

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ
Кафедра экономической безопасности, системного анализа и контроля

Заведующий кафедрой
канд. экон. наук, доцент
Д.Л. Скипин

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
магистра

**БИОЛОГИЧЕСКИЕ АКТИВЫ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ ПО РОС-
СИЙСКИМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ**

38.04.01 Экономика

Магистерская программа «Учет, анализ и аудит»

Выполнила работу
студентка 3 курса
заочной формы обучения

Яковлева Яна Сергеевна

Научный руководитель
канд. экон. наук, доцент

Лупикова Елена Владимировна

Рецензент
Главный экономист
ЗАО «Нива-АГРО»

Петров Александр Яковлевич

Тюмень
2020

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
ГЛАВА 1. БИОЛОГИЧЕСКИЕ АКТИВЫ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ	8
1.1. ПОНТИЕ, СУЩНОСТЬ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ.....	8
1.2. РЕГУЛИРОВАНИЕ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ.....	17
1.3. ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ	29
ГЛАВА 2. МЕТОДИКА ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИИ О БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВАХ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ РФ НА ПРИМЕРЕ ЗАО «НИВА-АГРО»	37
2.1. УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ.....	37
2.2. УЧЕТ ПОСЛЕДУЮЩИХ ЗАТРАТ НА БИОЛОГИЧЕСКИЕ АКТИВЫ.....	58
2.3. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВАХ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	61
ГЛАВА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ ПО МСФО.....	64
3.1. КЛАССИФИКАЦИЯ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ С ТОЧКИ ЗРЕНИЯ МСФО	64
3.2. ПРИЗНАНИЕ, ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ ПО МСФО	67
3.3. ПОВЫШЕНИЕ КАЧЕСТВА ИНФОРМАЦИИ О БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВАХ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	76
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	88
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	90
ПРИЛОЖЕНИЕ 1 ОРГАНИЗАЦИОННАЯ СТРУКТУРА ЗАО «НИВА- АГРО».....	98

ПРИЛОЖЕНИЕ 2 СРАВНЕНИЕ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ
ПО МСФО И РСБУ99

ВВЕДЕНИЕ

Сельское хозяйство играет решающую роль в благополучии населения и общем экономическом росте любой страны, и поэтому необходимо обеспечить его развитие. Особое внимание следует уделить этому сектору, чтобы фермеры использовали новейшие технологии в сельском хозяйстве, что приводит к повышению урожайности и продуктивности. Чем лучше сельское хозяйство, тем выше будет благосостояние нации.

Влияние сельского хозяйства на рост страны определенно достаточно велико, поэтому необходимо приложить усилия для его улучшения. Современные и качественные требования к представлению информации в финансовых отчетах сельскохозяйственных компаний, а также предприятий сельхозпереработки, позволяют привлекать инвестиции, обосновывать целевое использование и необходимость бюджетных вливаний в отрасль, помогают оценить эффективность данного сектора экономики в целом.

Как и в любом бизнесе, в сельскохозяйственном деле существуют используемые в работе активы, которые нужно правильно учитывать и показывать в отчетности.

В российской практике сельскохозяйственных компаний до сих пор применяются методические указания по отраслевому учету, датируемые 90-ми годами XX века. Очевидно, правила, установленные этими нормативными актами, устарели и во многом противоречат современным ФСБУ и, тем более МСФО. Отраслевой стандарт бухгалтерского учета, который бы прописывал все особенности учета в сельском хозяйстве, даже не заложен в план Программы реформирования бухгалтерского учета до 2025 года. В таких условиях организации должны самостоятельно разработать учетную политику в соответствии с требованиями международных стандартов. IAS 41 «Сельское хозяйство» определяет Biological assets, устанавливает условия их признания и оценки, определяет подходы к раскрытию информации о биологических активах в финансовой отчетности.

Биологические активы – это живые существа (животные, птицы и др.) и растения, являющиеся объектом получения выгоды в сельскохозяйственном бизнесе.

В связи с этим, изучение теоретических аспектов, анализ существующей практики по бухгалтерскому учету биологических активов являются значимыми для теории, методики, практики и обуславливают актуальность выбранной темы.

Цель работы: обосновать теоретические положения и разработать практические рекомендации по совершенствованию признания и оценки биологических активов в российских компаниях на основе МСФО.

Для достижения цели исследования были поставлены следующие задачи:

- изучить понятие и классификацию биологических активов в МСФО и российских отраслевых стандартах по учету в сельском хозяйстве;
- выявить особенности учета растений и животных, а также продуктов их жизнедеятельности на примере (предприятие указать), охарактеризовать действующие проблемы и противоречия;
- проанализировать различия в учете последующих затрат на биологические активы в российской и международной практике;
- описать особенности признания и первоначальной оценки биологических активов по МСФО и РСБУ;
- раскрыть методику формирования информации о биологических активах в МСФО и РСБУ;
- предложить рекомендации по дальнейшей оптимизации учета биологических активов на исследуемом предприятии.

Объектом исследования являются учетные процессы сельскохозяйственной организации ЗАО «Нива-АГРО».

Предметом исследования является совокупность теоретических, методологических и практических вопросов бухгалтерского учета биологических активов и оценки сельскохозяйственной продукции.

Практическая значимость результатов исследования состоит в углубленном изучении методики учета сельскохозяйственных активов в Российской Федерации в сравнении с МСФО, обобщены ключевые проблемы, требующие методологического решения, а также описаны способы повышения качества информации о биологических активах в финансовой отчетности исследуемой организации.

Теоретической и методологической основой исследования являются международные и российские стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности, основные концепции и положения бухгалтерского учета, фундаментальные научные труды зарубежных и отечественных ученых в области учета и оценки биологических активов, материалы периодических изданий.

Для решения поставленных задач применялись такие общенаучные методы, как анализ, синтез, абстрагирование, индукция, дедукция, методы системного, исторического, логического, структурного, сравнительного анализа и др.

Научная новизна заключается в теоретическом обосновании методических основ учета биологических активов и их оценки в сельскохозяйственных организациях для эффективного управления процессами биотрансформации.

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка.

ГЛАВА 1. БИОЛОГИЧЕСКИЕ АКТИВЫ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

1.1. ПОНТИЕ, СУЩНОСТЬ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

В период реформирования российской системы бухгалтерского учета в соответствии с нормами международных стандартов, как в отрасли сельского хозяйства, так и в других, все большее значение приобретает учет биологических активов.

В соответствии с международным стандартом, биологический актив – это живое животное или растение [Экономика сельского хозяйства, с.158]. Такое неконкретное и всеобъемлющее определение не только не раскрывает содержание термина, но и не конкретизирует объект учета, поскольку не каждое живое животное и растение является активом и, соответственно, объектом учета. Такое определение характеризует только первую составляющую термина - «биологический» и вовсе игнорирует вторую, но не менее важную - «актив».

Исследуя формулировку определения понятия «активов» на основе их свойств, М. Мэтьюс и М. Перера отмечают, что ряд авторов рассматривает актив как источник будущих доходов, любой будущий доход; совокупность подходящего потенциала, любой экономический ресурс, способный приносить доход хозяйствующему субъекту, вероятные будущие экономические выгоды, измеримые вероятные будущие экономические выгоды, будущие экономические выгоды [Яковлева Я. С., с.52].

Как считают И.В. Замула и Л.П. Черевко, трактовка активов «как будущих экономических выгод» является неточной, поскольку:

- актив отождествляется с понятием «доход», хотя и подлежит признанию в будущем;

- актив следует рассматривать как первичное, а результаты от его использования - как вторичное. Актив является носителем потенциальных доходов, но не самими доходами;

- у активов и доходов абсолютно разные моменты признания, которые не совпадают во времени и не отвечают требованиям принципов соответствия и периодичности; более того, если стоимость активов признается в момент включения их в состав имущества предприятия, то ожидаемые доходы будут признаны в соответствующей (заработанной) доле в каждый отчетный период в течение всего срока их использования на основе принципа осмотрительности;

- у активов и потенциальных доходов различные абсолютные величины в момент признания [Керимов, с. 299].

В результате проведенного исследования установлены основные условия признания биологических активов, представленных на рисунке 1.1.

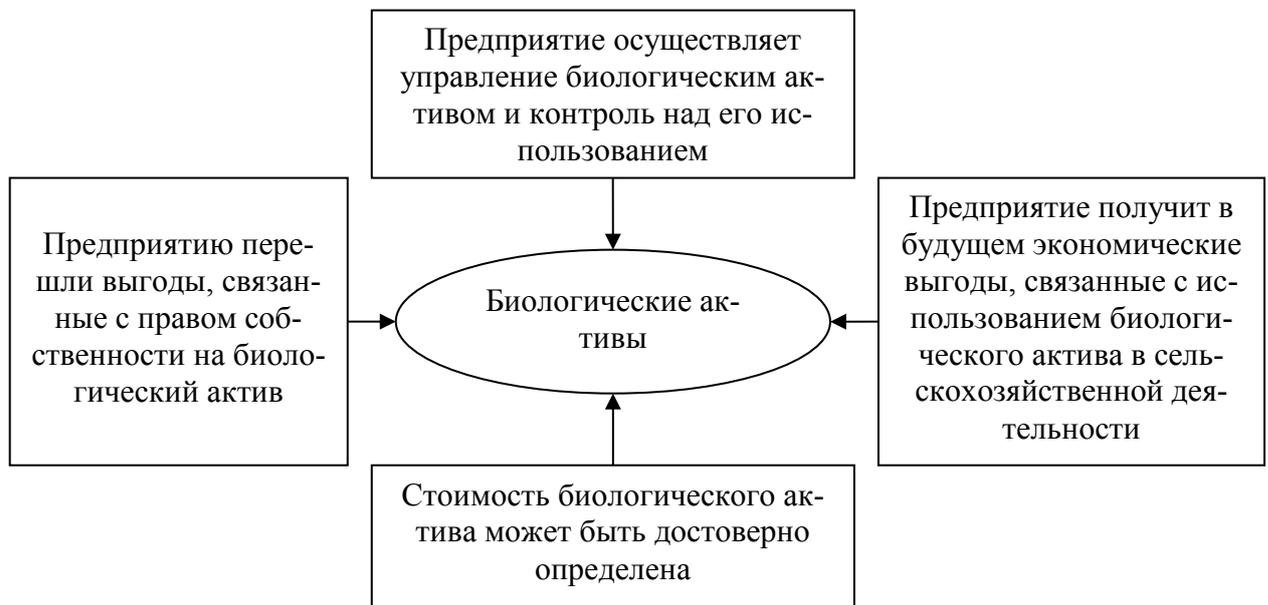


Рис. 1.1. Условия признания биологических активов

Источник: [Белов, с.156].

Исходя из того, что объектом бухгалтерского учета является актив независимо от его формы, то не все живые животные и растения могут быть объектами бухгалтерского учета, а только те, которые контролируются предприятием в результате прошлых событий и использование которых, как ожидается, приведет к получению экономических выгод в будущем. Учитывая это, толкование термина «биологический актив», что приведены в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 30 «Биологические активы» полностью соответствует его экономической

сущности. Согласно данному стандарту, биологический актив - животное или растение, которое в процессе биологических преобразований способно давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, а также приносить другим способом экономические выгоды [Белов, с.157].

Для уточнения сущности биологических активов проанализируем взгляды разных ученых (Таблица 1.1).

Таблица 1.1

Определение понятия «биологические активы» различными авторами

Автор	Определение
1	2
О.В. Богданюк	На макроуровне: биологические активы – это часть национального богатства страны, на которые установлено право собственности и которые реализуют свои функции: ресурсную, экологические услуги, обеспечение продовольствием и повышение благосостояния населения. На микроуровне: биологические активы – это природные ресурсы, используемые в сельском хозяйстве, которые контролируются предприятием, способные к биологической трансформации, результатом которой является получение дополнительных биологических активов и биологически полноценной, экологически безопасной продукции.
В.О. Вороновская	Биологические активы – это все объекты биосферы, используемые в деятельности предприятия.
В.М. Головачко	Биологические активы как объект бухгалтерского учета следует рассматривать как живые растения, животные или другие биологические ресурсы, которыми располагает субъект хозяйственной деятельности, и использование которых в сельскохозяйственном производстве обеспечит экономические выгоды в будущем.
Н.В. Гончаренко [15, с. 9]	Биологические активы – это живые растения, животные или другие биологические ресурсы, которые в результате прошлых событий контролирует или которыми располагает субъект хозяйственной деятельности, и использование которых в сельскохозяйственном производстве обеспечит экономические выгоды в будущем.
В.М. Жук	Биологические активы - живые организмы (животные и растения), которые выращиваются предприятием для получения сельскохозяйственной продукции или содержатся ним для получения других выгод.
А.Г. Загородний, Г.Л. Вознюк	Актив биологический - животное или растение, которое в процессе биологических преобразований способно давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, а также приносить другим способом экономические выгоды.

Продолжение таблицы 1.1

1	2
И.В. Замула, Л.П. Черевко	Биологические активы – это живые организмы, которые используются в сельскохозяйственной деятельности и являются ресурсами аграрных предприятий, способные в процессе качественных и количественных изменений давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, предназначенные для потребления при производстве продукции и/или для дальнейшего использования, а также приносить другим способом экономические выгоды.
П.М. Кузьмович	Биологические активы – это совокупность биологических ресурсов, которые достоверно оценены, контролируются и идентифицированы предприятием, в процессе биологических преобразований способны давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, а также приносить иным способом экономические выгоды.
М.Ф. Огийчук, В.Я. Плаксиенко, Л.Г. Панченко	Биологический актив - животное или растение, которое в процессе биологических преобразований способно давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, а также приносить другим способом экономические выгоды.
О.В. Остапчук	Биологические активы – это живые существа и организмы в сельском хозяйстве, которые способны расти, развиваться, содержащие «активное начало», которое при соответствующих условиях может создавать живой организм.
В.В. Пасенко	Биологический актив – это совокупность природных (биологических) ресурсов, которые в процессе биологических преобразований способны давать сельскохозяйственную продукцию и/или текущие и дополнительные биологические активы, а также приносить другим способом экономические выгоды.
Н.В. Перевозник	Биологический актив – это живые растения, животные, а также другие биологические ресурсы, контролируемые предприятием, которые в процессе биологических преобразований способны давать сельскохозяйственную продукцию и/или другие биологические активы, а также приносить иным способом экономические выгоды.
Л.К. Сук, П.Л. Сук	Биологические активы – это «явление жизни», то есть живые животные или растения, которые способны к биологической трансформации. Они могут обеспечивать процесс производства новых неживых продуктов.

Источник: [составлено автором]

Можно сделать вывод, что среди ученых-экономистов не существует единого подхода к определению биологических активов как учетно-аналитической категории, поскольку каждый автор трактует его по-своему. Но всех ученых, сферой исследования которых есть проблемы учета биологических активов, можно разделить на две группы: сторонников системного (философского) подхода и несистемного (видового) подхода. Данные подходы представлены на рисунке 1.2.

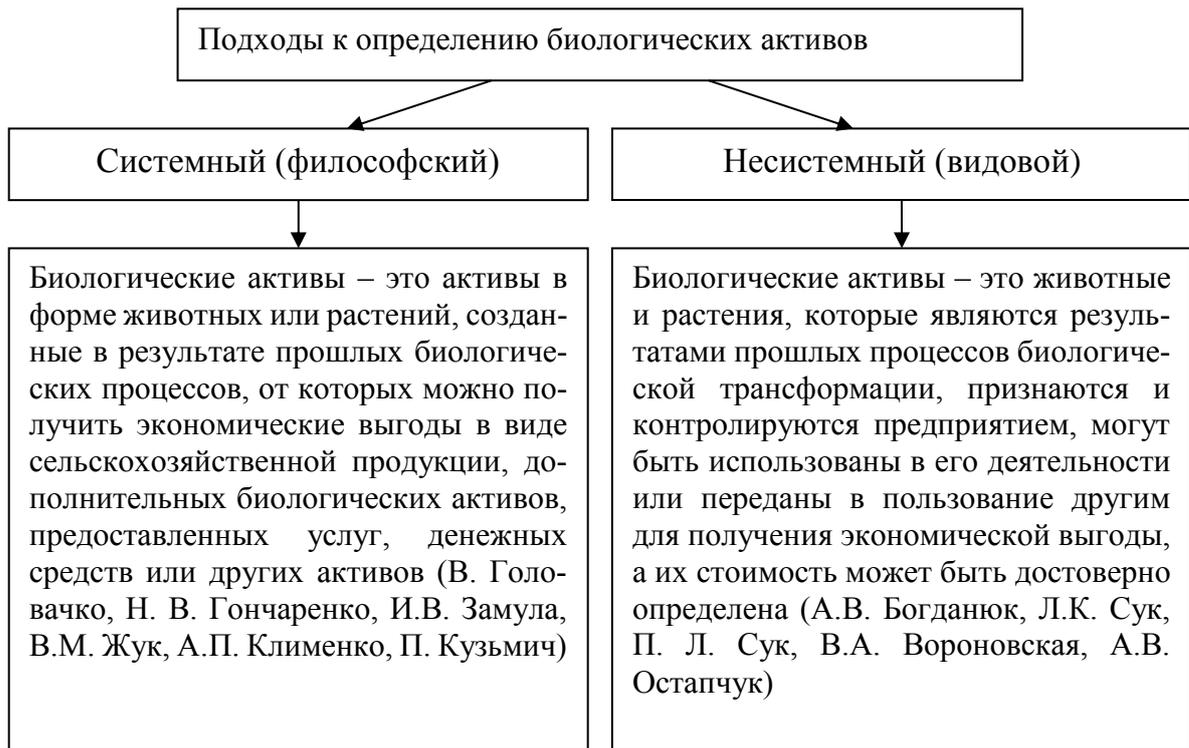


Рис. 1.2. Подходы к определению биологических активов
Источник [составлено автором]

По мнению многих авторов, целесообразно использовать системный подход, в котором шире и конкретнее дается определение. Данное определение имеет право на существование так же, как и второе. В основу второго определения положен конкретный вид (форма) имущественных элементов предприятия. Таким образом, по второму подходу определение любой однородной группы активов требует повторения свойств, характеристик, общих для других групп активов. Однако преимущество принадлежит определению по системному (философскому) подходу.

Очень интересной является проблема определения экономической сущности биологических активов, приведенной в работе Н.В. Перевозник: «Недостаточное научное определение экономической характеристики биологических активов приводит к тому, что сейчас нет четкого разграничения экономических терминов "ресурсы", "активы", "биологические ресурсы", "биологические активы", что приводит к их неоднозначной трактовке и вызывает дискуссии по их экономической и учетно-аналитической сущности» [Перевозник, с. 71].

«Для определения термина "биологические активы", - отмечает С. В. Киселев - нужно применить четко указанные признаки актива как экономической категории: во-первых, актив должен находиться во владении предприятия (контролироваться предприятием), во-вторых, должен иметь определенную стоимость в денежном выражении, а в-третьих, должно принести будущую экономическую прибыль. Ведь не любое растение или животное могут быть активами, а только те, которые способны приносить экономическую выгоду» [Киселев, с. 117].

Во время характеристики биологических активов как активов предприятия для целей учета необходимо учитывать, что биологические активы – это живые организмы, которые развиваются по законам природы. Исходя из этого, природные факторы, которые влияют на особенности этих активов и их учет, определяющие их отличия от других видов активов, учитываются предприятиями. С. В. Киселев среди таких природных факторов, влияющих на учет биологических активов, выделяет значительную продолжительность производственного процесса, которая зависит от влияния внешней среды на биологические процессы развития растений (свет, температура воздуха, осадки) и биологических характеристик животных (порода). Несмотря на это, в сельском хозяйстве существует сезонность, а сам производственный процесс часто выходит за пределы календарного года и достигает нескольких лет (при выращивании многолетних насаждений, коров для восстановления стада и т. д.). Также через биологические особенности сельскохозяйственных ресурсов от одной культуры или вида животных получают несколько видов продукции. Кроме того, время, затраченное на производство сельскохозяйственной продукции, не совпадает со временем его поступления и реализации. Сроки получения готовой продукции зависят от сроков выращивания животных. Биологические активы в процессе производства воспроизводят часть нужных предметов и средств производства (молодняк животных, корма, семена и т. д.), необходимых предприятию для поддержания и расширения производства [Сельская экономика, с. 118].

