

УЧЕТ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В АПК

К. А. Мишина, студентка 3 курса экономического факультета ГОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева»

Т. И. Шаева, канд. экон. наук, доцент кафедры экономического анализа и учета ГОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева»

В исследуемой статье раскрывается влияние бухгалтерской отчетности на содержание и информативность различных вариантов отражения имущества, определяемого в МСФО как биологические активы.

Ключевые слова: активы, доход, прибыль, стоимость, платежеспособность, затраты, себестоимость, собственность.

В современных экономических условиях внешняя финансовая (бухгалтерская) отчетность организаций в первую очередь должна решать задачи предоставления заинтересованным пользователям в лице фактических и потенциальных инвесторов и кредиторов информации о финансовом положении субъектов учета. При этом в ситуации экономического кризиса и, как следствие, инвестиционного дефицита важнейшим аспектом содержания бухгалтерской отчетности является информация о текущей платежеспособности и потенциальной кредитоспособности хозяйствующих субъектов. Эти потребности формируют задачи разработки новых способов представления в отчетности информации об активах в АПК, служащих обеспечением кредитов и формирующей потенциал доходности хозяйствующего субъекта. Активы сельскохозяйственных организаций, их готовая продукция, методы исчисления себестоимости этой продукции и распределение затрат требуют специальных правил учета, во многом отличных от иных отраслей производства. В МСФО, общей идеей которых является универсальность учетных правил для компаний различных сфер деятельности, предлагают специальный стандарт «Сельское хозяйство», который устанавливает порядок учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности в части, не рассматриваемой в других Международных стандартах финансовой отчетно-

сти. Действующие в России нормативные документы Минфина России и Минсельхоза России в области бухгалтерского учета в сельском хозяйстве, определяя специфику отражения операций сельскохозяйственных организаций в регистрах бухгалтерского учета (в том числе аналитических по учету затрат в предприятиях АПК), практически не содержат правил отражения специфики их финансового положения в формах бухгалтерской отчетности, которые в первую очередь анализируются инвесторами и кредиторами. Важнейшей составляющей активов сельскохозяйственных организаций являются объекты имущества, определяемые в МСФО как биологические активы. Согласно МСФО биологическими активами считаются животные и растения, являющиеся источниками сельскохозяйственной продукции, но не относящиеся к ней на момент составления отчетности. В отечественном учете такие активы в большей части относятся к категории основных средств, оценка которых суммируется в балансе с оценкой иных основных средств (зданий, сооружений, оборудования и т.п.). В то же время биологические активы требуют, с точки зрения инвестора как пользователя отчетных данных, специальной учетной квалификации, то есть правил их признания и оценки, в силу особой экономической функции – имущества, которое не может служить обеспечением обязательств компании при соответствии ее финансового положения принципу непрерывности деятельности, но при этом являющегося основным потенциалом доходности соответствующих предприятий. Биологический актив – это понятие, на сегодняшний день отсутствующее в российской учетной практике. МСФО 41 определяет биологические активы как животные или растения, отделяя понятие «биологический актив» от понятия «сельскохозяйственная продукция», под которой согласно данному Стандарту подразумевается продукция, собранная с биологических активов сельскохозяйственных товаропроизводителей. Например, яблоня, многолетние насаждения в садоводческих хозяйствах – это биологический актив, а собранные с нее яблоки – это сельскохозяйственная продукция. Исходя из этого разделения МСФО 41 определяет сельскохозяйственную деятельность как управление биотрансформацией биологических активов в целях реализации, получения

сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов. С позиции права животные и растения как вещи, объекты имущества, объекты гражданских прав, предметы заключаемых сделок не имеют значимых отличий от иных объектов вещного имущества. Это не создает необходимости их выделения в специальную категорию гражданского права и формулировки каких-либо специальных норм, определяющих (в целом) правила их гражданского оборота. Именно такой подход закреплен в действующих в России правилах бухгалтерского учета сельскохозяйственной деятельности. Он оправдан «привязкой» отечественных нормативных актов в области бухгалтерского учета к нормам гражданского законодательства. Например, биологические активы отражаются в учете и представляются в отчетности сельскохозяйственных предприятий в составе основных средств. В то же время, с экономической точки зрения, биологические активы, то есть используемые с целью получения дохода животные и растения, представляют собой особый вид ресурсов. Специфика таких характеристик, как потенциальная доходность и обеспечение текущих, долгосрочных и потенциальных обязательств заставляет применять к ним специальные подходы к их измерению. Их биологические свойства, например способность размножаться, формируют специфику квалификации «управления их биотрансформацией» с позиции оценки доходов и расходов фирмы. Например, во введении к МСФО IAS 41 отмечается, что в сельскохозяйственной деятельности изменение физических свойств животного или растения сразу же приводит к увеличению или уменьшению экономических выгод компании. Так, согласно модели учета по первоначальной стоимости компания, занимающаяся лесонасаждениями, сможет отразить прибыль не ранее первого сбора и реализации продукции, то есть, возможно, только через 30 лет после посадки деревьев. И наоборот, согласно модели учета, в рамках которой биологический рост признается и оценивается на основе текущей справедливой стоимости, изменения в справедливой стоимости признаются на протяжении всего периода с момента посадки деревьев и вплоть до их вырубки. МСФО 41 понимает под сельскохозяйственной деятельностью управление био-

трансформацией биологических активов, и именно отражение в учете такой деятельности составляет предмет регулирования данного стандарта. Не ограничиваясь таким весьма общим определением, данный Стандарт выделяет характеристики сельскохозяйственной деятельности как комплекс фактов хозяйственной жизни. Положения Стандарта относительно порядка признания биологических активов в целом соответствуют общим правилам признания активов, определяемых МСФО. В МСФО 41 «Сельское хозяйство» содержится общее определение понятия «признание», в соответствии с которым это процесс включения в бухгалтерскую отчетность объекта, который отвечает определению элемента отчетности и удовлетворяет следующим критериям признания:

- вероятно, что любая экономическая выгода, ассоциируемая с данным элементом отчетности, будет получена или утрачена компанией;
- объект имеет стоимость или ценность, которая может быть надежно измерена.

