

УЧЕТ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

Трунтаева Юлия Владимировна,
студентка 4 курса экономического факультета
exst_rim@mail.ru

Акашева Валентина Вячеславовна,
канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарёва, г. Саранск

В действующей системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ нет конкретных указаний о том, что такое «биологические активы» и как вести их учет. В западной же практике эти объекты учета известны давно, да и в РФ уже не первый год идут разговоры о принятии ПБУ, посвященного биологическим активам (его проект появлялся на сайте Минсельхоза еще в конце 2006 года). А между тем многим организациям уже сейчас приходится решать вопросы, связанные с отражением используемых ими биологических активов и операций с ними в бухгалтерском учете и отчетности. В связи с этим, данная статья посвящена рассмотрению особенностей учета биологических активов.

Ключевые слова: биологические активы, биотрансформация, справедливая стоимость, растениеводство, животноводство

Биологический актив – это понятие, в настоящее время отсутствующее в российской учетной практике. Поэтому обратимся к МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», согласно которому под биологическим активом [1] понимаются животные или растения. То есть биологическим активом можно считать дерево, куст, виноград, корову, кролика, пчелу и т.д.

Спецификой биологических активов является как раз то, что они поддаются биотрансформации – процессам роста, вырождения, продуцирования и размножения, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения.

Биотрансформация [5] приводит к двум результатам:

1) изменениям активов, вызванным:

– ростом (увеличение количества животных или растений либо улучшение их качественных характеристик);

– вырождением (уменьшение количества животных или растений либо ухудшение их качественных характеристик);

– размножением (образование дополнительных живущих животных или растений);

2) производству сельскохозяйственной продукции, то есть шерсти, молока, чайного листа и т.д.

Согласно МСФО (IAS) 41, для целей бухгалтерского учета биологические активы следует разграничить на потребляемые и плодоносящие (продуктивные) биологические активы, зрелые и незрелые биологические активы.

Под потребляемыми биологическими активами [1] понимают те активы, которые будут получены (собраны) в качестве сельскохозяйственной продукции или проданы в качестве биологических активов (крупный рогатый скот мясного направления; скот, предназначенный для продажи; рыба в рыбоводческих хозяйствах; кукуруза и пшеница; деревья, выращиваемые с целью заготовки древесины).

Плодоносящие (продуктивные) биологические активы [1] – это все биологические активы, не являющиеся потребляемыми (крупный рогатый скот молочного направления; виноградники; плодово-ягодные деревья; деревья, предназначенные для заготовки дров без вырубki деревьев).

Зрелые биологические активы [1] – это активы, которые достигли параметров, позволяющих приступить к сбору сельскохозяйственной продукции (применительно к потребляемым биологическим активам) или могут обеспечить получение (сбор) сельскохозяйственной продукции на регулярной основе (применительно к плодоносящим биологическим активам).

Объектом бухгалтерского учета биологических активов растениеводства могут быть виды сельскохозяйственных растений (зерновые, кормовые, масличные, плодовые и ягодные, виноград) либо однородные группы биологических активов, которые состоят из подвидов сельскохозяйственных растений (озимые или яровые культуры, бобовые), либо группы отдельных культур (ячмень, пшеница, кукуруза и т. д.).

Объектом бухгалтерского учета животноводства могут быть виды животных (крупный рогатый скот, свиньи, птица) либо однородные группы биологических активов, которые состоят из определенных возрастных или технологических групп.

В аналитическом учете биологические активы отображаются в стоимостном и количественном выражении. Единицей измерения биологических активов является штука, голова и т. д. Отдельные виды биологических активов животноводства могут дополнительно характеризоваться по живому весу (свиньи, крупный рогатый скот). Биологические активы в растениеводстве по аналитическому учету могут отображаться в единицах площади, которую они фактически занимают, в случае если единицу измерения определить невозможно или экономически нецелесообразно (зерновые, подсолнечник, бобовые).

При первоначальном признании биологических активов [3] необходимо учитывать три момента:

- биологические активы должны быть способны к биотрансформации (например, пшеницу можно посеять, вырастить, подкормить, сжать колосья и собрать зерно);

- сельскохозяйственная деятельность должна быть управляемой. Управление изменениями предполагает создание и поддержание необходимых условий для нормального осуществления биологических изменений;

– все изменения биологических активов должны быть количественно и качественно измерены.

Компания должна признавать биологический актив тогда и только тогда, когда:

- 1) компания контролирует актив в результате прошлых событий;
- 2) вероятен приток в компанию будущих экономических выгод, связанных с активом;
- 3) справедливая стоимость или себестоимость актива может быть измерена с достаточной степенью надежности.