Исследуя учетно-аналитический процесс биологических активов в сельскохозяйственном предприятии, установлено, что в состав биологических активов входят не только животные и растения, но и птицы, рыба и пчелы, которые, согласно биологической классификации не являются животными. Поэтому С.В.Киселев считает, что определение биологических активов для учетно-аналитических целей в рамках «растение или животное» сужено и требует уточнения или дополнения.

Для правильной организации учета, прежде всего, важно четко определить объекты учета. Так, Семин А.Н. отмечает, что биологические активы, то есть растения и животные, является видом активов, которые по своей экономической характеристике значительно отличаются от других объектов бухгалтерского учета. В частности, они характеризуются быстрой и постоянной сменой как количественных и качественных, так и стоимостных характеристик. Биологические активы (растения и животные) меняются практически каждую минуту, поэтому установить их современное состояние по объему и стоимости весьма проблематично [Семин, Селиванова, с. 8].

В связи с тем, что биологические активы достаточно разнообразны, с целью отражения их в учете необходима четкая и научно обоснованная классификация.

Классификация биологических активов – это относительно стабильная, логично построенная система активов сельскохозяйственного предприятия, отдельные структурные единицы которой характеризуются определенной выделенностью, самостоятельностью и выполняют определенное назначение относительно системы [Бухгалтерский учет в агропромышленном комплексе, с. 73].

Для полной экономической характеристики биологических активов необходимо исследование их классификации с нормативной и научной точек зрения. Для целей бухгалтерского учета биологических активов Методическими рекомендациями бухгалтерского учета биологических активов предусмотрена следующая классификация биологических активов (Рисунок 1.3), в основу которой по-

ложены два основных признака: отрасль аграрного производства (растениеводство и животноводство) и срок полезного использования (долгосрочные и текущие).



Рис. 1.3. Классификация биологических активов в соответствии с Методическими рекомендациями по учету биологических активов

Источник: [Брянских, с. 177].

Такой подход уместен, исходя из того, что технология производства продукции растениеводства и животноводства, а также биологические активы, которые принимают в них участие, совершенно разные.

По степени достижения биологическим активом плодоносящего состояния на момент отчетности, или, другими словами, способности приносить экономические выгоды на дату баланса биологические активы разделены на зрелые и незрелые.

К незрелым долгосрочным биологическим активам относят биологические активы, операционный цикл создания которых превышает 12 месяцев (кроме животных на выращивание и откорме), которые в отчетном периоде еще не способны давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы определенного качества. Все другие биологические активы являются зрелыми.

Такая классификация биологических активов является приемлемой для ведения бухгалтерского учета, но требует определенного совершенствования с учетом результатов исследований ученых и требований учетной практики. Так, С.Ф. Голов, опираясь на МСФО 41 «Сельское хозяйство», в исследовании методологии оценки биологических активов по справедливой стоимости предлагает включить в классификации потребляемые и плодоносящие биологические активы [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»].

Потребляемые биологические активы – это те активы, из которых собирают урожай в виде сельскохозяйственной продукции или продают как биологические активы (скот, предназначенный для производства мяса; скот, который получают с целью продажи, рыба в рыбоводческих хозяйствах; зерновые, такие как кукуруза или пшеница; лес, который выращивается для получения древесины).

Плодоносящие биологические активы – это все биологические активы, не являющиеся потребляемыми (крупный рогатый скот молочного направления, виноградники, фруктовые деревья) [Бухгалтерский финансовый учет, с. 89].

Классификация биологических активов для нужд бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях раскрыта в работе Н.В. Перевозник. Автором выделены виды биологических активов по следующим признакам:

- по отрасли производства (животноводства, растениеводства);
- по срокам использования (долгосрочные, текущие);

- по способности приносить экономическую пользу на дату баланса (зрелые, незрелые);
- на праве собственности (собственные, арендованные);
- по методу оценки (оцененные по справедливой стоимости, оцененные по первоначальной стоимости);
- по способу использования в производственном процессе (потребляемые, плодоносящие).

Такая классификация в большей степени характеризует биологические активы, как экономическую и учетную категорию и всесторонне раскрывает ее, учитывая потребности сельскохозяйственных предприятий по отражению биологических активов в учете и формированию информации о них для нужд управления и контроля.

Таким образом, по результатам проведенного исследования установлено, что биологические активы – это живые растения, животные или другие биологические ресурсы, которыми располагает субъект хозяйственной деятельности, и использование которых в сельскохозяйственном производстве обеспечит экономические выгоды в будущем. Предложенное определение дает возможность уточнить сущность биологических активов как объектов бухгалтерского учета и контроля сельскохозяйственных предприятий.

Классификацию биологических активов целесообразно осуществлять с выделением следующих признаков: по способности приносить экономическую выгоду на дату баланса, по способу использования в производственном процессе, по сроку использования, по методу оценки, по праву собственности. Классификация будет способствовать повышению достоверности ведения бухгалтерского учета биологических активов с учетом всех разрезов аналитики.

1.2. РЕГУЛИРОВАНИЕ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

Для выхода на рынок иностранного капитала сельскохозяйственным организациям необходимо подготовить отчётность, которая будет понятна потенциальным зарубежным инвесторам.

Достоверное отражение и раскрытие информации об активах, обязательствах и капитале в отчётности, составленной по МСФО, позволит заинтересованным пользователям сформировать собственное мнение о результатах деятельности компании за определённый отчётный период и эффективности принятия её руководством управленческих решений.

Поэтому совершенствование учёта биологических активов обеспечивается внедрением МСФО № 41 «Сельское хозяйство» в российскую учётную систему. Данный стандарт применяется для учёта сельскохозяйственной деятельности, в том числе: биологических активов, сельскохозяйственной продукции в момент её сбора, некоторых правительственных субсидий [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»].

За последние годы в существующие нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету было внесено большое количество изменений в соответствии с МСФО, предопределивших возникновение целого ряда вопросов в бухгалтерском учете сельскохозяйственных предприятий.

В аграрном секторе экономики проведено немало мероприятий, цель которых – совершенствование организации бухгалтерского учета, улучшение его методологии, а также увеличение прозрачности отчетных данных. Внедрение МСФО 41 стимулирует учетную систему Российской Федерации искать новые прогрессивные пути с целью сближения с мировым стандартом. Стандарт внес кардинальные изменения в порядок учета сельскохозяйственных предприятий, и, как следствие, – в сложившуюся на протяжении многих лет психологию бухгалтеров [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»].

Первые попытки разработки стандарта, который бы регулировал порядок учета на сельскохозяйственных предприятиях, были предприняты в 1994 году и увенчались успехом в 2000 году принятием МСФО 41 «Сельское хозяйство». Важность разработки такого стандарта, по мнению аналитиков, заключалась в

том, что компании отрасли требуют привлечения капитала извне (от банков, кредитных союзов, государства), что, в свою очередь, требует предоставления финансовой отчетности. Впрочем, вплоть до последнего момента отсутствовали единые методологические подходы к учету, оценке и раскрытию информации о сельскохозяйственной деятельности вследствие того, что правила ведения бухгалтерского учета в разных государствах, разработанные специализированными компетентными органами, были не согласованы между собой и нацелены на решение конкретных проблем, связанных с тем видом сельскохозяйственной деятельности, который считался наиболее важным для конкретной страны [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»].

Специфические на первый взгляд проблемы учета в действительности являются одними из ключевых условий проведения реформ в экономике, поэтому в результате внедрения МСФО в России будет сформирована чистая и понятная для глобальной экономики система учета деятельности различных субъектов хозяйствования.

В процессе исследований и разработки мер по внедрению МСФО в учетную практику российские ученые выбирают различные пути раскрытия концептуальных принципов и требований по ведению учета и составлению отчетности, систематизируя мысли зарубежных и отечественных специалистов, ссылаясь на законодательную базу. Вместе с тем никто не предлагает научный подход к определению требований к учетно-отчетной информации, качественных характеристик отчетности, а также принципов учета [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»].

Выход в свет МСФО 41 «Сельское хозяйство» обозначил вопрос выбора: либо продолжать внедрение иностранной учетной технологии, в частности, оценки активов по справедливой стоимости, либо продолжать применять собственную методику оценки, учета и отчетности, ведь в России на все учетные процессы на сельскохозяйственных предприятиях - ведение учета расходов и калькулирования себестоимости продукции, составление отчетности - регулируется отраслевыми и ведомственными нормативно-правовыми актами, например,

(Приказ Минсельхоза РФ № 73 от 2 февраля 2004 года; Приказ Минсельхоза РФ № 792 от 6 июня 2003 года и т.д.), чего нет в развитых странах.

Отсутствие вплоть до 2011 года признания на государственном уровне МСФО в России некоторым образом удерживало деятельность научных учреждений, которые занимались разработкой учебных материалов по международным стандартам, что в свою очередь тормозило процессы обучения персонала. Руководители предприятий, не будучи уверены в том, что возникнет потребность в ведении учета и составлении отчетности по МСФО, не были заинтересованы в переподготовке и повышении квалификации своих специалистов [Бухгалтерский учет и налогообложение в сельском хозяйстве, с.88].

Все трудности перехода на новые стандарты ложатся на предприятия и учебные заведения, так как государственные органы к настоящему моменту не могут обеспечить качественный переход на новые стандарты из-за отсутствия полноценных программ обучения и повышения квалификации.

Разные страны начинают переходить на международные стандарты, однако при этом возникают проблемы, требующие своего решения. Введение МСФО дает возможность улучшать, обосновывать и эффективно вести учет, не лишая хозяйства самостоятельности в отражении особенностей его деятельности. Более того, переход учета на международные стандарты ускоряет разработку национальных стандартов [Бабаев Ю. А., Петров А. М., с.132].

В 2006 году законодателем были разработаны проект положения по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» для сельскохозяйственных организаций и проект «Методики бухгалтерского учета биологических активов и их биотрансформации для сельскохозяйственных организаций» [Бусел, с.125].

Проект ПБУ вобрал в себя значительную часть МСФО 41 - не только определение основных понятий, что, в свою очередь, сильно сузило сферу его применения, исключив из сферы его регулирования сегмент предприятий, которые считаются аграрными в соответствии с современной российской классификацией. Он также принял к использованию понятие «справедливая стоимость».

Авторы проекта «Учет биологических активов» предприняли попытку соединить российскую практику учета биологических активов с МСФО 41. Впрочем, в таком виде Проект ПБУ требует существенной доработки и адаптации к системе отечественного бухгалтерского учета [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»].

Проект стандарта акцентирует внимание на трех проблемах: неопределенность в объектах учета и в счетах, на которых должны отражаться операции с ними; оценка биологических активов; проблемы и последствия новой методики определения финансовых результатов. Данный перечень не является исчерпывающим, однако на этапе обсуждения проекта и поисков верных решений вышеназванные вопросы более целесообразны для последующего рассмотрения.

Внедрение ПБУ «Учет биологических активов» существенно изменило бы методику ведения учета на сельскохозяйственных предприятиях. Как свидетельствует практика, новые методологические основы бухгалтерского учета вызвали бы многочисленные трудности учетной работы и не получили бы должного распространения в сельскохозяйственных предприятиях страны. Одной из причин этого является недостаточное научное исследование и отсутствие практических разъяснений по применению отдельных положений стандарта.

Одним из отличительных признаков оказалась сфера применения стандарта. Предполагается, что проект ПБУ «Учет биологических активов» будут применять только сельскохозяйственные предприятия, а как вести учет бюджетным организациям, имеющим на балансе собственные подсобные хозяйства, где выращивается сельскохозяйственная продукция, животные на откорме, непонятно. Отдельно должны быть прописаны правила учета для малых предприятий (в сельском хозяйстве это крестьянские фермерские хозяйства).

Проект ПБУ «Учет биологических активов» на данный момент находится в стадии разработки и поэтому предложенный документ нужно использовать всем без исключения предприятиям, если их деятельность связана с изготовлением сельскохозяйственной продукции, с учетом их особенностей [Витковская, с.212].

На данный момент, пока проект ПБУ «Учет биологических активов» в действии еще не вступил, бухгалтерам необходимо руководствоваться, кроме МСФО 41, еще целым рядом нормативных документов:

1. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ.
2. Положения по бухгалтерскому учету
3. Приказ Минсельхоза РФ от 02.02.2004 N 73 "Об утверждении Методических рекомендаций по учету затрат в животноводстве" (вместе с "Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях");
4. Приказ Минсельхоза РФ от 19.06.2002 N 559 "Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций";
5. Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792 "Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях".

Проанализируем отличия отечественных стандартов от международных.

Согласно МСФО 41, биологические активы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на осуществление продажи, за исключением случаев, когда надёжная оценка справедливой стоимости невозможна, и в этих случаях биологические активы оцениваются по фактической стоимости. Прибыли и убытки от изменения справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу признаются в составе прибыли или убытка за период.

Сельскохозяйственная продукция, полученная от биологического актива (отделённая от биологического носителя), оценивается по справедливой стоимости за вычетом затрат на осуществление продажи, определяемой в момент сбора урожая (отделения от биологического носителя). Впоследствии учёта данной продукции осуществляется, как правило, в соответствии с требованиями стандарта, регулирующего вопросы учёта запасов [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»].

В отличие от МСФО, согласно РПБУ, биологические активы отражаются в отчётности по фактической стоимости. В отличие от МСФО, изменения в рыночной стоимости биологических активов не признаются до тех пор, пока эти активы не будут проданы.

Подход к оценке сельскохозяйственной продукции зависит от вида биологического актива, с которого был собран урожай: в общем случае, основная продукция оценивается по себестоимости, а побочная - по цене продажи.

Согласно МСФО, к биологическим активам относятся живущие животные и растения, которые допускают биологическую трансформацию в сельскохозяйственную продукцию (впоследствии учитываемую в качестве запасов) или в дополнительные биологические активы либо получение такой продукции или активов в результате отделения от биологического носителя (сбора урожая). Определение того, является ли какой-либо объект биологическим активом или статьёй запасов, зависит от целей, для которых этот объект предназначен предприятием (МСФО 41, пункт 5) [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»].

Животные или растения, которые не являются объектом активно управляемого процесса, исключены из сферы применения стандарта, регулирующего вопросы учёта биологических активов (МСФО 41, пункт 1, 6) [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»].

Земля не является биологическим активом в сфере применения указанного стандарта, не смотря на то, что она используется для производства таких активов. Соответствующие участки земли отражаются в учёте как основные средства (МСФО 41, пункт 2) [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»].

В отличие от МСФО, в системе РПБУ отсутствует отдельное положение по бухгалтерскому учёту для сельского хозяйства. Однако некоторые отраслевые особенности бухгалтерского учёта рассматриваются в методических рекомендациях, утверждаемых Министерством сельского хозяйства РФ.

В отличие от МСФО, термин «биологические активы» в РПБУ не используется. Вместо этого рассматриваются особенности ведения бухгалтерского учёта и отчётности сельскохозяйственными организациями, сгруппированными,

как правило, по двум основным направлениям в зависимости от вида производимой продукции: растениеводство и животноводство [Приказ Минсельхоза 792, пункт 7].

Подобно МСФО, в РПБУ предусмотрены указания в отношении таких, характерных для сельскохозяйственных организаций активов, как животные и растения, которые преобразуются в сельскохозяйственную продукцию. Молодняк животных, ещё не достигший своего продуктивного возраста, а также многолетние насаждения в стадии закладки и выращивания учитываются, соответственно, как запасы и основные средства [Приказ Минсельхоза 559, пункт 35].

Однако по молодым (не принятым в эксплуатацию) многолетним насаждениям амортизация не начисляется [Приказ Минсельхоза №559, пункт 21].

В отличие от МСФО, затраты на возделывание растительных культур, отличных от многолетних насаждений (например, культуры ржи), показываются как незавершённое производство, а после сбора урожая относятся на себестоимость готовой продукции. [Приказ Минсельхоза 792, пункты 14, 64].

Подобно МСФО, земля сельскохозяйственного назначения учитывается в составе основных средств, однако особенности учёта, предусмотренные отраслевыми указаниями, могут приводить к возникновению различий с МСФО на практике. Например, затраты по улучшению плодородия земель будут включены в первоначальную стоимость соответствующего земельного участка, если этот участок принадлежит организации на правах собственности. В то же время капитальные затраты на коренное улучшение земель (например, на корчёвку кустарников или мелиоративные работы) капитализируются на ежегодной основе в качестве самостоятельного объекта основных средств с последующей его амортизацией [ПБУ 6/01, пункт 13; Приказ Минсельхоза 559, пункты 3, 97, 115].

Согласно МСФО, биологические активы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Когда справедливая стоимость биологического актива не может быть надёжно оценена на дату первоначального признания, этот биологический актив оценивается по себестоимости за вычетом

накопленной амортизации и убытков от обесценения. Если впоследствии надёжная оценка актива по справедливой стоимости становится возможной, то актив оценивается по справедливой стоимости за вычетом затрат на осуществление продажи. Биологический актив, оценённый по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, продолжает оцениваться таким образом вплоть до момента выбытия. Изменения в справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу признаются в составе прибыли или убытка за период [МСФО 41, пункты 12, 26, 30, 31].

В отличие от МСФО, статьи, которые квалифицировались бы как биологические активы в МСФО, оцениваются в РПБУ по себестоимости, а не по справедливой стоимости [Приказ Минсельхоза 792, пункты 56, 57].

В отличие от МСФО, при достижении молодняком крупных животных (например, молочного скота) эксплуатационного возраста, этот молодняк признаётся и учитывается как объекты основных средств [Приказ Минсельхоза 559, пункт 30].

Кроме того, животные, учитываемые в составе основных средств, рекласифицируются в состав запасов, если их было решено поставить на откорм [Приказ Минсельхоза №559, пункт 159].

Прочие животные, например, овцы, продуктивный и племенной скот, которые в МСФО также рассматривались бы как биологические активы, не проверяются на предмет обесценения, что отличается от МСФО.

Соответственно, в отличие от МСФО, изменения в рыночной стоимости биологических активов будут «признаны» согласно РПБУ только в момент продажи.

Если согласно МСФО, в отношении какого-либо биологического актива можно получить информацию о рыночных ценах, действующих на активном рынке, то справедливая стоимость данного актива определяется на основе рыночных цен. При определении справедливой стоимости актива необходимо учи-

тывать место расположения актива и его состояние. Затраты, связанные с транспортировкой актива на рынок, вычитаются из рыночной цены при определении справедливой стоимости [МСФО 41, пункты 9, 17].

Если активный рынок отсутствует, то для определения справедливой стоимости биологического актива предприятие ориентируется на цены недавних рыночных сделок, рыночные цены аналогичных активов и сравнительные отраслевые показатели по соответствующему сектору. Эти цены корректируются с учётом различий в характеристиках и/или возрасте (стадии роста) соответствующих активов [МСФО 41, пункты 18, 19].

Когда информация о рыночных ценах или стоимости отсутствует, справедливая стоимость оценивается путём дисконтирования ожидаемых чистых потоков денежных средств по какой-либо текущей рыночной ставке. При определении приведённой стоимости ожидаемого нетто-потока денежных средств предприятие учитывает те нетто-потоки денежных средств, которые ожидали бы получить от данного актива участники наиболее значимого для предприятия рынка. Таким образом, справедливая стоимость биологического актива (т. е. цена, которую покупатель готов заплатить) может включать не только его стоимость в момент сбора урожая, но и стоимость потенциальной дополнительной биологической трансформации, которую учли бы участники рынка. Такой потенциал будущей дополнительной биологической трансформации актива учитывается в стоимости посредством отражения соответствующих рисков, связанных с периодом до момента возникновения потоков денежных средств. Эти риски отражаются либо в ставке дисконтирования, либо в расчётной оценке потоков денежных средств, ожидаемых в будущем.

Если справедливая стоимость не поддаётся надёжной оценке, то используется первоначальная (историческая) стоимость (МСФО 41, пункты 20, 21, 23, 30) [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»].

Поскольку биологические активы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу исходя из их конкретного местонахождения и

состояния в настоящий момент времени, затраты, связанные с развитием биологических активов, относятся на расходы по мере их возникновения (МСФО 41, пункты 9, 12) [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»].

