

# ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ НА ОСНОВЕ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

**О. Курманбеков**, д-р экономич. наук, КРСУ

Бухгалтерский учет в аграрном секторе экономики имел специфические особенности организации, обусловленные технологией отрасли. В связи с рекомендацией Международных стандартов финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство», специфика организации бухгалтерского учета еще более углубилась. Стандарт устанавливает порядок учета биологических активов в процессе биотрансформации, а также первоначальную оценку сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора.

В действующем Плана счетов выделена группа счетов 2200 «Биологические активы», под которыми подразумеваются животные или растения. В ее составе биологические активы подразделяются на потребляемые и плодоносящие. В соответствии с указанными подразделениями биологических активов, в Плана счетов предусмотрены следующие счета:

2210 «Животные (потребляемые биологические активы)»;

2220 «Животные (плодоносящие биологические активы)»;

2230 «Растения (потребляемые биологические активы)»;

2240 «Плодоносящие растения»;

2250 «Биологические активы, учитываемые по фактическим затратам»;

2290 «Другие биологические активы».

Потребляемыми являются биологические активы, собираемые в виде сельскохозяйственной продукции или продаваемые в виде биологических активов. К ним относятся: пшеница, картошка, кукуруза, хлопок, табак, крупный рогатый скот мясного направления и др. Все другие виды активов, не являющиеся потребляемыми, считаются плодоносящими биологическими активами. Таковыми являются крупный рогатый скот молочного направления, овцы и козы, виноградники, плодоваягодные деревья. Плодоносящие биологические активы многократно участвуют в процессе биотрансформации, приводящие к росту количества животных и растений и изменяющих их качественные характеристики.

Указанные группы биологических активов в свою очередь делятся на зрелые и незрелые. Зрелые биологические активы - это активы, достигшие тех параметров, которые позволяют приступить к сбору продукции с потребляемых биологических активов или на регулярной основе получить их с плодоносящих активов. Естественно, биологические активы, не достигшие параметров, позволяющих собрать продукцию, считаются незрелыми. Выделение незрелых активов имеет большое значение для оценки их стоимости.

В традиционной практике бухгалтерского учета группировка животных и растений на потребляемые и плодоносящие применялась в несколько иной формулировке. На отдельных субсчетах учитывались молодняк животных и животные на откорме, представляющие потребляемые активы, а также основное стадо по видам животных в виде плодоносящих активов. Из состава растениеводства выделялись сады и виноградники. К другим биологическим активам отнесены животные, используемые в качестве рабочей силы. Принятое в традиционной практике разделение сельскохозяйственных активов на внеоборотные и оборотные, в частности, животных основного стада (маточное поголовье) и животных на выращивании и откорме, не отвечает вышеуказанной группировке биологических активов в стандарте. Биологические активы учитывались по фактическим затратам на их выращивание. Главное же отличие в организации бухгалтерского учета заключается в том, что первоначальное признание биологических активов вплоть до начала сбора сельскохозяйственной продукции осуществляется по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов. В силу специфики сельскохозяйственной

деятельности важнейшие стадии биотрансформационного процесса (рост, дегенерация, производство продукции и воспроизводство) сложно отразить в бухгалтерском учете, основанном на первоначальной стоимости. Биологические активы не получают объективной оценки до тех пор, пока не будут признаны на рынке. Следовательно, можно констатировать переход сельского хозяйства на рыночные принципы организации бухгалтерского учета.

Справедливая стоимость биологического актива и сельскохозяйственной продукции определяется на активных рынках на момент их сбора (получения), за вычетом сбытовых расходов<sup>1</sup>. К последним включаются комиссионные брокерам и диллерам, сборы регулирующих органов и товарных бирж, налоги на передачу собственности, а также пошлины. Справедливая стоимость должна отражать текущую рыночную экономическую выгоду на момент признания биологического актива и сельскохозяйственной продукции на рынке. непогашенные сбытовые расходы увеличивают балансовую стоимость активов и приводят к возникновению отложенного убытка. Расходы по продаже активов включаются в непроизводственные затраты предприятия.

Справедливая стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции на момент их признания будет отклоняться от стоимости аналогичной продукции, полученной на предыдущих периодах под влиянием изменения спроса и предложения и их физических свойств. Поэтому стандарт предусматривает изменение финансовых результатов от колебаний справедливой стоимости. Справедливая стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции, определенная на основе текущей конъюнктуры цен, отражает их рыночную стоимость за отчетный год. Собранная сельскохозяйственная продукция оценивается только один раз в момент ее сбора.