МСФО 41 предполагает использование двух возможных вариантов оценки: по фактической себестоимости, по справедливой стоимости.

По общему правилу биологические активы должны оцениваться по [4] справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Справедливая стоимость – это возможная цена продажи (рыночная цена) на активном рынке соответствующих активов. Определять справедливую стоимость актива следует, исходя из его местоположения и состояния на данный момент времени. К примеру, справедливой стоимостью крупного рогатого скота на ферме является его цена на соответствующем рынке за вычетом транспортных и прочих затрат по доставке этого скота на рынок.

Производить оценку нужно как в момент первоначального признания, так и на конец каждого отчетного периода, так как справедливая стоимость биологических активов может меняться в связи с изменениями цен на рынке, с изменениями физических свойств биологических активов.

Если предприятие ранее оценивало какой-либо биологический актив по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, оно обязано продолжать оценивать данный актив по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу вплоть до момента его выбытия.

Чтобы обосновать неприменение справедливой стоимости, нужно доказать, что в отношении признаваемого биологического актива:

- отсутствуют рыночные цены или показатели стоимости;
- альтернативные расчеты их справедливой стоимости являются условно ненадежными.

Только в таком случае принимаемый к учету актив должен оцениваться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Однако как только появляется возможность надежной оценки справедливой стоимости, предприятие должно начать оценивать актив [4] по этой стоимости за вычетом расходов на продажу. Относительно порядка начисления амортизации по таким биологическим активам МСФО (IAS) 41 не содержит никаких специальных предписаний. Компаниям следует руководствоваться общим принципом соответствия доходов и расходов, то есть расход должен уменьшить финансовый результат того отчетного периода, в котором получен доход, обусловленный данным расходом. При этом компанией должен быть определен срок полезного использования биологического актива, то есть срок, в течение которого он будет приносить компании доход от использования данного актива.

Чтобы упростить процесс определения справедливой стоимости [4] биологических активов, их целесообразно группировать по возрасту, качеству или другим основным характеристикам. Выбирать характеристику следует, исходя из тех, которые используются на соответствующих рынках в качестве основы для установления цен.

Если для биологического актива в его текущем состоянии и местоположении существует активный рынок, то подходящей базой для определения справедливой стоимости данного актива является именно установленная на таком рынке цена. При отсутствии активного рынка предприятие для определения справедливой стоимости использует один или несколько из следующих показателей:

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

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

- соответствующие отраслевые показатели (к примеру, стоимость садовых насаждений в расчете на один экспортный лоток, гектар и стоимость крупного рогатого скота в расчете на килограмм мяса).

В редких случаях при определенных обстоятельствах рыночные цены или стоимостные показатели для биологического актива в его текущем состоянии могут отсутствовать. Тогда нужно рассчитать приведенную стоимость чистых потоков денежных средств, ожидаемых от этого актива, путем их дисконтирования по ставке текущего рынка. При этом учитываются настоящее место расположения и текущее состояние биологических активов, чтобы определить адекватную ставку дисконтирования и провести расчет ожидаемых денежных потоков. Не следует включать в расчеты потоки денежных средств, связанные с финансированием активов, налогообложением или восстановлением биологических активов после получения (сбора) сельскохозяйственной продукции (например, затраты на восстановление лесопосадок после получения сбора сельскохозяйственной продукции).

В некоторых случаях себестоимость может быть приблизительно равна справедливой стоимости. Например, это может иметь место, если:

- с момента осуществления первоначальных затрат не произошло значительной биотрансформации (например, саженцы плодово-ягодных деревьев посажены непосредственно перед концом отчетного периода);

- не ожидается, что влияние биотрансформации на цену будет значительным (например, на этапе первоначального роста сосен в лесопосадке, производственный цикл которой составляет 30 лет).

Наконец, нужно учитывать, что биологические активы могут быть неразрывно связаны с землей (например, деревья в лесопосадках). Для таких биологических активов может существовать отдельный активный рынок. В таких случаях предприятие может использовать информацию, относящуюся к связанным между собой активам, для определения справедливой стоимости биологических активов. Например, можно из справедливой стоимости взаимосвязанных

активов вычесть справедливую стоимость необработанной земли и капитализированных затрат на ее благоустройство.

Специфика биологических активов в том числе состоит в том, что на момент признания их в учете величина их справедливой стоимости может быть меньше, чем затраты на их получение (приобретение) в сумме с величиной потенциальных сбытовых расходов. Российские нормативные акты уходят от этой проблемы, призывая отражать биологические активы по себестоимости (приобретение биологических активов в результате приплода животных отражается как уменьшение затрат организации). Однако данная методика исключает возможность представления биологических активов в отчетности в оценке по справедливой стоимости.