Сельскохозяйственная продукция, представляющая собой продукцию, полученную от биологических активов предприятия, оценивается по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, определяемой на момент сбора урожая. Это величина принимается в качестве условно первоначальной стоимости продукции для целей её последующего учёта в соответствии с требованиями стандарта, регулирующего вопросы учёта запасов (МСФО 41, пункты 3, 13, 32) [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»].

После сбора урожая (отделения продукции от биологических носителей) сельскохозяйственная продукция учитывается как запасы, даже если полученная продукция требует дополнительной биологической трансформации или отделения от биологического носителя (например, требуется ферментация) (МСФО 41, IN2) [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»].

В отличие от МСФО, в РПБУ биологические активы не оцениваются по справедливой стоимости.

В отличие от МСФО, концепция активного рынка не рассматривается в РПБУ в отношении биологических активов.

В отличие от МСФО, оценка сельскохозяйственных культур и животных производится на основе накопленных затрат на их выращивание.

Однако стоимость определённых видов побочной продукции, например, черенков или отводков, многолетних насаждений типа виноградника, или яиц, полученных от молодняка птицы, оценивается по цене их продажи [Приказ Минсельхоза 792, пункты 57, 60, 64, 65].

Исследование показывает, что экономическая основа справедливой стоимости, а также условия, возможность и необходимость использования ее в бухгалтерском учете и отчетности у аграрных компаний России в настоящее время практически отсутствуют (кроме общественно значимых экономических субъек-

тов (корпоративных формирований), составляющих сводную отчетность в соответствии с Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности».

Поэтому на ближайшую перспективу целесообразно сохранить сложившуюся и действующую в бухгалтерском, налоговом и статистическом учете трактовку понятий и порядок использования фактической себестоимости при оценке незавершенного производства в растениеводстве, взрослых продуктивных животных и животных на выращивании и откорме, других биологических активов, а также аграрной продукции в момент ее первоначального получения для целей бухгалтерского финансового и налогового учета, составления бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности и ее аудита, а также финансового планирования (бюджетирования), анализа финансового состояния и финансовых результатов работы организаций, а также решения вопросов государственной поддержки сельхозпроизводителей.

Такой подход согласуется с основными положениями МСФО (IAS) 41 и МСФО (IFRS) 13 предусматривающими альтернативный метод в виде оценки соответствующих активов на основе затратного подхода.

В то же время в соответствии с действующими законодательными и нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету экономические субъекты для оперативного управленческого планирования (бюджетирования), управленческого бухгалтерского учета по центрам затрат и доходов, экономического анализа и внутреннего контроля вправе по собственному усмотрению использовать различные методы внутреннего управленческого учета, в том числе и оценку биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости с раскрытием дополнительной информации в отчетных формах, пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (в табличной форме) и в пояснительной записке к годовому бухгалтерскому учету.

1.3. ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

Долгое время оценку рассматривали в узком смысле этой категории исключительно как один из элементов бухгалтерского учета. Однако, за последние годы из-за процессов в отечественной экономике проблема оценки приобретает все больший масштаб - выходит за рамки учета и становится финансовой. С развитием рыночных отношений, образованием и функционированием в сельском хозяйстве различных внутрихозяйственных формирований, предприятий различных форм собственности, наличием инфляционных процессов вопросы оценки активов становится еще более актуальным.

Выбор оптимального метода оценки биологических активов является одним из важнейших этапов организации бухгалтерского учета. Для начала проанализируем все виды экономических оценок, используемых в бухгалтерском учете.

Добрынин, В.А.. считает, что в зависимости от момента измерения все оценки нужно относить к настоящему времени. При этом они могут быть оценками прошлого, настоящего и будущего, то есть характеризовать стоимость имущества в разные периоды времени [Добрынин, с.63].

Не разделяя мнения Я. В. Соколова по классификации оценок на основе фактора времени, С. В. Киселев отмечает, что оценки следует относить только к настоящему моменту [Сельская экономика, с.130]. Он выделяет оценки по времени их осуществления прошлые и нынешние. Согласно этому утверждению, к прошлым оценкам относятся: историческая себестоимость, нормативная себестоимость и бюджетные (прогнозные) оценки. К нынешним оценкам относятся: историческая себестоимость, текущая себестоимость, стоимость реализации, нынешняя стоимость, ликвидационная стоимость и будущая стоимость. К оценкам следует отнести и справедливую стоимость, которая не выделяется ни учеными, ни МСФО в самостоятельный вид оценок, однако по времени осуществления она

является настоящей по отношению к будущему определению финансового результата, поскольку справедливая стоимость определяется до начала операций по реализации продукции.

Оценка по первоначальной стоимости - приоритетный подход к оценке статей отчетности и ведения текущего бухгалтерского учета, определенный в МСФО.

Оценка по первоначальной стоимости предполагает, что активы отражаются по сумме расходов на приобретение сырья и материалов на их изготовление и расходов на доведение до рабочего состояния или места хранения. Историческая стоимость определяется как первоначальная стоимость объектов, признаваемых в бухгалтерском учете. Итак, историческая стоимость и первоначальная стоимость - тождественные понятия, выражающие материальные, денежные и трудовые затраты на производство продукции, т.е. себестоимость производства.

Первоначальная стоимость как вид оценки отражает реальные издержки производства, которые имеют документальные расчеты, основанные на реальных ценах, действовавшие на момент приобретения средств производства и предметов труда. Этот вид оценки, в отличие от справедливой стоимости, которая не всегда соответствует действительности и особенностям деятельности в сельском хозяйстве, является реальным, а не виртуальным.

Текущая себестоимость активов предполагает их отражение по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая была бы уплачена в случае приобретения такого же актива на текущий момент. При этом текущая стоимость при некоторых обстоятельствах используется для формирования первоначальной стоимости, в частности при поступлении активов, а также для корректировки балансовой стоимости ранее признанных в учете активов. Потребность в корректировке балансовой стоимости ранее признанных активов возникает при условии существования существенного отклонения их исторической стоимости от текущей стоимости на дату составления финансовой отчетности. Итак, для боль-

шей достоверности оценки сопоставляют данные прошлой (исторической, первоначальной) стоимости и текущей стоимости, то есть стоимости активов на текущий момент их приобретения.

Разновидностью текущей стоимости выступает справедливая оценка. Справедливая стоимость – это стоимость, в основу которой положены общественно необходимые затраты труда на предприятиях, производящих подавляющее количество товаров при равенстве спроса и предложения на них. Равновесие спроса и предложения – это "утопия", поскольку в современной рыночной среде ее не существует.

Отечественное понимание категории "справедливая стоимость" и отечественные методические подходы к ее определению, исходя из исследований Тоболич З.А, в настоящее время находят поддержку и у теоретиков Запада, что дополнительно усиливает научную позицию сторонников традиционной экономической парадигмы, согласно которой покупателем справедливой должно признаваться цена, состоящая из расходов и умной наценки - чистой прибыли [Тоболич, с. 10].

Главными мотивами оценки по рыночным ценам есть желание выяснить рентабельность отраслей сельского хозяйства и легкость получения цены для немедленного отражения на балансе поступления продукции из производства. В результате этого происходит прямое искажение информации в балансе, поскольку при такой оценке в баланс вводится прибыль, которая естественно не была получена, или ущерб, которого не понесло предприятие.

Международные стандарты финансовой отчетности рекомендуют определять справедливую стоимость долгосрочных активов, в том числе и земли, на основе рыночных данных путем экспертной оценки, которую осуществляют профессиональные оценщики (маркетологи). Однако если говорить о земле как естественном биологическом активе, то оценка по справедливой стоимости неуместна, как и любого биологического актива сельского хозяйства.

В то же время неоднозначность взглядов о возможности оценки активов по справедливой стоимости порождает возникновение ряда противоречий по этому

поводу. Анализ экономических трудов ученых свидетельствует, что противников оценки справедливой стоимости больше, чем ее сторонников.

Крещенко О.В. рассматривает возможность оценки по справедливой стоимости как признак революции в учете [Крещенко, с.82]. По мнению Ивашкевича, использование термина «справедливая стоимость» - правомерно, а применять его нужно и возможно.

По оценке биологических активов и сельскохозяйственной продукции В. И. Сильванович отмечает, что калькуляция плановой и фактической себестоимости и оценка на основе нее по первоначальной стоимости (внутренним ценам) характерна для управленческого учета. Для внешних пользователей информации, которая отражается в финансовой отчетности и является данными финансового учета, более важна оценка именно по рыночным ценам [Сильванович, с.127].

Как уже отмечалось, между этими двумя видами оценок существует большая разница в степени достоверности. Финансовая отчетность, составленная по требованиям МСФО, и информация о себестоимости биологических активов и продукции растениеводства в отчете № 50 с.г. несопоставимы по своей природе и сущности. Введение финансовой отчетности на основе МСФО предусматривает и должна реализовать другие цели, чем информационное обеспечение отраслевого управления. Итак, отечественный финансовый учет в сельском хозяйстве направлен на развитие бизнеса, а не на обеспечение нормального процесса естественного воспроизводства биологических активов. При таких условиях финансовый менеджмент начинает выполнять функцию управления денежным потоком, а не управление воспроизведением продукции отрасли, что недопустимо для сельского хозяйства [Добрынин, с.116].

В противоположность вышеуказанным сторонникам справедливой стоимости, Хасанова А. А. отмечает, что введение в учет понятие "справедливая стоимость" равнозначно ликвидации бухгалтерского учета в нашем понимании [Хасанова, с. 55].

В. Т. Водяников отмечает, что нормативное закрепление в международных и национальных стандартах понятия "справедливая стоимость" означает отказ общества от этимологического значения категории "справедливость" и свидетельствует об активном наступлении капитала на человека [Экономика сельского хозяйства, с. 11].

Взгляды вышеуказанных противников оценки активов по справедливой стоимости более актуальны, поскольку не все виды активов можно оценивать таким методом. В сельском хозяйстве, с его отраслевыми особенностями и прямой взаимосвязью с естественной окружающей средой, и результатом такого взаимодействия - воспроизведением биологических активов, законы рынка не действуют так, как это происходит в других отраслях народного хозяйства. Таким образом, применение метода оценки по справедливой стоимости для признания биологических активов не является приемлемым. Несмотря на это, стандартами предусмотрено, что оценку биологических активов и сельскохозяйственной продукции при их оприходовании нужно определять по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, а в случае, когда данную стоимость достоверно определить нельзя - по первоначальной стоимости. Однако, из двух предложенных стандартом оценок, предпочтение следует предоставить первоначальной стоимости, то есть затратам на биологическое воспроизводство (себестоимости производства). Приведем несколько аргументов в пользу именно первоначальной стоимости (себестоимости) [Бабаев, Петров, с.126-127].

Оценка по справедливой стоимости предполагает определение выручки от реализации не после реализации продукции, а после ее производства. В условиях сельскохозяйственного производства заранее спрогнозировать рыночную цену продукции невозможно. Цены на рынке сельскохозяйственной продукции достаточно неустойчивы, в течение нескольких дней или недель они могут неоднократно меняться под влиянием рыночных факторов - спроса и предложения. Не последнюю роль здесь играет импорт, поскольку импортные товары создают дисбаланс цен на отечественную продукцию. Импорт сельскохозяйственной продукции происходит главным образом не из-за ее нехватки в стране, а из-за

высокой себестоимости отечественной продукции. Таким образом, сельское хозяйство становится неконкурентоспособным перед зарубежными товаропроизводителями [Адаменко, с.62].

Промежуток времени между окончанием производства и реализацией продукции может быть как коротким, так и довольно затяжным. Опять же решающую роль здесь играют спрос и предложение. Быстрые изменения цен и затяжной срок реализации добавляют лишней работы в постоянном пересчете стоимости различных видов сельскохозяйственной продукции на каждую отчетную дату. Если его не проводить, то от этого бухгалтерский учет, фактически, не выдерживает одного из основных своих принципов - достоверности отчетной информации [Экономика сельского хозяйства, с.132].

Возникают определенные трудности также с прогнозируемым объемом реализации продукции. После сбора урожая производитель намерен продать определенную его часть, о чем он должен подать информацию в определенной документации. Согласно прогнозируемому объему реализации и так называемой справедливой стоимости, продавец определяет будущую выручку и финансовый результат, что также отражает в промежуточной ежеквартальной отчетности. Допустим, возникнет ситуация, когда производитель не смог вовремя реализовать запланированный объем продукции, а в документации по данной операции уже определен финансовый результат. Каким образом избежать этого досадного недоразумения - большой разницы между реальными показателями и документальными данными - не дает ответа ни один нормативный документ по учету биологических активов [Лупикова, с.124].

Таким образом, оценка по справедливой стоимости не может гарантировать выполнение плана реализации, что приводит к искажению значительные суммы экономических показателей в отчетности предприятия.

Далее возникает ситуация, когда не проданный вовремя биологический актив в силу своих естественных физиологических особенностей может приобретать несколько иного нетоварного вида и менять свои качественные характеристики в соответствии с действием на него различных природно-климатических

факторов производства. Продукция, при ее длительном хранении, но не соблюдении соответствующих для этого условий, также имеет особенности изменять свои качественные показатели и товарный вид [Ермалинская, с.76].

В нормативно-правовых документах сказано, что, когда из-за отсутствия рынка на соответствующие биологические активы и сельскохозяйственную продукцию, становится невозможна их оценка по справедливой стоимости, их можно "временно" оценить по первоначальной стоимости. Однако, как только информация о рыночных ценах появится, нужно проводить еще одну дополнительную процедуру учета - переоценку биологических активов. Но зачем делать переоценку, когда можно сразу оценивать по первоначальной стоимости, что будет и объективным, и поможет избежать дополнительных затрат времени и ресурсов? [Тоболич, с.65]

Выше сказанное не дает повода говорить об оценке биологических активов по справедливой стоимости как об острой необходимости. Напротив, применение справедливой стоимости в сельском хозяйстве является преждевременным. Для таких объектов учета как биологические активы законы рынка непредсказуемы и обременительными, а, следовательно, неприемлемы, поэтому их оценка должна осуществляться только по себестоимости производства (затратами на биологические преобразования), что является адекватным природы их происхождения [Бухгалтерский финансовый учет, с.132].

Кроме биологических активов, которые должны оцениваться по первоначальной стоимости (себестоимости), существуют виды продукции низкого качества, которые также нуждаются в надлежащей оценке. Некондиционную продукцию (отходы), предлагается оценивать по фактической себестоимости продукции, исходя из ее содержания в этих отходах. Побочная продукция может быть оценена по нормативным затратам на сбор, транспортировку и другие расходы, связанные с заготовкой этой продукции. Бракованная продукция и отходы отрасли, которые невозможно использовать в производственном процессе или реализовать, активом не признаются. Затраты на их утилизацию относятся в состав прочих операционных расходов [Минако, с.60].

Следует отметить, что в концептуальных основах МСФО отмечается широкое использование оценки по первоначальной стоимости. Она отличается высокой степенью надежности, поскольку формируется в результате операций между независимыми сторонами и является ценой, действовавшей на открытом рынке на момент операции, и может быть подтверждена документально. Справедливую стоимость сельскохозяйственной продукции зачастую нельзя определить с достаточной степенью достоверности. Считается, что за счет биологических преобразований оценка биологических активов по справедливой стоимости будет значительно отличаться от оценки исторической себестоимости. Действительно, себестоимость показывает реальные затраты на производство, в то время как справедливая стоимость – это, по сути, ничем не обоснованная надуманная цена.

ГЛАВА 2. МЕТОДИКА ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИИ О БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВАХ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ РФ НА ПРИМЕРЕ ЗАО «НИВА-АГРО»

2.1. УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

Закрытое акционерное общество «Нива-АГРО» зарегистрировано 11 августа 1999 г. Предприятие было преобразовано из совхоза «Видоновский», который вел свою деятельность с 1965 г.

ЗАО «Нива-АГРО» находится в с. Масали, в 36 км от районного центра - с. Упорово и в 165 км от областного центра – г. Тюмени.

Организационная структура предприятия – совокупность производственных, вспомогательных и обслуживающих подразделений, осуществляющих свою деятельность на основе кооперации и разделения труда. В качестве звеньев организационной структуры основного производства выступают производственные подразделения: отделения, производственные участки, цехи, бригады, фермы, звенья и др.

Хозяйство имеет пять производственных отделений, на всех отделениях имеются тракторные бригады по производству зерна и коров, на четырех отделениях имеются животноводческие фермы по производству молока и выращиванию молодняка КРС на мясо.

Организация для осуществления постановки бухгалтерского учета, руководствуется законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации и органов, самостоятельно формирует свою учетную политику, исходя из своей структуры, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности. Учет в организации ведется способом двойной записи, применяется журнально-ордерная форма учета. Бухгалтерский учет не автоматизирован и ведется вручную.

В таблице 2.1 представлены финансовые показатели деятельности организации.

Анализ финансовой устойчивости

Показатели	Абсолютное значение			Абсолютное изменение	
	2017	2018	2019	2018	2019
1. Собственный капитал, Кр	444956	453359	461369	8403	8010
2. Внеоборотные активы, ВА	508802	566349	491857	57547	-74492
3. Наличие собственных оборотных средств (СОС1), ЕС, (п.1-п.2)	-63846	-112990	-30488	-49144	82502
4. Долгосрочные обязательства, КТ	104404	131565	96868	27161	-34697
5. Наличие собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов (СОС2), ЕМ,	40558	18575	66380	-21983	47805
6. Краткосрочные займы и кредиты, Кт	141332	109250	105432	-32082	-3818
7. Общая величина основных источников формирования запасов (СОС3), Еа,	181890	127825	171812	-54065	43987
8. Общая величина запасов, Z	279263	246876	283335	-32387	36459
9. Излишек (+)/недостаток (-) собственных источников формирования запасов, ±ЕС,	-343109	-359866	-313823	-16757	46043
10. Излишек (+)/недостаток (-) собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов, ±ЕМ,	-238705	-228301	-216955	10404	11346
Излишек (+)/недостаток (-) общей величины основных источников формирования запасов, ±Еа,	-97373	-119051	-111523	-21678	7528
12. Трехкомпонентный показатель типа финансовой ситуации, S	(0;0;0)	(0;0;0)	(0;0;0)	-	-

Источник: [составлено автором]

Финансовое состояние организации на конец анализируемого периода является кризисным (на грани банкротства $Z > E_c + K_T + K_t$), так как в ходе анализа

установлен недостаток собственных оборотных средств 313823 тыс. руб., собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов 216955 тыс. руб. и общей величины основных источников формирования запасов 111523 тыс. руб.

В таблице 2.2 представлена оценка структуры отчета о финансовых результатах.

Таблица 2.2

Оценка структуры отчета о прибылях и убытках, тыс. руб.

Показатели	Стоимостная оценка			Темп роста, %	Удельный вес, %		
	2018	2019	Изменение (+,-)		2018	2019	Изменение (+,-)
Выручка	508111	502277	-5834	98.85	100	100	0
Себестоимость продаж	538800	540825	2025	100.38	106.04	107.67	1.63
Валовая прибыль	-30689	-38548	-7859	125.61	-6.04	-7.67	-1.63
Прибыль (убыток) от продаж	-30689	-38548	-7859	125.61	-6.04	-7.67	-1.63
Проценты к уплате	14950	10486	-4464	70.14	2.94	2.09	-0.85
Прочие доходы	70325	69527	-798	98.87	13.84	13.84	0
Прочие расходы	10809	10683	-126	98.83	2.13	2.13	0
Прибыль (убыток) до налогообложения	9877	9810	-67	99.32	1.94	1.95	0.01
Чистая прибыль (убыток)	9877	9810	-67	99.32	1.94	1.95	0.01

Источник: [составлено автором]

Данные таблицы 2.2 показывают, что основной доход предприятие получает за счет выручки от продаж. В отчетном году она составила 502277 тыс. руб.

Валовый убыток от реализации продукции (услуг) составил 38548 тыс. руб. Как видно из проведенных расчетов, выручка от реализации продукции предприятия в отчетном периоде снизилась на 5834 тыс. руб. или на 1.15%, а себестоимость выросла на 2025 тыс. руб. или на 0.38%. Темп роста выручки меньше темпа роста себестоимости, что свидетельствует о не рациональном и не эффективном использовании финансовых и трудовых ресурсов. В таблице 2.3 рассмотрена динамика биологических активов в структуре основных средств.

