскохозяйственной продукции (по которой отсутствует рынок), особенно кормов (сено, солома, зеленная масса и др.) собственного производства и побочной продукции, должна определяться с учетом их хозяйственно-экономической полезности. Например, справедливую стоимость 1 ц любого вида кормов можно определить по формуле:

$$C_{вк} = P_{co} \times KE_{ик}$$

где  $C_{вк}$  – справедливая стоимость 1 ц i-го вида корма, руб.;

$P_{co}$  – рыночная стоимость 1 ц овса, руб.;

$KE_{ик}$  – содержание кормовых единиц в 1 ц i-го вида корма, ц.

Для учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции в оценке по справедливой стоимости возникает объективная необходимость введения в рабочий план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций дополнительных счетов (табл. 1).

Используя вышеприведенные счета, а также ранее обозначенные счета для учета доходов, расходов и финансовых результатов (92 «Потенциальные доходы и расходы», 85 «Потенциальные прибыли и убытки» можно организовать на них учет по модели «а» следующим образом (табл. 2).

Приведенная методика учета наглядно отражает операции по изменению справедливой стоимости биологических активов, операции по учету сельскохозяйственной продукции в оценке по справедливой стоимости в момент ее сбора (получения) и затрат на производство. Операции 1-5 должны найти отражение в специальной (предложенной) справке к форме № 2 бухгалтерской (финансовой) отчетности как потенциальные доходы, расходы и финансовые результаты, в то время как операции 6-8 из данного примера методики учета должны быть отражены непосредственно в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

Из данной схемы (методики) учета следует также, что по мере фактической реализации сельскохозяйственной продукции или биологических активов (оцененные по справедливой стоимости) покупателям их справедливая стоимость становится себестоимостью продаж, а потенциальные прибыли и убытки трансформируются в реальные финансовые результаты от обычных видов деятельности. Таким образом, предложенная методика оценки и учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу отвечает требованиям МСФО 41, Российской теории счетоведения и практики счетоводства.

Таблица 1

Счета для учета биологических активов и результатов их биотрансформации

Шифр счета	Наименование синтетического счета	Шифр и наименование субсчета к синтетическому счету
18	Внеоборотные биологические активы в оценке по справедливой стоимости	1. Продуктивный скот 2. Многолетние насаждения
47	Сельскохозяйственная товарная продукция в момент ее сбора (получения) в оценке по справедливой стоимости	1. Сельскохозяйственная продукция растениеводства. 2. Сельскохозяйственная продукция животноводства
12	Оборотные биологические активы в оценке по справедливой стоимости	1. Животные на выращивании 2. Животные на откорме 3. Посевы сельскохозяйственных культур
13	Сельскохозяйственная нетоварная продукция в момент ее сбора (получения) в оценке по справедливой стоимости	1. Корма 2. Семена и посадочный материал 3. Побочная продукция, пригодная для использования

Учет изменений справедливой стоимости биологических активов и результатов от их биотрансформации в отчетном периоде

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Учет увеличения справедливой стоимости биологических активов (например, молочного стада коров)	18-1	92
2	Учет уменьшения справедливой стоимости биологических активов (например, молочное стадо коров)	92	18-1
3	Учет сельскохозяйственной продукции в момент ее получения (сбора) (в данном случае молока)	47-2	92
4	Учет затрат на содержание биологических активов и производство продукции (содержание молочного стада коров, производство молока)	92	20
5	Потенциальные финансовые результаты: а) прибыль б) убыток	92	85
		85	92
6	Учет сельскохозяйственной продукции, признанная в качестве запасов	43-2	47-2
7	Учет продажи сельскохозяйственной продукции покупателям: а) отгрузка продукции б) предъявлен счет к оплате	90-2	43-2
		62	90-1
8	Учет фактического финансового результата данной обычной деятельности: а) прибыли б) убытка	90-9	99
		99	90-9
9	Списание потенциальных финансовых результатов пропорционально доли реализованной сельскохозяйственной продукции в отчетном периоде: а) потенциальной прибыли б) потенциального убытка	85	99
		99	85

**Библиографический список**

1. Алборов Р.А. и др. Управленческие аспекты бухгалтерского учета биологических активов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2012. – № 5. – С. 49-52.

2. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету биологических активов и

результатов их биотрансформации в сельском хозяйстве. – М.: Минсельхоз РФ, 2011. – 54 с.

3. Газизов Р.Р. Вопросы учета биологических активов свиноводства по справедливой стоимости // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 25 (175).



УДК 005.591.6:338.42 (571.14)

**И.А. Ганиева,  
Е.А. Ижмулкина,  
А.Е. Шамин**

**РАЗРАБОТКА ИНСТРУМЕНТОВ ДЛЯ УПРАВЛЕНИЯ  
ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ**

**Ключевые слова:** инновации, агропромышленный комплекс, государственная поддержка, инструменты управления.

**Введение**

В результате реализации Национального проекта «Развитие АПК», а затем Государственной программы развития сельского