Учет большинства биологических активов не предполагает начисления их амортизации.

На практике применяются 2 подхода по учету затрат на производство биологических активов и сбор урожая [5] с биологических активов:

- затраты на производство биологических активов и сбор урожая с биологических активов относятся на расходы в момент их возникновения;
- затраты, которые приводят к увеличению числа биологических активов, находящихся в собственности или под контролем компании, добавляются к балансовой стоимости актива.

В бухгалтерском учете и отчетности [3] необходимо отражать прибыли и убытки, которые могут возникать при первоначальном признании биологического актива по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу и в дальнейшем в результате изменения справедливой стоимости биологического актива за вычетом расходов на продажу.

Финансовый результат от признания биологического актива отражается в отчете о прибылях и убытках за период, в котором актив был признан.

В частности, убыток при первоначальном признании биологического актива может возникать именно в связи с тем, что расходы на продажу вычитаются из его справедливой стоимости. А прибыль может возникать при первоначальном признании биологического актива, например, в момент рождения теленка.

В некоторых случаях сельскохозяйственные предприятия могут получать государственные субсидии. Порядок их учета зависит от того, каким образом оценен соответствующий биологический актив.

Если государственная субсидия [5] относится к биологическому активу, оцениваемому по фактической стоимости, вести учет государственных субсидий следует по общим правилам, которые в системе МСФО установлены МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

Если же субсидия [5] относится к биологическому активу, оцениваемому по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, применяются особые правила, установленные МСФО (IAS) 41. В таких случаях нужно прежде всего выяснить, предусматривает ли данная субсидия какие-то условия. Если субсидия не обременена никакими условиями, ее нужно признавать в качестве

дохода тогда, когда она становится подлежащей получению. Если же субсидия предоставляется на определенных условиях (предприятие не должно заниматься тем или иным видом сельскохозяйственной деятельности), то предприятию следует признать эту государственную субсидию в составе прибыли или убытка тогда, когда будут выполнены связанные с субсидией условия.

В действующей российской системе нормативного регулирования бухгалтерского учета общий порядок учета субсидий и иных видов государственной помощи регулируется нормами ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи».

Для сельскохозяйственных отраслей актуальность проблемы учета и оценки таких специфических видов активов, как биологические (животные и растения), как мы выяснили, очевидна.

Можно сделать вывод, что организациям, имеющим биологические активы на своем балансе, нужно при решении вопроса о порядке учета биологических активов и сейчас, и в будущем – пока не появятся соответствующие национальные стандарты – обращать внимание на требования МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Интересно заметить, что данный стандарт стал самым первым отраслевым стандартом в системе МСФО. Это само по себе подчеркивает актуальность проблемы учета биологических активов и настоятельную необходимость ее решения не только в рамках учетной политики отдельного предприятия, имеющего на балансе подобные активы, но и на уровне национальных учетных стандартов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [Электронный ресурс] : // Гарант : [сайт информ.-правовой компании]. – [М., 2010]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/70008111.htm>.
2. Пятов М. Л. Признание биоактивов в отчетности сельскохозяйственных организаций / М. Л. Пятов. // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2010. – № 8. – С. 10-17.
3. Хоружий Л. И. Модель оценки справедливой стоимости биологических активов и результатов их биотрансформации / Л. И. Хоружий. // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2011. – №8. – С. 6-10.
4. Шишкеедова Н. Н. Актуальные вопросы организации учета биологических активов / Н. Н. Шишкеедова. // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2012. – № 6.

ACCOUNTING OF BIOLOGICAL ASSETS

Truntaeva Yliya Vladimirovna,
the 3th Year Students of Department of Economics
Mordovian state university of N. P. Ogaryov, Saransk

Akashева Valentina, Vyacheslavovna,
PhD, Associate Professor of Accounting and Auditing
Mordovian state university of N. P. Ogaryov, Saransk

In operating system of standard regulation of accounting in the Russian Federation there are no concrete instructions that such "biological assets" and how to keep their account. In the western practice these objects of the account are known long ago and to the Russian Federation any more the first year there are conversations on acceptance of PBU devoted to biological assets (its project appeared on a site of the Ministry of Agriculture at the end of 2006). And meanwhile many organizations already now should resolve the issues connected with reflection of biological assets used by them and operations with them in accounting and the reporting. In this regard, this article is devoted to consideration of features of the accounting of biological assets.

Keywords: BIOLOGICAL ASSETS, BIOTRANSFORMATION, FAIR VALUE, PLANT GROWING, ANIMAL HUSBANDRY, IFRS