Таблица 2.3

Динамика биологических активов в структуре основных средств

Актив	2017	2018	2019	Абсолютное изменение	
				2018	2019
Основные средства	503965	549517	477357	45552	-72160
Производственные основные средства	750825,13	785340,66	795582,80	34515,53	10242,14
Скот рабочий и продуктивный	114518,97	120459,86	4186,63	5940,90	-116273,23
Доля рабочего и продуктивного скота в стоимости основных средств	22,72	21,92	0,88	-0,80	-21,04

Источник: [составлено автором]

Из данных таблицы 2.3 следует, что в структуре основных средств на биологические активы приходится 22,72% в 2017 году, а к 2019 году показатель падает до 0,88%, это связано с реализацией в конце 2019 года большого количества биологических активов.

Рассмотрим учет на предприятии биологических активов, которые занимают весомую долю к структуре основных средств организации.

В бухучете поступивших животных, не признаваемых основными средствами, оприходуют по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость животных включает в себя:

- сумму, уплачиваемую поставщику животных;
- транспортно-заготовительные расходы;

- другие расходы, за исключением НДС, перечисленного поставщику.

Есть два способа отражения поступивших животных в бухучете:

- на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» – по фактической себестоимости;
- на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» – по учетной стоимости. В этом случае отклонение от фактической себестоимости учитывается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

При использовании любого из этих методов требование об учете животных по фактической себестоимости выполняется. Единственное отличие состоит в том, что при втором варианте фактическая себестоимость учитывается на двух счетах одновременно: частично на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» (учетная цена) и частично на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» (разница между учетной ценой и фактической себестоимостью).

Выбранный вариант учета поступления животных закрепляется в учетной политике для целей бухучета [п. 7 ПБУ 1/2008].

Если сельскохозяйственная организация приняла решение отражать на счете 11 животных по фактической себестоимости, то при их поступлении делается проводка:

Дебет 11 Кредит 60 – отражено поступление животных по фактической себестоимости (с учетом транспортно-заготовительных расходов).

Если поступившие животные отражаются по учетной стоимости, используются счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

На счете 11 «Животные на выращивании и откорме» отражается учетная цена животных. На счете 15 собираются затраты, связанные с приобретением животных. В дальнейшем эти затраты списываются на счет 11 (в пределах учетной цены) и на счет 16 (в части отклонений от учетной цены). Такой порядок следует из Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза

от 13.06.2001 № 654, пункта 45 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза от 02.02.2004 № 73.

При использовании счетов 15 и 16 поступление животных отражается в учете следующими проводками:

Дебет 15 Кредит 60 - отражено поступление животных в оценке, предусмотренной договором;

Дебет 15 Кредит 60 – учтены в фактической себестоимости животные транспортно-заготовительные и другие аналогичные расходы;

Дебет 11 Кредит 15 – оприходованы животные по учетной цене.

Отклонения фактической стоимости от учетной цены списываются проводками:

Дебет 16 Кредит 15 – отражено отклонение фактической стоимости поступивших животных от их учетной цены;

Дебет 15 Кредит 16 – отражено превышение учетной цены над фактической стоимостью приобретенных животных.

Купленных нетелей учитывают на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» до первого отела по фактической себестоимости, которая включает:

- стоимость приобретенных нетелей;
- транспортно-заготовительные расходы;
- другие расходы, за исключением НДС, перечисленного поставщику.

В бухучете покупку нетелей отражают так же, как и покупку животных, которые не являются основным средством.

Затраты на откорм нетелей отражают на счете 20 “Основное производство”. Делается проводка:

Дебет 20 Кредит 10 (02, 69, 70) – отражены расходы на откорм нетелей.

Это следует из пунктов 45, 46 Методических рекомендаций, утвержденных Минсельхозом России 22 октября 2008 г.

Телят приходуют по плановой себестоимости. Как ее определить, зависит от отрасли скотоводства.

В молочном скотоводстве телят приходят по плановой себестоимости головы приплода. Определяется по формуле 2.1.

(2.1)

$$\begin{array}{l} \text{Плановая} \\ \text{себестои-} \\ \text{мость го-} \\ \text{ловы при-} \\ \text{плода} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Общая сумма затрат на} \\ \text{содержание основного} \\ \text{молочного стада (молоч-} \\ \text{ных коров и быков-про-} \\ \text{изводителей)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Стоимость} \\ \text{побочной} \\ \text{продукции} \\ \text{(навоза)} \end{array} \times \text{НДС} : \begin{array}{l} \text{Количе-} \\ \text{ство} \\ \text{при-} \\ \text{плода} \end{array}$$

Такой порядок установлен пунктом 65.1 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза от 06.06.2003 № 792.

В мясном скотоводстве стоимость телят определяется по формуле 2.2.

(2.2)

$$\begin{array}{l} \text{Стоимость} \\ \text{теленка} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Живая масса} \\ \text{теленка} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Фактическая себестоимость 1 ц живой массы телят-} \\ \text{отъемышей в возрасте до восьми месяцев прошлого} \\ \text{года} \end{array}$$

Такой порядок установлен пунктом 65.3 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза от 06.06.2003 № 792.

Оприходование приплода отражается проводкой:

Дебет 11 Кредит 20 – оприходованы телята.

Если животные поступают по договору мены, то их фактической себестоимостью считается стоимость активов, которые организация передает взамен. Стоимость переданных активов определяется по цене обычной реализации (без учета НДС). Если происходит обмен неравноценными активами, одна сторона должна выплатить другой разницу в цене.

Такие правила установлены в пункте 2 статьи 568 ГК и пункте 10 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза от 02.02.2004 № 73.

В России с 2016 года действуют льготы при продаже племенного скота, в частности ставка по НДС равна 0. Нулевая ставка налога на добавленную стои-

мость распространяется на операции по ввозу и реализации на территории России племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, овец, коз, лошадей, птицы, яйца, а также полученных от них семени и эмбрионов. Такая мера позволяет снизить затраты сельхозпроизводителей и высвободить средства на развитие сельскохозяйственного производства, считают авторы законопроекта.

В составе основных средств учитывают взрослых животных (племенной, рабочий и продуктивный скот), а также отелившихся нетелей.

Нетелей переводят в основное стадо после первого отела. Затем учитывают их в составе основных средств. Стоимость на дату перевода определяют в зависимости от того, был привес коровы после отела или отвес.

Если после отела привес, то применяется формула 2.3.

(2.3)

$$\begin{array}{l} \text{Стоимость покуп-} \\ \text{ной нетели на} \\ \text{дату перевода в} \\ \text{основное стадо} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Стоимость приоб-} \\ \text{ретения (цена, рас-} \\ \text{ходы на доставку,} \\ \text{иные расходы)} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Прирост живой} \\ \text{массы коровы с} \\ \text{даты оприходова-} \\ \text{ния по дату отела} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Плановая себе-} \\ \text{стоимость 1 ц} \\ \text{прироста жи-} \\ \text{вой массы} \end{array}$$

Прирост живой массы определяется на дату отёла. Для этого взвешивается корова после отёла. Из полученной массы вычитают массу коровы на дату оприходования. В период стельности до отела прирост не определяется.

При привесе и отвесе на приход ставится не количество, а масса животных, на которую осуществляется привес или отвес половозрастных групп. Также при оприходовании привеса необходимо обратить внимание на отрицательный привес, который может быть только по количеству, а плановая сумма должна быть положительная. Это влияет на корректность закрытия месяца по счету 20.

При оприходовании привеса телочек и бычков на подсосе, у них привес должен идти из номенклатурной группы «Основное стадо КРС мясное». Так как затрат на содержание телочек и бычков на подсосе нет, т.е. их не кормят. Кормят мясное стадо. И поэтому привес идет за счет мясного стада КРС мясное.

Д 11.01К20.01.2 – привес животных в оценке по расчету.

Это следует из пункта 36 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза от 02.02.2004 № 73.

Если после отела у коровы отвес, ее переводят в основное стадо по покупной стоимости, применяя формулу 2.4.

(2.4)

$$\text{Стоимость покупной нетели на дату перевода в основное стадо} = \text{Стоимость приобретения (цена, расходы на доставку, иные расходы)}$$

Перевод в основное стадо отражается проводками:

Дебет 08 Кредит 11 – отражен перевод животного в основное стадо;

Дебет 01 Кредит 08 – учтено животное в составе основных средств.

При приобретении взрослых животных (племенного, рабочего, продуктивного скота) для формирования основного стада, оприходуют их как основные средства.

В бухучете затраты, связанные с приобретением взрослых животных, являющихся основными средствами, отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Приобретение взрослых животных». Принятие основных средств к учету отражают на счете 01 «Основные средства».

В учете делаются проводки:

Дебет 08 субсчет «Приобретение взрослых животных» Кредит 60 – отражена стоимость животных, приобретенных за плату, которые будут учтены в составе основных средств;

Дебет 08 субсчет «Приобретение взрослых животных» Кредит 23 (26, 70, 76...) – отражены затраты на приобретение животных, которые будут учтены в составе основных средств.

При завершении операций по формированию основного стада:

Дебет 01 субсчет «Скот рабочий и продуктивный» Кредит 08 субсчет «Приобретение взрослых животных» – принят к учету племенной, продуктивный, рабочий скот.

Такой порядок следует из Методических рекомендаций (счета 01, 08), утвержденных приказом Минсельхоза от 13.06.2001 № 654, пунктов 147–149 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза от 19.06.2002 № 559.

Если сельскохозяйственная организация безвозмездно получила молодняк (взрослых животных для выращивания и откорма, птиц, зверей, кроликов, семьи пчел), их фактическая себестоимость определяется по рыночной цене.

Рыночной будет цена, по которой организация может продать данный вид животных. Установить рыночную цену можно, ориентируясь на уровень цен, сложившийся на день получения актива. Сведения об уровне текущих рыночных цен должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

Если расходы по доставке берет на себя принимающая сторона, то в фактическую себестоимость животных следует включить эти затраты.

Поступление животных, не входящих в основное стадо, отражается проводкой:

Дебет 11 (15) Кредит 98-2– учтены безвозмездно поступившие животные.

При списании безвозмездно полученных животных в производство (на другие цели) отражается доход:

Дебет 98-2 Кредит 91-1– признан доход от использования безвозмездно полученных животных (стоимость фактически использованных животных).

Если сельскохозяйственная организация получила безвозмездно от третьих лиц взрослых животных для формирования основного стада (племенной, продуктивный, рабочий скот), следует учитывать их в составе основных средств по рыночной стоимости с учетом сопутствующих расходов (например, на доставку) [п. 7, 8, 10 и 12 ПБУ 6/01].

В бухучете делаются следующие проводки:

Дебет 08 субсчет «Приобретение взрослых животных» Кредит 98-2– отражена рыночная стоимость безвозмездно поступивших животных, которые будут учтены в составе основных средств;

Дебет 08 субсчет «Приобретение взрослых животных» Кредит 23 (26, 70, 76...) – отражены затраты, связанные с безвозмездным получением животных.

При завершении операций по формированию основного стада:

Дебет 01 субсчет «Скот рабочий и продуктивный» Кредит 08 субсчет «Приобретение взрослых животных» – принят к учету племенной, продуктивный, рабочий скот, полученный безвозмездно.

Рыночная стоимость животных основного стада, полученных безвозмездно, признается прочим доходом, учитываемым на счете 91-1 «Прочие доходы» по мере начисления амортизации. При этом составляется проводка:

Дебет 98-2 Кредит 91-1 – учтена в составе прочих доходов рыночная стоимость безвозмездно полученного животного.

Такой порядок следует из пунктов 7 и 10.3 ПБУ 9/99 и Методических рекомендаций (счета 01, 08, 98), утвержденных приказом Минсельхоза от 13.06.2001 № 654.

Фактическая себестоимость молодняка (взрослых животных на выращивании и откорме, птиц, зверей, кроликов, семей пчел), внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал, равна денежной оценке, согласованной учредителями (участниками, акционерами) организации. Она может быть увеличена на сумму транспортно-заготовительных расходов.

Для подтверждения рыночной стоимости вклада в виде животных привлекается независимый оценщик. При этом учредители (участники, акционеры) могут утвердить стоимость имущества, внесенного в уставный капитал, не выше оценки независимого эксперта – ниже или в той же сумме.

Поступление животных (молодняка) в качестве вклада в уставный капитал отражается проводкой:

Дебет 11 (15) Кредит 75-1 – получены животные в качестве вклада в уставный капитал.

Это следует из Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза от 13.06.2001 № 654.

Если организация получила в качестве вклада в уставный капитал взрослых животных (племенной, продуктивный, рабочий скот), их отражают в составе основных средств в денежной оценке, согласованной учредителями (участниками, акционерами):

Дебет 08 субсчет «Приобретение взрослых животных» Кредит 75-1 – отражена стоимость поступивших в качестве вклада в уставный капитал животных, которые будут учтены в составе основных средств;

Дебет 08 субсчет «Приобретение взрослых животных» Кредит 23 (26, 60, 76...) – отражены затраты, связанные с получением животных в качестве вклада в уставный капитал.

При завершении операций по формированию основного стада:

Дебет 01 субсчет «Скот рабочий и продуктивный» Кредит 08 – принят к учету племенной, продуктивный и рабочий скот, полученный в качестве вклада в уставный капитал.

Такой порядок следует из пункта 9 ПБУ 6/01, пункта 71 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза от 19.06.2002 № 559.

Поступление животных в качестве приплода отражается одной из следующих проводок:

Дебет 11 Кредит 20 – отражена стоимость приплода молодняка продуктивного и рабочего скота (зверей, кроликов, цыплят, утят, гусят, индюшат), новых пчелосемей;

Дебет 11 Кредит 23 субсчет «Гужевой транспорт» – отражена стоимость приплода рабочего скота.

Такой порядок следует из Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза от 13.06.2001 № 654.

Независимо от способа поступления животных, в бухучете стоимость продуктивного, рабочего, племенного скота, признаваемого основными средствами, списывают на расходы через амортизацию [п. 5 и 17 ПБУ 6/01].

Порядок отражения поступления животных при расчете налогов зависит от системы налогообложения, которую применяет сельскохозяйственная организация.

Сельскохозяйственные товаропроизводители, которые соответствуют критериям пункта 2 статьи 346.2 НК РФ, рассчитывают налог на прибыль по ставке 0 процентов. При этом обязательным условием для такого соответствия является то, что реализуемую продукцию организация должна производить сама [письмо Минфина от 04.12.2012 № 03-03-06/1/620].

Эта ставка применяется при деятельности, связанной с реализацией произведенной, а также произведенной и переработанной сельскохозяйственной продукции. Отказаться от нулевой ставки нельзя.

Об этом сказано в пункте 1.3 статьи 284 НК. Аналогичные разъяснения в письме Минфина от 13.09.2018 № 03-03-06/1/65651.

Рассмотрим начисление амортизации на КРС на примере ЗАО «Нива-АГРО». В апреле 2018 года в основное стадо сельскохозяйственного предприятия была переведена телка в оценке по плановой себестоимости 22 000 руб. Срок полезного использования, установленный предприятием для животного, составляет 5 лет, то есть 60 месяцев. В учетной политике отражен линейный способ начисления амортизации. В конце года фактическая стоимость телки составила 25 000 руб. В бухгалтерском учете отражены следующие записи:

Дт 08 Кт 11 – 22 000 руб. – выбыла телка из состава молодняка;

Дт 01 «Скот рабочий и продуктивный» Кт 08 – 22 000 руб. – принята телка в основное стадо;

Дт 20 «Животноводство» Кт 02 – 366,67 руб. (22 000 руб.: 60 мес.) – учтена сумма начисленной амортизации по объекту за месяц.

В общем за период с мая по декабрь 2018 года начислено 2933,36 руб. (366,67 руб./мес. * 8 мес.) амортизации. Сумма корректировки в размере 3000 руб. (25 000 руб.– 22 000 руб.) отражается по дебету счета 01 «Основные средства» (субсчет «Скот рабочий и продуктивный»). Но изменение первоначальной стоимости объекта привело к необходимости пересчета суммы начисленной

амортизации. Здесь могут возникнуть сложности, т.к. скорректировать начисленную сумму амортизации в 2018 году нельзя. Ведь это приведет к повторному изменению фактической стоимости животного. В законодательстве нет четких указаний по урегулированию данного вопроса. Поэтому корректировка амортизации проведена в 2019 году. Ежемесячная сумма амортизационных отчислений, рассчитанная исходя из фактической стоимости объекта, составит 416,67 руб. (25 000 руб./мес. : 60 мес.). Общую сумму амортизации, начисленную за 2019 год, следует рассчитать следующим образом: $416,67 \text{ руб.} * (8 \text{ мес.} + 12 \text{ мес.}) - 2933,36 \text{ руб.} = 6190,50 \text{ руб.}$ То есть определяется разница между произведением скорректированной ежемесячной амортизацией на количество месяцев ее начисления за два года (2018 и 2019 год) и суммой фактически начисленной амортизации в 2018 году. Таким образом, в 2019 году ежемесячная сумма амортизации составляет 515,88 руб. ($6190,50 \text{ руб.} : 12 \text{ мес.}$). Все произведенные расчеты, т.е. корректировки стоимости объекта и суммы начисленной амортизации должны быть отражены в инвентарной карточке основного средства.

Сложности при начислении амортизации могут возникнуть, если животное, например, было переведено на откорм. Воспользуемся прежними данными, но рассмотрим случай, когда в октябре 2018 года тёлка была переведена на откорм и оценена по остаточной стоимости. В бухгалтерском учете отражены следующие записи:

Дт 08 Кт 11 – 22 000 руб. – выбыла тёлка из состава молодняка;

Дт 01 «Скот рабочий и продуктивный» Кт 08 – 22 000 руб. – принята тёлка в основное стадо;

Дт 20 «Животноводство» Кт 02 – 366,67 руб. ($22\,000 \text{ руб.} : 60 \text{ мес.}$) – учтена сумма начисленной амортизации по объекту за месяц.

Общая сумма амортизации за период с мая по октябрь включительно составляет 2200,02 руб. ($266,67 \text{ руб./мес.} * 6 \text{ мес.}$). При переводе тёлки из основного стада на откорм:

Дт 01 «Выбытие основных средств» Кт 01 «Скот рабочий и продуктивный» – 22 000 руб. – списана первоначальная стоимость тёлки;

Дт 02 Кт 01 «Выбытие основных средств» – 2200,02 руб. – списана сумма начисленной амортизации по объекту;

Дт 11 Кт 01 «Выбытие основных средств» – 19799,98 руб. (22 000 руб. – 2200,02 руб.) – переведена телка из основного стада на откорм.

Указанные суммы рассчитаны исходя из плановой стоимости животного. С учетом отклонения сумма начисленной амортизации – 2500 руб. (25 000 руб. : 60 мес. x 6 мес.). Остаточная стоимость равна 22 500 руб. (25 000 руб. – 2500 руб.).

Отражение корректировки стоимости в конце 2018 года произведено следующим образом:

Дт 08 Кт 11 – 3 000 руб. – скорректирована стоимость объекта при выбытии его из состава молодняка;

Дт 01 «Скот рабочий и продуктивный» Кт 08 – 3 000 руб. – скорректирована стоимость объекта при принятии в состав основных средств;

Дт 01 «Выбытие основных средств» Кт 01 «Скот рабочий и продуктивный» – 3 000 руб. – скорректирована стоимость объекта при его списании;

Дт 02 Кт 01 «Выбытие основных средств» – 299,98 руб. (2500 руб. – 2200,02 руб.) – скорректирована сумма амортизации;

Дт 11 Кт 01 «Выбытие основных средств» – 2700,02 руб. (3 000 руб. – 299,98 руб.) – скорректирована стоимость животного при переводе на откорм.

Здесь также могут возникнуть сложности при отнесении в состав затрат скорректированной суммы. Списывать её в дебет счета 20 «Основное производство» субсчет «Животноводство» нельзя. Ведь он уже закрыт. Таким образом, 299,98 руб. доначисленной амортизации возможно отразить только в составе расходов будущих периодов, для этого следует составить следующие записи:

Дт 20 «Животноводство» Кт 97 – 25 руб. (299,98 руб. : 12 мес.) – произведено списание расходов (ежемесячно в течение 2019 года).

После того как животные будут приняты на учет, входной НДС принимают к вычету (ст. 171 НК). При этом одновременно должны быть соблюдены другие условия.

Продажа пламенного скота НДС не облагается.