Относительно биологических активов на основе данных общих положений Стандартом на наш взгляд формулируются следующие правила признания биологических активов. Сельскохозяйственные производители должны признавать биологический актив, если: а) контролируют актив в результате прошлых событий; б) существует вероятность притока в АПК будущих экономических выгод, связанных с активом; в) справедливую стоимость или себестоимость актива можно оценить с достаточной степенью достоверности.

Относительно потенциальной экономической выгоды эксплуатации актива в Стандарте отмечается, что будущая экономическая выгода, как правило, оценивается исходя из величины основных физических параметров. Наличие контроля над биологическим активом далеко не всегда прямо связано с возможностью извлечения экономических выгод из его эксплуатации. И здесь возможность получения экономических выгод всегда связана со сложным комплексом факторов, к которым помимо рыночных следует отнести факторы, относящиеся к области биологии, зоотехнии [3].

Проблемы применения основных положений МСФО 41 «Сельское хозяйство» в российской практике обусловлена в основном различиями международных и отечественных концептуальных положений в учете сельскохозяйственной деятельности. Однако развитие рыночной экономики обуславливает необходимость выбора методики оценки биологических активов по справедливой стоимости, которая позволит формировать прозрачную информацию в реальном времени. Установлено, что первоначальное признание биологических активов вплоть до начала сбора сельскохозяйственной продукции (если он влечет за собой утрату соответствующего биологического актива) осуществляется по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов. Исключение допускается в тех случаях, когда не имеется возможности достаточно надежно определить справедливую стоимость. При этом биологический актив оценивается по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от его обесценения. Как только возникают условия, позволяющие надежно определить справедливую стоимость биологического актива, следует перейти к его оценке по справедливой стоимости.

Справедливая стоимость для оценки биологических активов или сельхозпродукции определяется как сумма, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. В сельскохозяйственной деятельности изменение физических свойств растений и животных в результате биотрансформации сразу приводят к увеличению или уменьшению экономических выгод организации. Поэтому всякое изменение справедливой стоимости биологического актива за вычетом расчетных сбытовых расходов подлежит учету при определении чистой прибыли или убытка организации в том отчетном периоде, в котором произошли данные изменения.

В обычных условиях сделки с биологическими активами или сельскохозяйственной продукцией совершается на активном рынке однородных товаров, на котором продавцы и покупатели товаров могут быть найдены в любое время, а информация о ценах является публичной (котировки объявляются регулярно для сведения всех участников сделки и любых иных лиц). Для определения справедливой

стоимости биологического актива или сельхозпродукции стандарт рекомендует группировать их по основным характеристикам, которые используются на выбранном рынке в качестве основы ценообразования (например, по возрасту или качеству). В сельскохозяйственной организации часто заключают договоры, предусматривающие продажу их товарной продукции или биологических активов в определенный день в будущем по заранее согласованным ценам [4].

Перспективы применения МСФО 41 «Сельское хозяйство» в России настоятельно требуют осмысления и проведения исследований, результаты которых позволят приблизить, а в последующем привести методические принципы и правила бухгалтерского учета биологических активов в России в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности. При этом должны быть определены принципиально новые подходы к основам бухгалтерского учета, оценки активов, определению финансовых результатов сельскохозяйственной деятельности и раскрытию информации в финансовой отчетности по биологическим активам. В аналитическом учете биологические активы отражаются в стоимостном и количественном выражении. Для отдельных видов биологических активов животноводства (крупного рогатого скота, свиней и т.п.) предусматривается дополнительная характеристика – живая масса, если на дату баланса ее можно достоверно определить. В соответствии с МСФО 41 биологические активы отражаются в отчетности отдельными статьями. Принятая в российской практике разделения всех активов только на внеоборотные и оборотные в контексте МСФО 41 неприменимо. Биологические активы в бухгалтерской (финансовой) отчетности, формируемой в формате МСФО, следует подразделять на группы по их биологическим свойствам. Данная проблема в настоящее время может быть решена дополнительной систематизацией и группировкой информации по биологическим активам при трансформации российской отчетности в формате МСФО [1].

Таким образом, учет биологических активов в АПК требует совершенствования всей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в АПК, позволит адаптировать принципиальные аспекты МСФО 41 к национальным особенностям [2].

Библиографические ссылки

1. Кокорев Н. А. Некоторые подходы к признанию и классификации биологических активов / Н. А. Кокорев // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2008. – № 4. – с.50
2. Кокорев Н. А. Оценка биологических активов / Н.А. Кокорев // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2008. – № 8. – с.71
3. Пятов М. Л. Признание биоактивов в отчетности сельскохозяйственных организаций / М. Л. Пятов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2009. – № 9. – с.10
4. Хосиев Б. Н. Оценка биологических активов по справедливой стоимости в условиях российской практики введения учета / Б. Н.Хосиев, О. В. Мощенко //Бухучет в сельском хозяйстве. – 2008. – № 10. – с.43