Не облагается НДС импорт некоторых племенных животных (их спермы и эмбрионов) по перечню, утвержденному Правительством от 20.10.2016 № 1069. Эта льгота временная.

Порядок документального оформления и бухучета выбытия животных зависит от двух факторов:

1. От типа животных:

- взрослые животные (продуктивный, племенной и рабочий скот) в основном стаде;
- молодняк и взрослые животные на откорме и нагуле.

Различия связаны с тем, что животные в основном стаде (продуктивный, рабочий, племенной скот) при соблюдении всех прочих условий признаются основными средствами. А молодняк и взрослые животные на выращивании и откорме, птицы, звери, кролики, семьи пчел являются оборотными средствами. Это следует из пункта 5 ПБУ 6/01, пункта 3 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73, Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654.

2. От способа выбытия животных:

- по возмездным договорам (купля-продажа, поставка, мена и т. д.);
- убой;
- падеж;
- передача животных на откорм гражданину.

Кроме того, сельскохозяйственная организация может перевести животных на выращивании и откорме в основное стадо и наоборот, а также произвести выбраковку животных из основного стада.

При продаже животных организациям составляется товарно-транспортная накладная по форме № СП-32 (абз. 2 п. 55 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 31 января 2003 г. № 28). Если покупателем является гражданин, оформляется акт по форме № СП-46 [абз. 7 п. 55

Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 31 января 2003 г. № 28].

При реализации животные должны быть взвешены. Результаты взвешивания фиксируются в товарно-транспортной накладной (акте). Об этом сказано в абзаце 4 пункта 36 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73.

Реализацию животных, учтенных на счете 11 «Животные на выращивании и откорме», отражают следующим образом:

Дебет 62 Кредит 90-1 – отражена выручка от продажи животных;

Дебет 90-2 Кредит 11 – списана себестоимость проданных животных.

Такой порядок следует из Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654.

Убой животных (независимо от того, как были они учтены – на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» или 01 «Основные средства») оформляется актом на выбытие по форме № СП-54 (п. 27 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73). В специализированных свиноводческих комплексах убой животных оформляется учетным листом по форме № СП-55 (п. 28 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73). В специализированных птицеводческих организациях применяется производственный отчет о переработке птицы и выходе продукции по форме № СП-56 (указания, утвержденные постановлением Госкомстата России от 29 сентября 1997 г. № 68). При убое племенных коров (быков, телят) составляется акт выбытия животных, утвержденный приказом Минсельхоза России от 1 февраля 2011 г. № 25.

Стоимость забитого в организации на мясо взрослого продуктивного скота после откорма, а также молодняка животных, птицы, зверей, кроликов списывают проводкой:

Дебет 20 субсчет «Промышленные производства» Кредит 11 – списана стоимость забитых животных.

Если забивают на мясо взрослый продуктивный, племенной и рабочий скот (без выбраковки и постановки животных на откорм), то делают такие проводки:

Дебет 01 субсчет «Выбытие основных средств» Кредит 01 субсчет «Скот рабочий и продуктивный» – отражена первоначальная стоимость животных основного стада, подготавливаемых на забой;

Дебет 02 Кредит 01 субсчет «Выбытие основных средств» – отражена амортизация, начисленная по забитому животному;

Дебет 20 субсчет «Промышленные производства» Кредит счета 01 «Выбытие основных средств» – передано в переработку забитое животное (по остаточной стоимости).

Независимо от системы налогообложения разница в весе скота, переданного на убой, на расчет налогов никак не повлияет. В данном случае порядки учета доходов и расходов, а также расчета налогов не предусматривают никаких корректировок из-за потери веса животного.

Падеж животных и птицы может произойти по следующим причинам:

- болезнь или эпизоотия (массовое инфекционное заражение);
- стихийные бедствия (пожары, наводнения);
- вина сотрудников.

При падеже животных оформляются те же первичные документы, что и при забое животных (птиц) (п. 27, 28 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73, указания, утвержденные постановлением Госкомстата России от 29 сентября 1997 г. № 68).

Сумма потерь от падежа животных складывается из следующих составляющих:

- стоимости погибших животных и птицы;
- суммы оплаты труда сотрудников по оформлению, захоронению и транспортировке погибших животных и птицы;
- затрат на спецодежду и спецобувь для сотрудников, занятых устранением погибших животных и птицы;
- затрат на содержание и ремонт скотомогильников;

- стоимости ветеринарного заключения;
- расходов по захоронению погибших животных и птицы.

В зависимости от причины падежа различается порядок списания стоимости погибших животных.

Стоимость павших и вынужденно забитых животных по вине сотрудников отражают как порчу ценностей:

Дебет 94 Кредит 11 – выявлен падеж животных по вине сотрудников;

Если виновника удалось установить, делается запись:

Дебет 73 Кредит 94 – потери отнесены на счет виновного лица.

Если виновное лицо не установлено, списывают потери так:

Дебет 20 субсчет «Животноводство» Кредит 94 – списана стоимость павших животных на затраты.

Стоимость животных, павших в результате стихийного бедствия или эпизоотии, списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

Дебет 91-2 Кредит 11 – списаны животные, павшие в результате стихийного бедствия или эпизоотии.

Полученные от павших и вынужденно забитых животных шкуры, рога, копыта, технические жиры и т. д. оценивают по ценам возможного использования или продажи и приходится:

Дебет 10 Кредит 91-1 – поступили материалы, образовавшиеся при падеже животных.

Пример отражения в бухучете падежа молодняка животных.

Выбытие животных, учтенных в составе основных средств, в случае падежа по вине сотрудников отразите следующим образом:

Дебет 01 субсчет «Выбытие основных средств» Кредит 01 субсчет «Скот рабочий и продуктивный» – списана стоимость животных в связи с падежом;

Дебет 02 Кредит 01 субсчет «Выбытие основных средств» – отражена амортизация, начисленная по животному, выбывшему в связи с падежом;

Дебет 94 Кредит 01 субсчет «Выбытие основных средств» – списана остаточная стоимость взрослого продуктивного и рабочего скота.

В случае падежа животных по причине стихийного бедствия или эпизоотии делается такая проводка:

Дебет 91-2 Кредит 01 субсчет «Выбытие основных средств» – списана остаточная стоимость взрослого продуктивного и рабочего скота, погибшего от болезни.

При передаче гражданам молодняка животных на выращивание и откорм составляется акт по форме № СП-46. Возврат выращенных животных оформляют актом такой же формы. Это следует из указаний, утвержденных постановлением Госкомстата России от 29 сентября 1997 г. № 68.

Переданных животных на откорм с баланса организации не списывают. В учете делается такая проводка:

Дебет 11 субсчет «Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам» Кредит 11 субсчет «Молодняк животных» («Животные на откорме», «Птицы») – переданы животные на откорм гражданину.

По завершении выращивания полученный прирост живой массы приходится и одновременно начисляется задолженность за полученный прирост живой массы по договорной стоимости:

Дебет 11 субсчет «Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам» Кредит 76 субсчет «Расчеты с гражданами за принятую от них продукцию, скот и птицу для продажи» – оприходованы животные, выращенные гражданами по договорам;

Дебет 76 субсчет «Расчеты с гражданами за принятую от них продукцию, скот и птицу для продажи» Кредит 50 (51) – оплачены услуги граждан по выращиванию животных.

Если организация реализует скот, птицу и кроликов в живом весе, закупленных у граждан, НДС рассчитывается с разницей между ценой, определяемой в соответствии со статьей 105.3 Налогового кодекса РФ (с учетом НДС) и ценой приобретения (п. 4 ст. 154 НК РФ, перечень, утвержденный постановлением Правительства РФ от 16 мая 2001 г. № 383). Для определения суммы НДС применяется расчетная ставка 10/110 (п. 2 и 4 ст. 164 НК РФ).

Кроме того, по ставке 10 % облагается реализация:

- услуг по передаче племенного скота и птицы во владение и пользование по договорам финансовой аренды (лизинга) с правом выкупа [ст. 26.3 Закона от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ];
- племенного скота (в т. ч. свиней, овец, баранов, коз и лошадей), семени и эмбрионов таких животных, а также племенных яиц [подп. 5 п. 2 ст. 164 НК РФ]. Перечень таких животных и их кодов по ТН ВЭД ТС утвержден постановлением Правительства РФ от 20 декабря 2014 г. № 1435.

Рассмотрим в качестве примера реализацию ООО «Щигры». Согласно УПД от 30.04.2019 № 45 ЗАО «Нива-АГРО» приобрело 6 голов КРС общим весом 2105 кг за 40,74 за кг. Общая стоимость составила 94340 руб., в т.ч. НДС 8576,36 руб.

В организации сделаны следующие проводки:

Дебет 11 Кредит 60 – 85763,64 руб. – стоимость 6 голов КРС

Дебет 19 Кредит 60 – 8576, 36 руб. – НДС по ставке 10%

Дебет 60 Кредит 51 – 91340 руб. – оплачено ООО «Щигры»

Дебет 68 Кредит 19 - 8576, 36 руб. – НДС предъявленный поставщиком направлен к вычету.

Рассмотрим пример по реализации голов КРС. ЗАО «Нива-АГРО» реализовало АО «Пурагро УК» 22 головы КРС на общую стоимость 1180092 руб. с НДС 107281,09 руб. При этом была реализована не только 21 голова молодняка по цене 231,82 руб. за кг, но и 1 корова, по цене 177,27 руб. за кг.

Дебет 90 Кредит 11 – 1128222 руб. списана себестоимость выбывшего молодняка (21 голова)

Дебет 90 Кредит 11 – 51870 руб. списана себестоимость выбывшей коровы (1 голова)

Дебет 62 Кредит 90 – 1180092 руб. выручка от реализации

Дебет 90 Кредит 68 – 107281,09 руб. начислен НДС от суммы продажи

Рассмотрим забой КРС. В ЗАО «Нива-АГРО» 20.04.2019 было забито 3 головы КРС. Были оприходованы материалы повторного использования (мясо, шкура). Мясо передано в столовую, которая числится на балансе предприятия.

Дебет 20 Кредит 11 – 205868,66 - Списана стоимость забитых животных

Дебет 43 Кредит 20 – 78480 р. – оприходовано мясо от забоя

Дебет 43 Кредит 20 – 300 р – оприходованы шкуры от забоя

Дебет 29 Кредит 43 – 78480 р. – передано в столовую мясо

Применение пониженной ставки НДС нужно подтвердить. Например, при реализации племенного скота подтвердить ставку можно племенным свидетельством или сертификатом (письмо ФНС России от 1 ноября 2013 г. № ЕД-4-3/19685).

2.2. УЧЕТ ПОСЛЕДУЮЩИХ ЗАТРАТ НА БИОЛОГИЧЕСКИЕ АКТИВЫ

Сырье и материалы, которые передаются в производство (эксплуатацию), списываются на затраты в момент отпуска их со склада, то есть, когда составляются документы на передачу материалов в производство (п. 93 Методических указаний, утв. приказом Минфина от 28.12.2001 № 119н).

Какие делать проводки при списании пищевого сырья и материалов, зависит от того, как организация формирует их фактическую себестоимость: с использованием счетов 15 и 16 или без них (т. е. непосредственно на счете 10).

Если фактическую себестоимость сырья и материалов учитывают непосредственно на счете 10, то, списывая материалы в производство, делается проводка:

Дебет 20 (23, 25...) Кредит 10 – списаны сырье (материалы) в производство по фактической себестоимости.

Если используются счета 15 и 16, то списать в производство нужно не только стоимость материалов по учетным ценам, но и накопленные на счете 16 разницы между фактической себестоимостью и учетной ценой.

В момент списания материалов делается запись:

Дебет 20 (23, 25...) Кредит 10 – списаны материалы в производство по учетным ценам.

Затем ежемесячно определяется сумма отклонений, которая относится к отпущенным в производство сырью и материалам и которую также нужно списать. Сделать это можно, к примеру, усредненным способом по определенной формуле. Есть и другие способы расчета отклонений. Выбранный способ закрепляется в учетной политике.

В бухучете делаются проводки:

Дебет 20 (23, 25...) Кредит 16 – списана сумма отклонений фактической себестоимости сырья (материалов) от учетной цены (если фактическая себестоимость материалов превышает учетные цены);

Дебет 20 (23, 25...) Кредит 16 – сторнирована сумма отклонений фактической себестоимости сырья (материалов) от учетной цены (если фактическая себестоимость материалов ниже учетных цен).

В конце периода счет 20 «Животноводство» закрывается. Его закрытие не столь сложно, как закрытие счета 20-1 «растениеводство», потому что в течение года ведутся аналитические счета по каждой группе и виду животных, что практически исключает затраты, которые необходимо распределять. Исключение составляют расходы по кормоцехам и кормокухням, которые распределяют пропорционально объемам отпущенных кормов.

Счет 20.2. «Животноводство» закрывают только после закрытия счета 20.1 «Растениеводство». Дело в том, что животными потребляется очень много растительной продукции, а значит, вся эта продукция должна быть включена в затраты животноводства по фактической себестоимости. Кроме того, в животноводстве значительную долю составляет внутриотраслевой оборот. Так, приплод, полученный от основного стада, доращивают, молоком выпаивают телят и т.д. Поэтому при закрытии счетов учитывают последовательность движения продукции, как в межотраслевом, так и во внутреннем обороте.

К концу года по дебету аналитического счета «Затраты по молочному стаду крупного рогатого скота» отражены затраты с учетом стоимости работ вспомогательных производств, расходы на продукцию растениеводства, использованную для данного скота. А по кредиту этого счета отражена основная продукция по плановой себестоимости, а также себестоимость побочной продукции. В итоге разница между дебетовым и кредитовым оборотом по счету составляет сумму отклонений фактических затрат от плановой себестоимости, которая подлежит списанию со счета.

Списываемые со счета затраты распределяются между двумя видами продукции: молоком и приплодом. При этом на молоко относят 90% всех затрат, а на приплод – 10%.

Затем распределяют суммы отклонений. Для этого фактическую себестоимость сопоставляют с плановой, по которой продукция приходовалась в течении года. Суммы отклонений определяют на весь объем продукции и на один центнер, а по приплоду – на одну голову.

Затем списывают выявленные суммы отклонений. Отклонения по себестоимости приплода полностью относят на счет 11 «Животные на выращивании и откорме». Отклонения по себестоимости молока распределяют в соответствии с использованием продукции. Суммы экономии или перерасхода, подлежащие списанию, устанавливают, умножив соответствующие количество продукции на разницу в себестоимости центнера этой продукции. Можно также сопоставить фактические затраты с суммой, плановых относимых на себестоимость в течении всего года.

На основании бухгалтерской справки общую сумму выявленных отклонений списывают с кредита счета 20.2 «Животноводства» и относят:

- по реализованной продукции;
- по продукции, использованной на выпойку молодняка животных и т.д.

После этого аналитический счет «Затраты по содержанию молочного стада крупного рогатого скота» закрывается.

2.3. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВАХ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Предприятия животноводства отражает по статье «основные средства» животных, переведенных в основное стадо, и являющихся основными средствами.

Основные средства определяются как активы, которые используются для коммерческих операций для получения дохода и удерживаются в течение длительного времени. В краткосрочной перспективе его не предполагается конвертировать в наличные. Таким образом, эти активы не предназначены для немедленной перепродажи и предназначены для использования организацией в течение более чем одного отчетного периода.

Биологические активы, учитываемые как основное средство – это активы, приносящие доход. Их отличает долговечность от оборотных средств. Они не предназначены для перепродажи. Многие малые предприятия могут не владеть большим количеством основных средств, потому что большинство малых предприятий создаются с минимальным капиталом.

Биологические активы, учитываемые как основное средство, включают скот рабочий и продуктивный, ожидаемый срок службы, которых может быть измерен годами. Все основные средства показаны в балансе по первоначальной стоимости за вычетом амортизации. Вычитание амортизации – это консервативный метод бухгалтерского учета, позволяющий снизить вероятность завышенной оценки.

Важно помнить, что первоначальная стоимость может быть больше, чем цена актива в счете-фактуре. Он может включать в себя доставку, откорм и любые сопутствующие расходы, необходимые для подготовки актива к обслуживанию. Активы упорядочены по тому, насколько быстро они могут быть превращены в наличные.

По строке 1210 баланса указывают дебетовое сальдо по счету 11 "Животные на выращивании и откорме". По этой строке приводят данные о стоимости: молодняка животных; взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле;

птиц; зверей; кроликов; семей пчел; взрослого скота, выбракованного из основного стада для реализации (без постановки на откорм); скота, принятого от населения для реализации. Также по этой строке отражают молодняк животных, полученных в качестве приплода.

Также при реализации биологических активов используется 62 счет, и данные по нему находят свое отражение в следующих статьях баланса: Дебиторская задолженность (1230), если остаток по счету дебетовый, Прочие обязательства (1450) и Кредиторская задолженность (1520), если остаток по счету находится в кредите.

Если организация реализует (продает) биологические активы, то данные вносятся в выручку от продажи, а также в отчет о движении денежных средств. Поскольку полученные денежные средства / выручка от продажи биологического актива регистрируется на счете «Прибыль от продажи» - счете отчета о финансовых результатах, который увеличивает чистую прибыль компании.

Одно из правил подготовки отчета о движении денежных средств заключается в том, что вся выручка, полученная от продажи биологического актива, должна включаться в чистую прибыль компании, которая отражается в разделе «Текущая деятельность».

К тому же, помимо указанных форм бухгалтерской отчетности, организация еще формирует следующие формы отчетности: 8-АПК, 9-АПК, 13-АПК. Отчетность сдается в органы статистики (8-АПК) и региональным властям, которые являются передаточным звеном между сельхозпроизводителями и Минсельхоз. На основе отчетности, которая поступает от сельскохозяйственных предприятий, формируется сводная отчетность по региону, которая отправляется в Министерство сельского хозяйства. Так как период сдачи специализированной отчетности и финансовой отчетности совпадает, поэтому сельскохозяйственные предприятия сдают сразу всю отчетность в Минсельхоз.

Определенной проблемой в ЗАО «Нива-АГРО» является то, что учет полностью ведется вручную. Это создает определенные проблемы при формировании финансовой отчетности, во-первых, самая распространенная ошибка – это

технические ошибки. И в этом виноват, конечно, человеческий фактор. Вторая ошибка – методологическая. Когда нет возможности проверить всю цепочку формирования себестоимости, корректность отражения затрат, это приводит к завышению себестоимости и занижению прибыли. К тому же при учете биологических активов бухгалтерам нужно быть очень внимательными при учете поступления биологических активов, переводе из одного стада в другое, вывод на откорм, корректный учет отвеса, любая ошибка в этом учете может привести к искажению отчетности.

К тому же мы живем в 21 веке, когда существуют специальные программы для сельского хозяйства, к примеру, 1С, который позволяет полностью автоматизировать бухгалтерский учет биологических активов, создать прозрачное формирование себестоимости, помогает в формировании не только основной бухгалтерской отчетности, но и отчетности, свойственной только для сельского хозяйства.

Таким образом, биологические активы находят отражение в бухгалтерском балансе, отчете о финансовых результатах, отчете и движении денежных средств.

ГЛАВА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ ПО МСФО

3.1. КЛАССИФИКАЦИЯ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ С ТОЧКИ ЗРЕНИЯ МСФО

Сельское хозяйство является одним из старейших видов деятельности человека и играет важную роль в мировой экономике благодаря генерируемым экономическим ресурсам. Сельскохозяйственный сектор является важным элементом мировой экономики, тем не менее, учет его деятельности не получил должного внимания со стороны разработчиков стандартов бухгалтерского учета, поскольку большинство бизнес-приложений сосредоточены на производстве, маркетинге или налоговой отчетности.

К тому же сельскохозяйственный учет не привлекал столько внимания исследователей и регуляторов стандартов бухгалтерского учета, пока не был принят Международный стандарт бухгалтерского учета (IAS) 41- Сельское хозяйство.

Биологические активы – это живые активы, например деревья, животные или каннабис. В балансе активы компании разбиваются на определенный момент времени, классифицируя их по типу и приписывая им стоимость. В Международном стандарте финансовой отчетности 41 (IAS 41) указано, что биологический актив – это любое живое растение или животное, принадлежащее компании, и они обычно оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

В МСФО (IAS) 41 представлены примеры биологических активов, сельскохозяйственной продукции и конечных результатов ее переработки после получения (сбора) (Таблица 3.1).

Классификация биологических активов МСФО (IAS) 41

Биологические активы	Сельскохозяйственная продукция	Конечные результаты переработки полученной (собранной) продукции
Овцы	Шерсть	Пряжа, ковер
Деревья в лесопосадке	Вырубленные деревья	Бревна, пиломатериалы
Растения	Хлопок	Нить, одежда
	Собранный тростник	Сахар
Молочный скот	Молоко	Сыр
Свиньи	Туши	Колбасные изделия, консервированная ветчина
Кустарники	Лист	Чай, высушенный табак
Виноградники	Виноград	Вино
Плодово-ягодные деревья	Собранные фрукты	Фрукты, прошедшие переработку

Источник: [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»]

Например, домашний скот, такой как козы, коровы, овцы, свиньи и рыба, считаются биологическими активами. Биологические активы также включают выращиваемые фермерами культуры, например кукурузу, помидоры, а также виноградные лозы, каннабис, деревья и любые продукты с деревьев, такие как яблоки.

Биологические активы могут принадлежать и учитываться владельцами бизнеса. Однако в силу своей природы они обычно имеют первостепенное значение для фермеров или любых лиц, чей основной источник прибыли – это выращивание, продажа и доставка таких товаров.

Биологические активы, поскольку они живые или содержат активный компонент, затрудняющий их обслуживание, постоянно находятся под угрозой изменения, как качественного, так и количественного. Это просто означает, что

растения, животные и живые существа, которые они производят (например, куры, дающие яйца, или коровы, дающие молоко), имеют период времени, когда они должны расти или производиться, полезный период, в течение которого их можно собирать, и ограниченное время, в течение которого их можно перемещать и продавать, прежде чем они сгниют, разлагаются или иным образом становятся бесполезными для потребителей.

Биологические активы приносят значительный доход предприятиям в таких отраслях, как лесоводство, животноводство, виноградники и бумажная продукция, поэтому этот тип активов обычно отображается в балансах компаний этих отраслей. Они аналогичны товарам, производимым другими компаниями, производящими изделия из пластика, бумаги или других материалов, с точки зрения получения дохода для продавца и учета убытков в случае повреждения или кражи товаров. Единственное качественное отличие - актив живой.

Биологические активы изменяются и обесцениваются естественным образом и быстрее, чем другие виды товаров. Различные типы биологических активов, как и другие товары, могут пользоваться высоким или низким спросом в зависимости от сезона. В последнее время наблюдается всплеск спроса на каннабис. Они также могут быть потеряны или повреждены, причем потеря или повреждение обычно происходит из-за таких вещей, как неожиданные периоды дождя или засухи, холодная погода или распространение болезни, которая уничтожает посевы и / или домашний скот.

Важно отметить, что термин «биологический актив» является уникальным для области бухгалтерского учета с целью четкой классификации и идентификации активов, принадлежащих предприятиям, таких как фермы и виноградники, или продукции, которая является основным источником дохода компании. Компании из различных отраслей и секторов могут разводить растения и животных по разным причинам. Классификация их как биологических активов указывает на их характер и ценность для владельца бизнеса.

3.2. ПРИЗНАНИЕ, ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ ПО МСФО

МСФО (IAS) 41 применяется к биологическим активам, за исключением плодоносящих растений, сельскохозяйственной продукции на момент сбора урожая и государственных субсидий, связанных с этими биологическими активами. Он не применяется к земле, относящейся к сельскохозяйственной деятельности, нематериальным активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью, государственным субсидиям, связанным с плодовыми растениями, и плодовыми растениями. Однако это применимо к продуктам, выращиваемым на плодовых растениях. Предприятие признает биологический актив или сельскохозяйственную продукцию только в том случае, если предприятие контролирует актив в результате прошлых событий, получение предприятием будущих экономических выгод является вероятным и справедливая стоимость или первоначальная стоимость актива могут быть надежно оценены. [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»]

МСФО (IAS) 41 определяет обычные тесты для признания биологического актива или сельскохозяйственной продукции в отчете о финансовом положении, а именно:

- **Контроль:** предприятие должно иметь право собственности или права контроля, аналогичные праву собственности, возникшей в результате прошлого события.
- **Стоимость:** ожидается, что предприятие получит будущие экономические выгоды от владения им актива или контроля над ним.
- **Оценка:** первоначальную или справедливую стоимость актива можно надежно оценить.

Биологические активы должны оцениваться при первоначальном признании и на конец каждого отчетного периода по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых затрат на продажу.

Сельскохозяйственная продукция оценивается на момент сбора урожая по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых затрат на продажу на момент сбора урожая. Пункт сбора урожая представляет собой переход от учета активов сельскохозяйственной продукции в соответствии с МСФО (IAS) 41 и МСФО (IAS) 2. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу на момент сбора урожая формирует «себестоимость» для целей МСФО (IAS) 2.

МСФО 41 «Сельское хозяйство» может служить руководством. Применение этого стандарта дает возможность оценивать биологические активы, используя одинаковые критерии и определяя справедливую стоимость. Вышеупомянутый стандарт применяется в случаях, когда сельскохозяйственная деятельность связана с биологическими активами; сельскохозяйственной продукцией на этапе сбора урожая и государственными субсидиями при определенных условиях.

Стандарт гласит, что «Биологический актив должен оцениваться при первоначальном признании и на конец каждого отчетного периода по его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, за исключением случая, когда справедливая стоимость не может быть надежно оценена». Закон о годовой отчетности позволяет оценивать биологические активы по их справедливой стоимости. Для этого должен соблюдаться один из следующих параметров:

- объекты биологических активов имеют активный рынок и постоянно доступные рыночные цены;
- для объектов биологических активов можно с помощью других признанных методов указать справедливую стоимость в текущем местоположении и их состояние.

Однако, не решая вопроса об определении справедливой стоимости биологических активов, мы попадаем в ситуацию, когда стоимость этих активов является ложной, и невозможно справедливо оценить финансовое положение и жизнеспособность предприятия.

Распознавание постоянных насаждений происходит в несколько этапов:

- Новые плантации признаются по стоимости, равной фактическим затратам на посадку;

- По достижении эксплуатационного возраста они оцениваются по стоимости, равной затратам на выращивание, плюс сумма, определенная на первом этапе, то есть фактическая себестоимость;

- Если плантации, которые уже достигли возраста эксплуатации, приобретаются, они учитываются по стоимости приобретения.

Животные оцениваются по себестоимости приобретения или производства или по более низким рыночным ценам на дату баланса. Продуктивные и рабочие животные учитываются по первоначальной стоимости, которая складывается путем прибавления затрат на приобретение к затратам на приобретение или производство.

В Международных стандартах бухгалтерского учета вопросам оценки уделяется особое внимание, поскольку оценка – это процесс определения денежных единиц, в которых элементы финансовой отчетности признаются и оцениваются в балансе и счете прибылей и убытков организации. Поэтому для этого необходимо выбрать тот или иной метод. Оценка биологических активов вызывает проблемы, когда нет единой системы оценки, определяемой, например, национальным стандартом. Счета сельскохозяйственных предприятий в одном секторе бизнеса несопоставимы, так как каждый из них использует свою методику.

При оценке биологических активов следует учитывать, что период роста биологических активов, в частности долгосрочных плантаций и продуктивных животных, носит длительный характер, а изменения их справедливой стоимости в течение вегетационного периода значительны. Если бы биологические активы оценивались по себестоимости в течение всего периода их роста и не переоценивались бы периодически по наивысшей справедливой стоимости с признанием изменений их справедливой стоимости в составе прибыли или убытка, отчет о прибылях и убытках не отражал бы экономическую сущность биологические активы. Следовательно, существует необходимость в регулярной переоценке биологических активов по их справедливой стоимости. Представление изменений справедливой стоимости в отчете о прибылях и убытках необходимо для того, чтобы прибыль, полученная от биологических активов, применялась к отчетным

периодам, когда доход фактически получен. На рисунке 3.1 представлен процесс определения справедливой стоимости биологического актива.

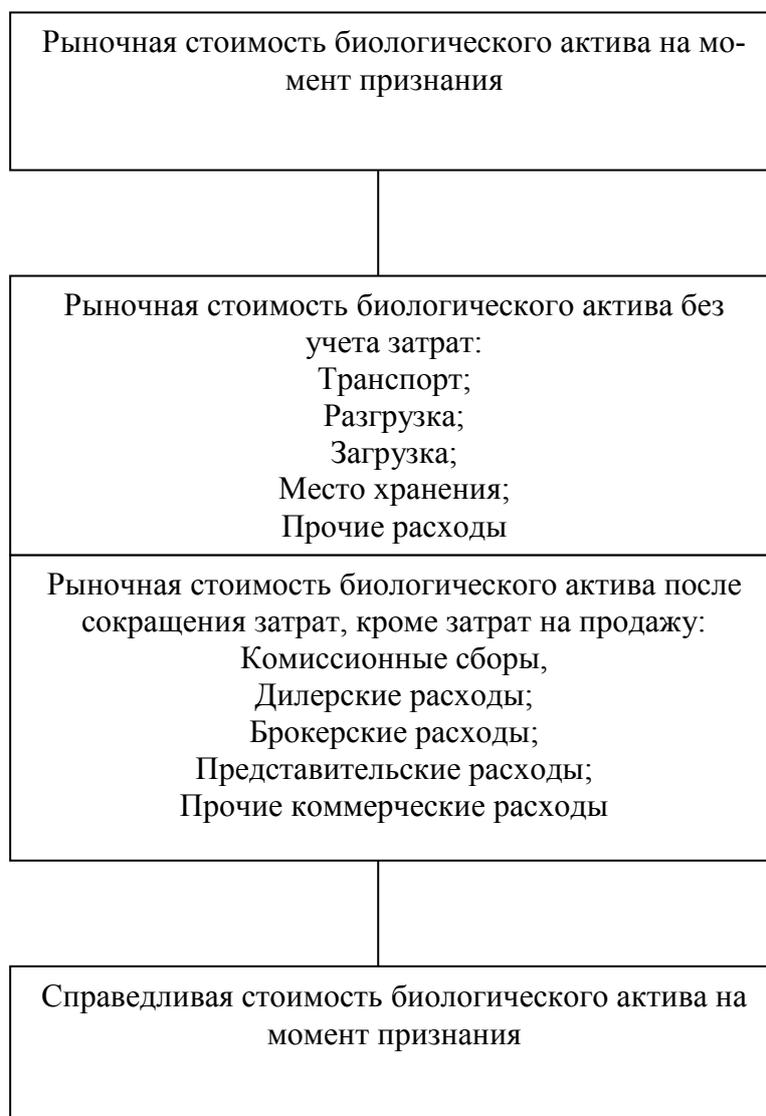


Рис 3.1. Процесс определения справедливой стоимости биологического актива

Источник: [Адаменко, с.142].

Законодательство позволяет оценивать биологические активы по справедливой стоимости за вычетом затрат, вычитая затраты на продажу, если выполняется одно из двух условий, а именно: (1) объект биологических активов имеет активные рыночные и постоянно доступные рыночные цены и (2) можно надежно определить справедливую стоимость объекта биологических активов с

использованием другого признанного метода в его текущем месте признания и состоянии.

Как упоминалось выше, сельскохозяйственная продукция может быть получена из биологических активов, а конечная продукция может быть получена из сельскохозяйственных продуктов. Сельскохозяйственные продукты следует оценивать по их справедливой стоимости за вычетом расчетных затрат на продажу в период сбора урожая.

В МСФО предпочтение отдается оценке биологических активов по справедливой стоимости, а учет биологических активов по себестоимости предлагается только как альтернативный метод. При оценке биологических активов необходимо оценить соответствие себестоимости конкретного актива его реализуемой стоимости и выбрать наиболее осмотрительный метод оценки. Оценив, какой метод оценки биологических активов проще использовать, можно сделать вывод, что выбор метода зависит не только от квалификации бухгалтера, но и от таких факторов, как доступность и качество статистической информации, поток информации о компании, законодательных норм и т. д.

Затраты на продажу представляют собой дополнительные затраты, непосредственно связанные с выбытием, за исключением налоговых и финансовых затрат, и включают комиссии брокерам и дилерам, сборы регулирующих органов и товарных бирж, а также налоги и сборы за передачу. Они не включают транспортные и другие затраты, необходимые для вывода активов на рынок (они учитываются при определении справедливой стоимости).

МСФО (IAS) 41 содержит опровержимое допущение, что справедливая стоимость может быть установлена для всех биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Только при первоначальном признании таких активов это предположение может быть опровергнуто по следующим причинам:

- отсутствие рыночных котировок
- альтернативные оценки справедливой стоимости t определены как явно недостоверные.

Когда допущение о возможности установления справедливой стоимости опровергается и до тех пор, пока справедливая стоимость не станет надежно измеримой, актив отражается в отчете о финансовом положении по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения. МСФО (IAS) 41 содержит дополнительные требования к раскрытию информации в такой ситуации.

Оценка справедливой стоимости будет определяться с применением требований МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости». Справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена при продаже биологического актива или сельскохозяйственной продукции в рамках обычной операции между участниками рынка на дату оценки.

В МСФО (IAS) 41 признается, что оценка справедливой стоимости может быть произведена более надежно путем группировки активов или продукции, например, по возрасту или качеству, если это лучше отражает атрибуты, используемые на рынке для определения цен. Например, домашний скот будет сгруппирован по видам, возрасту, весу, урожайности аналогично тому, как они будут оцениваться на рынке.

Стандарт особо требует, чтобы справедливая стоимость не определялась со ссылкой на будущий договор купли-продажи. Контрактные цены не обязательно имеют значение при определении справедливой стоимости, поскольку справедливая стоимость отражает текущий рынок, на котором желающие покупатель и продавец вступят в сделку. В результате справедливая стоимость биологического актива или сельскохозяйственной продукции не корректируется из-за наличия контракта.

Сельскохозяйственная продукция оценивается по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу при сборе урожая, и эта оценка считается стоимостью продукции на тот момент (для целей МСФО (IAS) 2 «Запасы» или любого другого применимого стандарта). [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»]

Безусловные государственные субсидии, полученные в отношении биологических активов, оцениваемых по справедливой стоимости за вычетом затрат

на продажу, признаются в составе прибыли или убытка, когда субсидия становится к получению. [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»]

Если такая субсидия является условной (в том числе, когда субсидия требует, чтобы предприятие не занималось определенной сельскохозяйственной деятельностью), предприятие признает субсидию в составе прибыли или убытка только при соблюдении условий. [МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»]

Если справедливая стоимость биологических активов, ранее оцениваемых по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения, впоследствии становится надежно измеряемой, предприятие должно раскрыть описание биологических активов, объяснение того, почему справедливая стоимость стала надежно измеряемой, и эффект от изменения. Раскрытие также требуется в отношении государственных субсидий, связанных с управляемой сельскохозяйственной деятельностью.

Государственные субсидии - активы, оцениваемые по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и обесценения, будет применяться МСФО (IAS) 20.

При первоначальном признании справедливая стоимость (за вычетом предполагаемых затрат на продажу) биологического актива отражается как прибыль или убыток в отчете о прибылях и убытках. Убыток может возникнуть при первоначальном признании, когда расчетные затраты на продажу превышают справедливую стоимость актива в его текущем состоянии или прибыль при первоначальном признании, например, при рождении домашнего скота.

Изменение справедливой стоимости (за вычетом затрат на продажу) биологического актива между отчетными датами отражается как прибыль или убыток в отчете или прибыли или убытке.

Прибыль или убыток, возникающие при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, включаются в прибыль или убыток за период, в котором они возникли.

Чтобы иметь возможность повысить точную инвентаризацию биологических активов в агрохолдингах, необходимо выявить текущие проблемы и найти

подходящие решения как с точки зрения бизнес-сообщества, так и с точки зрения государства. Чтобы облегчить точный и быстрый учет в различных секторах и предприятиях, должна быть доступна обширная информация, как в национальных нормативных актах, так и в международных стандартах по различным аспектам бухгалтерского учета и оценки активов. Достаточная и понятная пояснительная информация относительно оценки и учета биологических активов не представлена. Стоит обратить внимание на ряд проблем, связанных с указанием биологических активов (животных) в финансовой отчетности.

Растения и животные представлены в балансе, как в запасах, так и в основных активах. В основные фонды входят рабочие и продуктивные животные, соответствующие критериям основных средств. Остальные животные, не отвечающие критериям признания основных средств, перечислены на складе. Сельскохозяйственным предприятиям необходимо определить в своей учетной политике, классифицируются ли некоторые из животных как основные средства. Учитывая, что до введения статьи «Биологические активы» все животные планировалось перечислить в оборотные активы без предоставления информации, требуемой нормативными актами, многие компании продолжают перечислять всех животных в оборотные активы. Таким образом, они защищают себя от неправильного толкования норм права.

В настоящее время сельскохозяйственные компании специализируются на разведении одного вида скота для производства определенных товаров, например, разведение молочного скота для производства молока. Следовательно, невозможно дать бухгалтерские консультации, которые были бы одинаково приемлемы для всех сельскохозяйственных предприятий при организации учета животных.

Одним из аспектов учета биологических активов, который может способствовать ошибочному учету, является то, что как в случае долгосрочных, так и краткосрочных биологических активов животные и растения отражаются в одной статье. Это не дает четкого представления о биологических активах, принадлежащих ферме (доля животных и растений).

Что касается оценки биологических активов, следует учитывать, что для большинства биологических активов нет активного рынка и нет точной информации о стоимости этих активов. Это одна из основных причин, по которой довольно сложно применить принцип справедливой стоимости при оценке биологических активов. Биологические активы оцениваются по фактическим затратам на их приобретение или по фактическим затратам на производство и постепенно амортизируются. Нормы законодательства не позволяют решать вопросы, касающиеся определения истинной стоимости биологических активов. В результате стоимость активов неверна, и невозможно достоверно оценить финансовое положение и жизнеспособность компании. Негативным последствием отсутствия руководящих принципов и критериев для оценки биологических активов является хаотичная и несопоставимая информация о биологических активах в годовых отчетах. Применение МСФО (IAS) 41 «Биологические активы» существенное облегчение для бухгалтеров, так как данный нормативный акт разъясняет и методы признания, и оценки биологических активов, и особенности их использования. Справедливая стоимость биологических активов и сельскохозяйственных продуктов легче определить, если активы классифицированы в соответствии с их основными характеристиками, такими как возраст, вес, качество. С учетом классификации биологических активов или сельскохозяйственных продуктов легче определить их рыночную стоимость. При отсутствии активного рынка справедливая стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции в компании определяется на основе цены последней сделки. Если цена последней сделки и рыночная цена существенно различаются, компания должна выяснить причину разницы в цене и выбрать наиболее безопасный метод определения справедливой стоимости биологических активов. С того момента, как фермер выбрал метод оценки биологических активов - это должно быть отражено в учетной политике компании. Однако, если сельскохозяйственное предприятие не может достоверно оценить справедливую стоимость биологических активов и сельскохозяйственных продуктов, можно использовать стандартные значения. Процессу оценки справедливой стоимости биологических активов и

сельскохозяйственной продукции в значительной степени способствует тот факт, что значения, представленные в бухгалтерском учете сельскохозяйственной компании, подтверждены законом, что снижает вероятность ошибок при оценке биологические активы.

Таким образом, можно выделить общее и различия в учете биологических активов по МСФО и РСБУ, что представлено в Приложении 2.

Стандарт определяет признание и оценку биологических активов по первоначальной стоимости приобретения или, в результате повторного производственного процесса, по продолжительности реализации или сельскохозяйственного производства. Большая часть сельскохозяйственных предприятий составляет годовой отчет на основе общепринятых принципов бухгалтерского учета.

Порядок проведения инвентаризации и оценки биологических активов должен определяться не только нормативными актами государственного значения, но и составлением модели учета биологических активов для сельскохозяйственных предприятий. Необходимо разработать нормативную базу для определения:

- возможных методологий и критерий оценки биологических активов;
- подходящей классификации.

Наличие такого документа, написанного упрощенным языком, облегчило бы процесс оценки и инвентаризации биологических активов и стало бы важным стимулом для управления аграрными хозяйствами. Более того, это важно в нынешних обстоятельствах, когда законодательство о бухгалтерском учете позволяет собственнику бизнеса вести бухгалтерский учет самостоятельно. Это также было бы важным вкладом в сравнение статистики между компаниями.

3.3. ПОВЫШЕНИЕ КАЧЕСТВА ИНФОРМАЦИИ О БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВАХ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Одной из основных проблем ЗАО «Нива-АГРО» является бухгалтерский учет, ведущийся вручную. Поэтому автоматизация бухгалтерского учета может

быть мощным инструментом управления для владельцев бизнеса при устранении проблем ручного учета.

Цель финансовой отчетности - предоставить информацию о финансовом положении компании, результатах (показателях деятельности) и изменениях в финансовом положении компании. Все это удовлетворяет общие потребности большинства пользователей. Информация о финансовом положении представлена в основном балансом, отчетом о финансовых результатах, отчетом о прибылях и убытках, а изменения финансового положения - другими отчетами, наиболее актуальными из которых являются отчеты о движении денежных средств.

Финансовый учет предоставляет информацию, которая представляет интерес для всех компонентов экономической и социальной среды, в которой работает организация. Информация, предоставляемая финансовой отчетностью, извлекается и синтезируется в годовом отчете, подлежащем публикации. Забота о более полной информации о финансовом состоянии компании привела к требованию истинного отражения реальности.

Поэтому в качестве рекомендаций можно предложить следующее.

1. Совершенствование имеющейся учетной политики по бухгалтерскому и налоговому учету.

Учетная политика – это внутренняя политика, установленная предприятием для обработки, измерения, признания, регистрации, а также раскрытия конкретных статей или операций в своей финансовой отчетности.

Учетная политика может отличаться от одной компании к другой; тем не менее, эти политики адаптированы к конкретным международным стандартам финансовой отчетности или другим стандартным органам, таким как местные стандарты или правила, связанные с целью финансовой отчетности.

Чтобы обеспечить это, компании устанавливают свои собственные процедуры и руководства, чтобы обеспечить последовательность практик и убедиться, что их бухгалтерские записи соответствуют этим стандартам бухгалтерского учета или местным нормам.

Чтобы финансовая отчетность компании составлялась в соответствии с конкретными стандартами или правилами бухгалтерского учета, политика бухгалтерского учета должна быть специально согласована с производственными и бухгалтерскими стандартами компании.

В организации уже есть учетная политика, поэтому предлагается, сохранив основные положения, немного ее изменить. Потому что в настоящее время не прописаны тонкости определения цены биологических активов, особенности переоценки биологических активов, не расписано что входит и как формируется цена реализации. В учетной политике предприятия прописано только перемещение биологических активов между счетами 08, 01 и 20.2. И, по сути, положения учетной политики дублируют план счетов бухгалтерского учета.

В Компании учет биологических активов «на выращивании и откорме» ведется на счете 11 «Животные на выращивании и откорме».

Аналитический учет ведется по видам групп животных по живой массе и количеству поголовья.

Прирост живой массы молодняка и приплод приходят со счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство». Прирост живой массы определяют на основании ведомостей взвешивания животных. Стоимость живой массы животных определяют в течение отчетного года, исходя из фактического прироста животных и его плановой себестоимости, утвержденной отдельным приказом, и относят в дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» с кредита счетов по учету затрат по выращиванию этих животных – 20 «Основное производство»».

Эти положения уместно дополнить следующим:

- Животные учитываются по первоначальной стоимости приобретения. Переоценка не производится.

- При отражении в учете привеса телочек и бычков на подсосе, у них привес должен идти из номенклатурной группы «Основное стадо КРС мясное» из расчета по утвержденной формуле. Если после отела у коровы отвес, ее переводят в основное стадо по первоначальной стоимости.

- Побочная продукция сельского хозяйства оценивается по плановой себестоимости (составляется калькуляция).

- При достижении молодняком крупных животных (например, молочного скота) эксплуатационного возраста, этот молодняк признаётся и учитывается как амортизируемые объекты основных средств. Установление сроков полезного использования животных рекомендуем возложить на специалистов - зоотехников, исходя из физического состояния животного.

- Рыночная стоимость биологических активов формируется в момент продажи. При переводе в основное стадо оценка животных производится на основе плановых затрат на их выращивание (на основе калькуляции).

- Списание биологических активов производится по балансовой стоимости, на основании калькуляции с учетом всех расходов, связанных с выбывающим животным.

- При оприходовании биологических активов, расходы на доставку распределяются между приобретенными биологическими активами пропорционально живому весу каждого животного и включаются в его первоначальную стоимость.

Таким образом, продуманная учетная политика в отношении биологических активов позволит обеспечить их управляемость и контролируемость. Также, принятая учетная политика позволит сформировать доказательную базу в случае спорных моментов с налоговой или целевыми фондами.

2. Проведение аудита бухгалтерского учета биологических активов.

Результаты, представленные в финансовой отчетности, должны интерпретироваться пользователями с осторожностью, учитывая, что предприятия имеют возможность использовать несколько средств искажения информации. Обнаружение ошибочных представлений требует различного обращения, независимо от того, были ли они совершены непреднамеренно или намеренно, то есть были ли они ошибкой или мошенничеством.

Отсутствие записи транзакций при получении денежных средств при совершении продажи является незаконным присвоением активов (мошенниче-

ством). Преднамеренное завышение продаж в балансе (обороте) незадолго до закрытия финансового года является еще одним видом мошенничества, направленным на представление большей прибыли (мошенническая отчетность). Все виды мошенничества – это преднамеренное завышение продаж (оборота) непосредственно перед отчетной датой закрытия баланса с целью увеличения заявленной прибыли (мошенническая отчетность). Кроме того, используется набор учетных политик для сглаживания результатов при манипулировании результатами. Объединение таких политик может привести к изменению информации в желаемом направлении от реальной ситуации.

Манипулирование результатом отрицательно сказывается на качестве бухгалтерской информации. При использовании этих политик манипулирования может выполняться несколько действий, таких как: корректировка значений элементов баланса, результатов запасов, резервов, налоговых льгот, искусственного манипулирования расходами и доходами, механизма резервирования по трансфертному ценообразованию, налоговых льгот, необоснованное манипулирование доходами и расходами, корректировка трансфертных цен между организационными подразделениями одной и той же компании или между компаниями одной группы, манипулирование счетами для котировок фондового рынка и т. д.

Иногда правила и положения позволяют выбирать между разными методами бухгалтерского учета (альтернативная обработка), что может привести к разным результатам, разному образу финансовой отчетности. Ряд пунктов требует оценок или прогнозов. Например, срок службы фиксированного актива оценивается компанией для расчета амортизации. Эта оценка допускает пессимистический или оптимистический подход, который может привести к разному представлению финансовой отчетности. Искусственные транзакции могут выполняться для манипулирования значениями в балансе или для сглаживания результата. А составляя бухгалтерскую отчетность вручную, очень легко допустить ошибки, причем это может быть не только во внутреннем учете, но и в сданной годовой отчетности.

Самый распространенный метод, с помощью которого пользователи могут получить достоверную информацию – это предоставление аудированной финансовой отчетности. Аудит финансовой отчетности проводится для определения того, представлена ли финансовая отчетность в целом в соответствии с определенными критериями. Обычно критериями являются общепринятые принципы бухгалтерского учета или любой другой метод учета, адаптированный к специфике организации. Чаще всего в аудит включаются следующие финансовые отчеты: баланс (отчет о финансовом положении), отчет о финансовых результатах, отчет об изменениях в капитале, отчет о движении денежных средств, а также сопроводительные примечания и приложения.

Кроме того, чтобы соответствовать сложности информации, запрашиваемой пользователями, аудитор должен не только обеспечивать повышенное доверие к финансовой отчетности, но также предоставлять услуги, которые повышают ценность, такие как сообщение о нарушениях, выявление бизнес-рисков и предоставление консультаций по вопросам взаимоотношений к слабым местам системы внутреннего контроля. В современном аудите оценка финансовой отчетности часто дополняется результатами аудита финансовых потоков, который обеспечивает дополнение надежной финансовой информации.

Общая цель финансового аудита состоит в обеспечении уверенности в том, что проверенная финансовая отчетность является полной и точной, а экономические операции выполняются в соответствии с действующими законами и нормативными актами. Достижение этой цели с точки зрения абсолютной уверенности, даже если это осуществимо, требует дорогостоящих мероприятий. Для снижения этих затрат есть возможность использовать аудиты на основе тестов. В этом контексте аудиторы посредством своих отчетов обеспечивают разумную, а не абсолютную уверенность в том, что финансовая отчетность является полной и соответствует действующим законам и нормативным актам. В соответствии с принципом добросовестной практики аудиторское учреждение разрабатывает

процесс аудита таким образом, чтобы получить определенный уровень уверенности в том, что проаудированная финансовая отчетность не содержит существенных ошибок или нарушений.

Для финансовой отчетности, наиболее важными при аудите являются основные средства, запасов, дебиторская и кредиторская задолженность, денежные средства и т. Д. Финансовый аудитор выявляет и оценивает риск для каждой категории экономических операций. В то же время аудитор должен рассмотреть, существует ли риск того, что проаудированная финансовая отчетность организации содержит ошибки, а также были ли они сделаны намеренно или непреднамеренно.

Аудиторы должны сообщить, если он обнаружит: недостатки внутреннего контроля, несоответствия в подготовке финансовой отчетности, ошибки, необычные операции или результаты, которые указывают на наличие мошенничества, отсутствия честности или коррупции. Финансовые аудиторы предоставляют услуги по подтверждению достоверности информации, особенно в отношении информации, содержащейся в исторической финансовой отчетности, но в последнее время они расширили диапазон и объем, включив также финансовые прогнозы. Кроме того, увеличивающийся объем информации, доступной в Интернете, и развитие электронной коммерции в настоящее время порождают особые запросы от общественности, включая изменение подхода к услугам по подтверждению достоверности информации.

Основная цель аудита эволюционировала от выявления мошенничества и ошибок при удостоверении финансовой отчетности до проверки их соответствия определенным заранее определенным критериям. Изменение цели аудита потребовало разработки методов аудита. В условиях глобализированной экономики и интернационализации финансовых рынков традиционные методы проверки, которые предполагали исчерпывающее изучение транзакций, оказались слишком дорогостоящими и трудоемкими. По этой причине они были заменены методом случайной выборки и статистическими методами, компьютерными методами,

при этом аудитор делал упор на эффективность и действенность внутреннего контроля.

3. Установка программного обеспечения для автоматизированного учета на предприятии.

Организации необходимо автоматизировать процесс учета не только биологических активов, но и всего бухгалтерского учета.

Автоматизация бухгалтерского учета решает многие из общих проблем, упомянутых выше. Вот несколько способов, которыми автоматизация бухгалтерского учета может принести пользу компаниям сегодня.

– Программа помогает существенно повысить производительность труда учетных работников, что ускорит процесс получения надежной и достоверной информации, чтобы избежать кризиса денежных потоков.

Нерациональное управление средствами - основная проблема, которая может обанкротить любой бизнес. Это результат нездоровых бухгалтерских протоколов, которые в конечном итоге мешают компании масштабироваться и расширяться.

Когда определенные бухгалтерские задачи автоматизированы, владельцы бизнеса могут сразу получить полную картину своего денежного потока. Им больше не нужно вручную разбирать все свои транзакции, чтобы узнать свое финансовое положение.

Автоматизация деятельности также позволяет владельцам быстро видеть, сколько они генерируют, на какие области они тратят больше всего и когда они могут рассчитывать на свои деньги. Такая видимость помогает владельцам бизнеса принимать разумные решения, когда это необходимо.

– Программа экономит время на подготовку отчетов, справок и иной информации в контролирующие органы.

Автоматизация бухгалтерского учета позволяет сельскохозяйственной организации удобно вводить данные по биологическим активам, кредитную, дебе-

товую, клиентскую информацию и другие важные финансовые данные. Бухгалтеры должны получить доступ к различным книгам, а затем интерпретировать данные по каждой из них, чтобы найти связь.

Программное обеспечение для бухгалтерского учета обрабатывает полученную информацию автоматически и связывает ее со всеми существующими записями в своей системе. Эти программы генерируют соответствующие отчеты о структуре и публикуют правильные временные метки всех связанных данных.

Автоматизация бухгалтерского учета может даже автоматизировать большинство транзакций и полностью исключить ручной ввод данных.

Необходимость настройки данных вручную также может быть автоматизирована в будущем.

- Обеспечивает доступ к облаку, значит, архивирование бухгалтерских документов и их хранение становится более рациональным.

Люди, которые использовали облачные программы, знают, как легко работать, когда они могут сразу получить доступ к документам и поделиться ими. Сотрудник организации может быстро обрабатывать транзакции или анализировать необходимые документы, не находясь на рабочем месте.

- У современных программ гибкие системы, позволяющие учесть изменения условия деятельности и изменения законодательства.

Качественное программное обеспечение для автоматизации бухгалтерского учета часто достаточно адаптируется для соответствия требованиям бизнеса. Помимо стандартного форматирования, используемого для упрощения ссылок, эти программы также предлагают различные шаблоны для различных бухгалтерских книг.

Эти качества делают системы автоматизации бухгалтерского учета особенно гибкими для широкого спектра отраслей.

- Программа обеспечивает хранение документов и организацию архива.

Программное обеспечение для автоматизированного учета позволяет финансовым отделам выйти за рамки их нынешних возможностей. Обеспечение

точности при вводе, обработке и хранении данных значительно упрощает определение местонахождения конкретной информации. Кроме того, автоматизация гарантирует бессрочное хранение данных после внесения в базу данных.

- Программа предлагает повышенную безопасность.

Автоматизация бухгалтерского учета использует технологию шифрования, а также другие расширенные функции безопасности. Эти системы обеспечивают максимальную защиту записей и данных компании, помогая защитить себя от кибератак.

Кроме того, владельцы бизнеса будут иметь больший контроль над тем, какие лица в их бизнесе или вспомогательном офисе могут получить доступ к определенной финансовой информации. Эта возможность помогает свести к минимуму риск того, что определенные бухгалтерские книги будут открыты для неуполномоченных сотрудников.

- Это позволяет быстро извлекать данные.

Многие бухгалтеры знают, как мучительно хранить файлы в физических хранилищах, содержащих бесчисленные записи. Чтобы найти или просмотреть документ, нужно искать их в другой комнате или, что еще хуже, в другом здании.

Сегодня найти любые нужные файлы виртуально невероятно просто. Определенные записи или записи в программном обеспечении автоматизации бухгалтерского учета могут быть обнаружены почти мгновенно.

Автоматизированные программы бухгалтерского учета предназначены для упрощения именованя, классификации и безопасного хранения бухгалтерских книг и документов. Эти черты позволяют легко находить важные бизнес-записи.

- Программа обеспечивает всестороннюю аналитику.

Помимо обеспечения лучшей организации и безопасности, автоматизация бухгалтерского учета также позволяет быстро представлять и распространять точные финансовые данные. Все отчеты доступны любому сотруднику компании, который в них нуждается, что помогает упростить сверку аудитов и записей.

Кроме того, программное обеспечение предоставляет более точные средства для анализа тенденций, отклонений и предсказуемости. Поскольку есть доступ к легкодоступным финансовым отчетам, бухгалтеры могут лучше выполнять свою работу, позволяя им быстрее принимать обоснованные бизнес-решения.

– Программа ведет записи для налоговых вычетов.

Владельцы бизнеса, которые пытаются не отставать от налоговых вычетов, знают, насколько напряженным может быть налоговый сезон. Скремблирование для отслеживания расходов и поступлений может привести к ошибкам, которые могут иметь серьезные последствия.

С помощью автоматизированного учета бухгалтерии можно избавиться от такого безумия. Эти системы автоматически обновляют записи всякий раз, когда совершаются транзакции.

Бухгалтерам не нужно постоянно беспокоиться о вводе информации, поскольку системы бухгалтерского учета в реальном времени делают это за них. Бухгалтеру просто нужно будет проверить эти данные позже, чтобы подтвердить их точность.

– Программа позволяет профессионально развиваться.

Любая работа, которая требует большого количества ручных и повторяющихся работ, потенциально может быть автоматизирована с помощью подходящих инструментов. Задачи, которые традиционный бухгалтер выполняет на регулярной основе, могут значительно выиграть от автоматизации.

Подобные изменения необходимы бухгалтеру, чтобы он работал более продуктивно и эффективно, а также предоставлял возможность для личного развития.

Поскольку бухгалтерское приложение не может делать все само по себе, необходимы умные бухгалтеры, чтобы управлять этими системами и следить за тем, чтобы все работало соответствующим образом.

Автоматизация в сфере бухгалтерского учета - отличная возможность для компаний воспользоваться ее долгосрочными преимуществами. Однако переход

может быть ошеломляющим, главным образом потому, что большинство бухгалтеров привыкли к традиционным методам учета.

Таким образом, проведение в организации аудита, автоматизации учета и совершенствование учетной политики не только учета биологических активов, но и всего бухгалтерского учета, повысит достоверность финансовой отчетности, позволит организации привлечь инвесторов для своего развития.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Под биологическими активами понимаются живые организмы, как животные, так и растения, используемые в сельскохозяйственной деятельности и являющиеся ресурсами аграрных предприятий, которые в процессе своего изменения, как качественного, так и количественного, давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, предназначенные для потребления при производстве продукции и/или для дальнейшего использования, а также приносить другим способом экономические выгоды.

Биологические активы по отраслям производства классифицируются на биологические активы, относящиеся к животноводству, и биологические активы, относящиеся к растениеводству. По срокам использования биологические активы можно подразделить на долгосрочные и текущие биологические активы, а по способности приносить экономическую пользу – зрелые и незрелые. Также при классификации биологических активов по праву собственности, они подразделяются на собственные и арендованные. По методу оценки биологические активы подразделяются на биологические активы, оцененные по справедливой стоимости, и на биологические активы, оцененные по первоначальной стоимости. Еще одна классификация биологических активов – это по способу использования в производственном процессе – биологические активы подразделяются на потребляемые и плодоносящие. Такая классификация в большей степени характеризует биологические активы, как экономическую и учетную категорию и все-сторонне раскрывает ее, учитывая потребности сельскохозяйственных предприятий по отражению биологических активов в учете и формированию информации о них для нужд управления и контроля.

На исследуемом предприятии ЗАО «Нива-АГРО» учет биологических активов ведется на следующих счетах 01, 08, 11 «Животные на выращивании и откорме». При этом, при формировании стоимости поступивших животных, в организации, могут использоваться два способа – это оприходование биологиче-

ских активов по фактической стоимости и оприходование биологических активов по учетной стоимости. При оприходовании внеоборотных биологических активов учет ведется по первоначальной цене. А при оприходовании оборотных активов – по фактической стоимости.

При достижении молодняком крупных животных (например, молочного скота) эксплуатационного возраста, этот молодняк признаётся и учитывается как объекты основных средств. Кроме того, животные, учитываемые в составе основных средств, реклассифицируются в состав запасов, если их было решено поставить на откорм.

Одним из основных отличий учета биологических активов в РСБУ и МСФО является то, что приход биологических активов в МСФО осуществляется по справедливой цене, за минусом расходов на транспортировку, а в РСБУ – учет ведется по первоначальной цене.

В МСФО нет деления на первоначальную стоимость или фактическую, приход биологических активов осуществляется по справедливой стоимости. В отличие от МСФО, изменения в рыночной стоимости биологических активов не признаются до тех пор, пока эти активы не будут проданы.

В ходе написания магистерской диссертации была достигнута цель, которая заключалась в обосновании теоретических положений и разработок практических рекомендаций по совершенствованию признания и оценки биологических активов в российских компаниях на основе МСФО.

Основными рекомендациями в отношении исследуемого предприятия ЗАО «Нива-АГРО» могут быть:

– Совершенствование имеющейся учетной политики по бухгалтерскому и налоговому учету. Сейчас в организации не прописаны тонкости определения цены биологических активов, особенности переоценки биологических активов, не расписано что входит и как формируется цена реализации. В учетной политике предприятия прописано только перемещение биологических активов между счетами 08, 01 и 20.2. И, по сути, положения учетной политики дублируют план счетов бухгалтерского учета. Принятие учетной политики позволит обеспечить

управляемость и контролируемость формируемой отчетности по предприятию, а также в случае спорных моментов, позволит сформировать доказательную базу.

– Проведение внешнего аудита всей финансовой отчетности, что позволит оптимизировать работу предприятия, найти пути решения сложившихся проблем. Компания сейчас, по данным бухгалтерской отчетности, находится в кризисном состоянии, поэтому необходим взгляд со стороны на слабые места, которые тормозят развитие организации. Также проведение аудита позволит привлечь потенциальных инвесторов.

– Автоматизация учета. Сейчас на предприятии учет ведется вручную, это не эффективно в современных условиях, к тому же трудозатратно. Автоматизация учета позволит оперативно решать управленческие вопросы и отслеживать показатели, которые сейчас не дают организации развиваться.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» // Режим доступа <https://fin-accounting.ru/ifrs/ias41> (дата обращения 09.11.2020)
2. Адаменко А.А. Значение введения МСФО в России / А.А. Адаменко, Л.И. Симоненко // В сборнике: Актуальные вопросы составления бухгалтерской финансовой отчетности в условиях реформирования бухгалтерского учета и отчетности. Материалы IV международной студенческой научной конференции. Краснодар, 2018. С. 216-219.
3. Адаменко А.А. Проблемы и перспективы внедрения МСФО для малого и среднего бизнеса в России / Адаменко А.А., Жердева О.В., Кулинченко А.В. // Экономика и предпринимательство №12-3 (65-3), 2018.- С.906-908.
4. Адаменко А.А. Сравнительный анализ российской системы бухгалтерского учета и МСФО / Адаменко А.А., Азиева З.И., Коровайная Е.М.// в сборнике: Формирование экономического потенциала субъектов хозяйственной деятельности: проблемы, перспективы, учетно-аналитическое обеспечение. Материалы V международной научной конференции. 2015. С. 141-146.
5. Алисенов, А. С. Международные стандарты финансовой отчетности : учебник и практикум для вузов / А. С. Алисенов. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2020. — 404 с. — (Высшее образование). — ISBN 978-5-534-04564-2. — Текст : электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. — URL: <https://urait.ru/bcode/450402> (дата обращения: 01.12.2020).
6. Аудит: учебник для среднего профессионального образования / Н. А. Казакова [и др.] ; под общей редакцией Н. А. Казаковой. — 3-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2019. — 409 с. — (Профессиональное образование). — ISBN 978-5-534-09320-9. — Текст : электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. — URL: <https://urait.ru/bcode/433295> (дата обращения: 01.12.2020).
7. Бабаев Ю. А., Петров А. М. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2018. 398 с.

8. Белов Н.Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве// Режим доступа: <https://ru.scribd.com/doc/> (дата обращения: 01.12.2020)
9. Брянских, С.П. Экономика сельского хозяйства / С.П. Брянских. – М.: Агропромиздат, 2017. – 326 с.
10. Бусел, И.П. Экономика сельского хозяйства: учебное пособие / И. П. Бусел, П. И. Малихтарович. – Минск: Республиканский институт профессионального образования, 2018. – 447 с.
11. Бухгалтерский учет в агропромышленном комплексе: учеб. пособие / Н.Н. Бондина, И.А. Бондин, Е.И. Мартемьянова, Т.В. Зубкова. М.: КНОРУС, 2016.
12. Бухгалтерский учет и налогообложение в сельском хозяйстве: учеб. пособие / под ред. С.М. Бычковой. М.: ТК«Велби», Изд-во «Проспект», 2014.
13. Бухгалтерский финансовый учет : учебник для вузов / Л. В. Бухарева [и др.] ; под редакцией И. М. Дмитриевой, В. Б. Малицкой, Ю. К. Харакоз. — 4-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2019. — 490 с. — (Высшее образование). — ISBN 978-5-534-11572-7. — Текст : электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. — URL: <https://urait.ru/bcode/445696> (дата обращения: 01.12.2020).
14. Бычкова С.М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве // Режим доступа: https://www.mnogobook.ru/delovaya_literatura_main/buhuchet_i_audit/296561/fulltext.htm(дата обращения: 01.12.2020)
15. Витковская В.В. Проблемы и перспективы внедрения МСФО 41 «Сельское хозяйство // В сборнике: РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА, АНАЛИЗА И АУДИТА В СОВРЕМЕННЫХ КОНЦЕПЦИЯХ УПРАВЛЕНИЯ. материалы IX межрегиональной научно-практической конференции молодых учёных и студентов с международным участием. Министерство науки и высшего образования РФ; Крымский федеральный университет им. В.И. Вернадского, Институт экономики и управления. 2020. С. 451-453 // Режим доступа: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=43024267> (дата обращения: 01.12.2020)

16. Дмитриева, И. М. Бухгалтерский учет с основами МСФО : учебник и практикум для вузов / И. М. Дмитриева. — 6-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2020. — 319 с. — (Высшее образование). — ISBN 978-5-534-13537-4. — Текст : электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. — URL: <https://urait.ru/bcode/466629> (дата обращения: 01.12.2020).

17. Дмитриева, И. М. Бухгалтерский учет : учебник и практикум для среднего профессионального образования / И. М. Дмитриева. — 6-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2020. — 319 с. — (Профессиональное образование). — ISBN 978-5-534-13850-4. — Текст : электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. — URL: <https://urait.ru/bcode/467050> (дата обращения: 01.12.2020).

18. Добрынин, В.А. Актуальные проблемы экономики АПК. Уч. пособие / В.А. Добрынин. — М.: Издательство МСХА, 2015. — 280 с.

19. Ермалинская, Н.В. Экономика и организация инфраструктуры агропромышленного комплекса: курс лекций / Н. В. Ермалинская. — М: ГГТУ, 2018. — 163 с.

20. Запольский, М.И. Экономика агропромышленного комплекса: пособие / М. И. Запольский. — М: ГГТУ, 2018. — 175 с.

21. Карабан Н.С., Ронжина М.А. Требования к учетной политике в соответствии с МСФО и ПБУ / Н.С. Карабан, М.А. Ронжина // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита: материалы VI Международной молодежной научно-практической конференции. Ответственный редактор Е.А. Бессонова. 2018. С. 116-119.

22. Карачевцева А.А. Признание расходов и их классификация / А. А. Карачевцева А.А., М. А. Ронжина // Современные подходы к трансформации концепций государственного регулирования и управления в социально-экономических системах: сборник научных трудов 7-й Международной научно-практической конференции, 2018. — С. 117-121.

23. Керимов В. Э. Реформирование российского бухгалтерского учёта в соответствии с требованиями МСФО // Вестник Московской гуманитарно-технической академии. 2018. . — № 3(16). — С. 299-303.

24. Колеснев, В.И. Компьютерное моделирование для анализа и планирования в АПК: монография / В. И. Колеснев, БГСХА, 2018. – 292 с.

25. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий). М.: ИНФРА-М, 2018. — 584 с.

26. Крещенко О.В. Особенности учета и отражения в отчетности биологических активов в животноводстве // В сборнике: ПРИОРИТЕТНЫЕ ВЕКТОРЫ РАЗВИТИЯ ПРОМЫШЛЕННОСТИ И СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА. Материалы II Международной научно-практической конференции. 2019.С.179-185.// Режим доступа: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=41251697> (дата обращения: 01.12.2020)

27. Кузнецов, В.В. Экономика сельского хозяйства / В.В. Кузнецов – Ростов-на-Дону: Феникс, 2018. – 352 с.

28. Лисович Г.М. Сельскохозяйственный учет (финансовый и управленческий): учебник. Серия «Экономика и управление». Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2014.

29. Литвиненко М. И. Консолидированная финансовая отчетность в соответствии с новыми стандартами : учеб. пособие для бакалавриата, специалитета и магистратуры / М. И. Литвиненко. — М. : Издательство Юрайт, 2019. — 168 с.— 504 с.

30. Лупикова, Е. В. Бухгалтерский учет. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие для среднего профессионального образования / Е. В. Лупикова. — 3-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2020. — 244 с. — (Профессиональное образование). — ISBN 978-5-9916-8995-3. — Текст : электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. — URL: <https://urait.ru/bcode/452361> (дата обращения: 01.12.2020).

31. Лупикова, Е. В. Бухгалтерский учет. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие для вузов / Е. В. Лупикова. — 3-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2020. — 245 с. — (Высшее образование). — ISBN 978-5-9916-8994-6. — Текст : электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. — URL: <https://urait.ru/bcode/452325> (дата обращения: 01.12.2020).

32. Минаков, И.А. Экономика сельскохозяйственного предприятия / И.А. Минаков, А.А. Сабетова, Н.И. Куликов и др. – М.: Колос С, 2017. – 528 с.
33. Нюансы учета в сельском хозяйстве // Режим доступа: <https://assistentus.ru/buhuchet/v-selskom-hozyajstve/> (дата обращения: 01.12.2020)
34. Петрович, Э.А. Агробизнес : учебно–методическое пособие / Э. А. Петрович, Л. П. Лазарев. – М: ГГТУ, 2016. – 234 с.
35. Правила ведения бухучета в сельском хозяйстве// Режим доступа https://nalogalog.ru/buhgalterskij_uchet/vedenie_buhgalterskogo_ucheta/pravila_vedeniya_buhucheta_v_selskom_hozyajstve/ (дата обращения: 01.12.2020)
36. Процесс внедрения МСФО в бухгалтерский учёт сельского хозяйства России: анализ и перспективы// Режим доступа <https://cyberleninka.ru/article/n/protsess-vnedreniya-msfo-v-buhgalterskiy-uchyot-selskogo-hozyaystva-rossii-analiz-i-perspektivy> (дата обращения: 01.12.2020)
37. Сельская экономика: учебник: для студентов высших учебных заведений, обучающихся по экономическим специальностям / [С. В. Киселев и др.; под редакцией С. В. Киселева]; Московский государственный университет им. М. В. Ломоносова, Экономический факультет. – Москва: Проспект, 2016. – 570 с.
38. Семин А.Н., Селиванова Г.П. Учет и налогообложение в фермерских хозяйствах.– М.: Финансы и статистика, 2014.
39. Сильванович, В.И. Сельскохозяйственное производство: базисные факторы, основные результаты и условия инновационного развития: монография / В. И. Сильванович. – М: ГГТУ, 2017. – 210 с.
40. Тоболич, З.А. Экономика предприятий агропромышленного комплекса / З. А. Тоболич. – Москва: Проспект, 2016. – 119 с.
41. Трофимова Л. Б. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник и практикум для бакалавриата, специалитета и магистратуры / Л. Б. Трофимова. — 5-е изд., испр. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2019. — 242 с.

42. Фельдман, И. А. Бухгалтерский учет : учебник для вузов / И. А. Фельдман. — Москва : Издательство Юрайт, 2019. — 287 с. — (Бакалавр. Прикладной курс). — ISBN 978-5-9916-3575-2. — Текст : электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. — URL: <https://urait.ru/bcode/426163> (дата обращения: 01.12.2020)

43. Хасанова А.А. Биологические активы: Российская и международная практика // Инновации. Наука. Образование - 2020. № 20 - С. 55-59 // Режим доступа: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=44144782> (дата обращения: 01.12.2020)

44. Экономика и организация АПК: учебно–методическое пособие для студентов. – Москва: Проспект, 2016. – 118 с.

45. Экономика и управление аграрным производством: учебное пособие / [В. В. Кузнецов и др.; под редакцией В. В. Кузнецова]. – Ростов–на–Дону: Мини Тайп, 2017. – 714 с.

46. Экономика сельского хозяйства : учебник для вузов / Н. Я. Коваленко [и др.] ; под редакцией Н. Я. Коваленко. — Москва : Издательство Юрайт, 2020. — 406 с. — (Высшее образование). — ISBN 978-5-9916-8769-0. — Текст : электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. — URL: <https://urait.ru/bcode/450397> (дата обращения: 01.12.2020).

47. Экономика сельского хозяйства : учебник для среднего профессионального образования / Н. Я. Коваленко [и др.] ; под редакцией Н. Я. Коваленко. — Москва : Издательство Юрайт, 2020. — 406 с. — (Профессиональное образование). — ISBN 978-5-534-06920-4. — Текст : электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. — URL: <https://urait.ru/bcode/455555> (дата обращения: 01.12.2020).

48. Экономика сельского хозяйства: учебник для студентов, осваивающих образовательные программы бакалавриата по направлению подготовки «Агроинженерия» / [В. Т. Водяников и др.]; под редакцией В. Т. Водяникова. – Санкт–Петербург [и др.]: Лань, 2017. – 543 с

49. Яковлева Я.С. Биологические активы в российской и международной практике // Экономика и бизнес: теория и практика - 2020. № 8 (66) - С. 204-209

// Режим доступа: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=43927905> (дата обращения: 01.12.2020).

50. Яковлева Я.С. Новации в учете биологических активов: влияние на экономическую безопасность организаций сельского хозяйства // Режим доступа: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=44079221> (дата обращения: 01.12.2020).

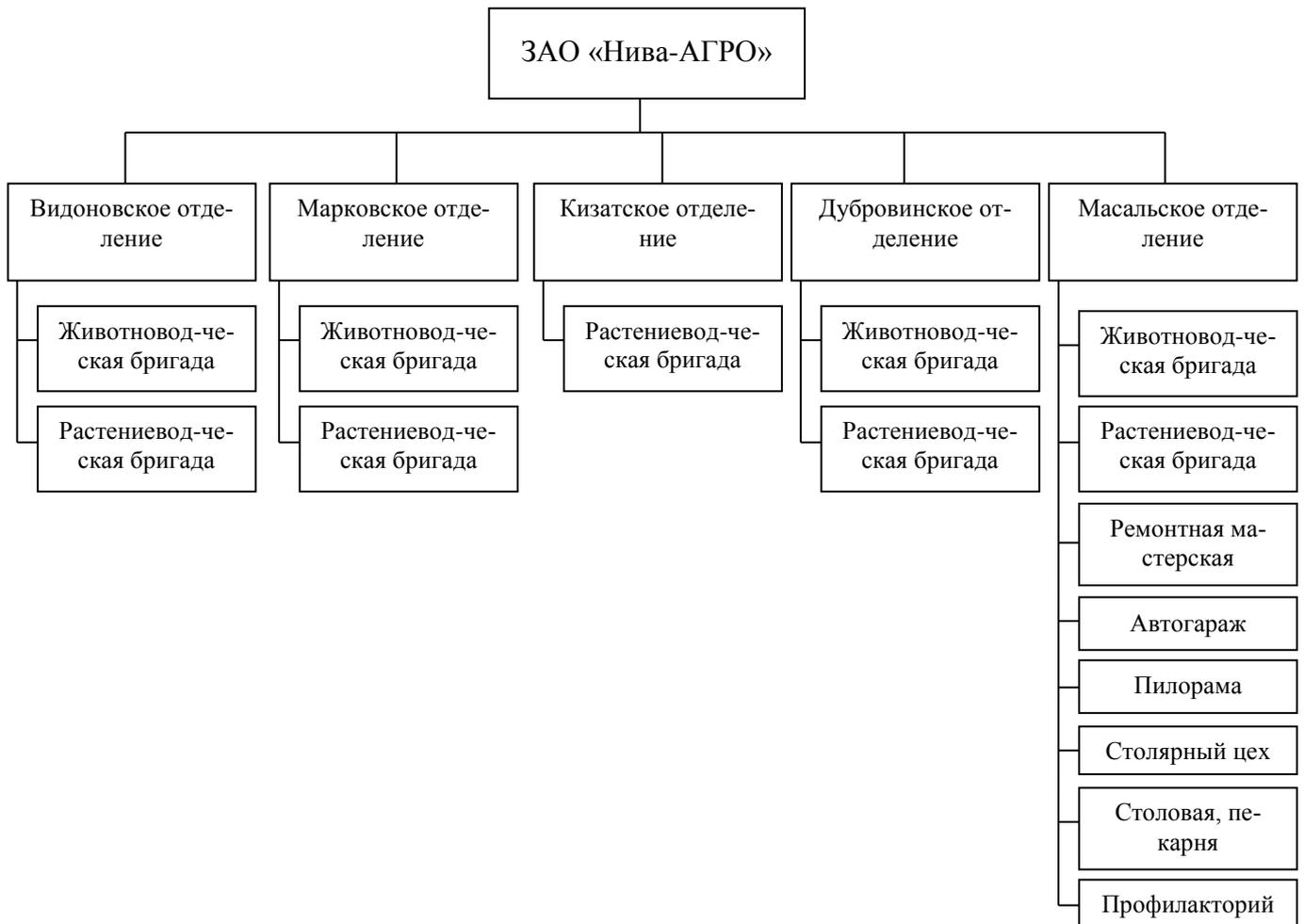


Рис. 1 – Организационная структура ЗАО «Нива-АГРО»
Источник: [составлено автором]

Сравнение учета биологических активов по МСФО и РСБУ

РСБУ	МСФО
Оценка внеоборотных биологических активов	
<p>Оцениваются по первоначальной или переоцененной стоимости (п. 7, 14, 15 ПБУ 6/01), учитываются в качестве основных средств.</p>	<p>Первоначально оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (п. 12 IAS 41 "Сельское хозяйство").</p> <p>Если справедливую стоимость нельзя оценить, то измеряется по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.</p>
Оценка оборотных биологических активов	
<p>В отличие от МСФО, биологические активы отражаются в отчётности по фактической стоимости. В отличие от МСФО, изменения в рыночной стоимости биологических активов не признаются до тех пор, пока эти активы не будут проданы.</p> <p>Подход к оценке сельскохозяйственной продукции зависит от вида биологического актива, с которого был собран урожай: в общем случае, основная продукция оценивается по себестоимости, а побочная – по цене продажи.</p> <p>В отличие от МСФО, при достижении молодняком крупных животных (например, молочного скота) эксплуатационного возраста, этот молодняк признаётся и учитывается как объекты основных средств.</p> <p>Кроме того, животные, учитываемые в составе основных средств, реклассифицируются в состав запасов, если их было решено поставить на откорм.</p> <p>На биологические активы, учитываемые как запасы, распространяются те же правила оценки их на предмет обесценения, что и в отношении других статей запасов</p> <p>Кроме того, их балансовая стоимость на конец года корректируется на чистую стоимость павших животных и птицы (кроме павших в связи с эпизоотией или стихийными бедствиями). Но при этом сумма соответствующей корректировки не признаётся в отчёте о прибылях и убытках до выявления виновных лиц, тогда как стоимость животных, павших в связи с эпизоотией или стихийными бедствиями, сразу списывается на расходы</p>	<p>Биологические активы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на осуществление продажи, за исключением случаев, когда надёжная оценка справедливой стоимости невозможна, и в этих случаях биологические активы оцениваются по фактической стоимости. Прибыли и убытки от изменения справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу признаются в составе прибыли или убытка за период. (п. 12 IAS 41).</p> <p>Последующий учет (п. 13 IAS 41):</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Биологический актив по справедливой стоимости за минусом расходов на продажу Сельскохозяйственная продукция, полученная от биологического актива (отделённая от биологического носителя), оценивается по справедливой стоимости за вычетом затрат на осуществление продажи, определяемой в момент сбора урожая (отделения от биологического носителя). Впоследствии учёта данной продукции осуществляется, как правило, в соответствии с требованиями стандарта, регулирующего вопросы учёта запасов.. 2. Сельскохозяйственная продукция – IAS 41 не применяется, а применяется IAS 2 <p>Изменения в стоимости отражаются в Отчете о прибыли и убытках. Раскрытие изменений в приложении Отчета о финансовом положении.</p>

<p>Прочие животные, например, овцы, продуктивный и племенной скот, которые в МСФО также рассматривались бы как биологические активы, не проверяются на предмет обесценения, что отличается от МСФО.</p> <p>Соответственно, в отличие от МСФО, изменения в рыночной стоимости биологических активов будут «признаны» согласно РПБУ только в момент продажи.</p> <p>В отличие от МСФО, оценка сельскохозяйственных культур и животных производится на основе накопленных затрат на их выращивание</p>	
<p>Учет государственных субсидий, относящихся к биологическим активам</p>	
<p>Субсидия по основному стаду (основным средствам) относится на доходы будущих периодов (п. 9 ПБУ 13/2000).</p>	<p>Безусловная государственная субсидия, относящаяся к биологическому активу подлежит признанию в качестве дохода тогда когда государственная субсидия становится подлежащей получению (п. 34 IAS 41).</p>

Источник: [составлено автором]