Для удобства определения справедливой стоимости биологических активов или сельскохозяйственной продукции Стандарт 41 «Сельское хозяйство» допускает их группировку по общим характеристикам. В отношении собранной сельскохозяйственной продукции не требуется их группировка. На активных рынках определяется средняя цена на пшеницу, картошку, молоко и т.д., без определения того, что это яровая или озимая пшеница, а также качество молока. Группировка необходима для определения справедливой стоимости животных по их видам и половозрастным группам. В дорыночной практике бухгалтерского учета определялся прирост животных по их видам и возрастам. В процессе биотрансформации незрелые биологические активы проходят этапы естественного роста. Поэтому молодняк животных и животные на откорме и нагуле учитывались на отдельных аналитических счетах по их видам и половозрастным группам:

а) крупный рогатый скот

- телки (по годам рождения),
- бычки (по годам рождения),
- нетели,
- взрослые животные на откорме;

б) овцы (козы)

- ягнята (или козлята) рождения отчетного года (по рунам),
- молодняк рождения прошлого года;

в) птица

- молодняк (по видам птицы),
- птицы на откорме;

г) лошади

- жеребята, рождения отчетного года,
- молодняк рождения прошлых лет;

д) свиньи

- поросята до двух месяцев,
- поросята от двух месяцев и старше,

---

<sup>1</sup> В дальнейшем «по справедливой стоимости».

- разовые и проверяемые матки,
  - молодняк животных и выбракованные из основного стада свиньи на откорме;
- ж) рабочий скот
- молодняк (по годам рождения и полу),
  - молодняк верблюда (по годам рождения и полу).

Приведенные группы незрелых биологических активов могут быть приняты за основу определения их справедливой стоимости. С течением биотрансформационного процесса надежность оценки незрелых активов по справедливой стоимости будет повышаться. Биологический актив, принятый на учет по справедливой стоимости до момента его выбытия, оценивается по этому показателю.

Основное условие оценки активов – наличие разветвленной сети активных рынков. Таковыми являются постоянно действующие рынки, в которых осуществляются однородные сделки между покупателями и продавцами, при наличии доступной информации о них. Условно к активным рынкам в республике можно отнести действующие в определенных местах рынки. Их количество не достигает десяти. В них в зависимости от периода года сделки осуществляются в разной степени интенсивности. Рынки сельскохозяйственной продукции действуют гораздо чаще, чем рынки биологических активов. Стандарт допускает, если субъект имеет доступ к нескольким активным рынкам, то использует цену наиболее подходящего из них. В самом деле, на конкретном активном рынке за определенные периоды могут отсутствовать сделки по отдельным видам биологических активов и сельскохозяйственной продукции. С другой стороны, продавец может реализовать свои активы в тех рынках, в которых рыночные цены для него более приемлемы. Поэтому необходима информационная система о покупателях и продавцах активных рынков. Создание сети активных рынков по регионам республики должно сопровождаться наличием информации о сложившихся текущих ценах в них и об их изменениях за отчетный год. Оценка биологических активов на активных рынках отражает общепризнанную их стоимость и позволяет определить достоверные будущие экономические выгоды. Ниже приведен расчет справедливой стоимости биологических активов.

### **Расчет изменения физических свойств и цен на рынке**

Сельскохозяйственный кооператив на 1 января 2009 г. имеет 270 голов овец в возрасте 3 года, 186 голов в возрасте 2 года и 162 головы в возрасте 1 год. 1 июля 2009 г. оприходован приплод на 210 голов.

Справедливая стоимость одной головы овец за вычетом предполагаемых сбытовых расходов<sup>2</sup>:

а) на начало текущего года равна:

- в возрасте - 3 года                    6400 сом.;
- в возрасте - 2 года                    5800 сом.;
- в возрасте - 1 год                    5100 сом.;
- приплода                                1600 сом.

б) на конец текущего года:

- в возрасте - 4 года                    7200 сом.;
- в возрасте - 3 года                    6900 сом.;
- в возрасте - 2 года                    6400 сом.;
- в возрасте - 1 год                    5800 сом.;
- ягнят текущего года                    1880 сом.;
- ягнят в возрасте 0,5 лет                2100 сом.;

Справедливая стоимость овец по состоянию на 1 января 2009 г.

---

<sup>2</sup> В дальнейшем расчете имеется в виду справедливая стоимость за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

$(270 \times 6400) + (186 \times 5800) + (162 \times 5100)$  **3633000 сом.**

Прирост справедливой стоимости овец в связи с изменением цен:

- в возрасте - 3 года  $270 \times (6900 - 6400) = 135000$  сом.
- в возрасте - 2 года  $186 \times (6400 - 5800) = 111600$  сом.
- в возрасте - 1 год  $162 \times (5800 - 5100) = 113400$  сом.
- ягнята текущего года рождения  $210 \times (1880 - 1600) = 58800$  сом. **418800 сом.**

Прирост справедливой стоимости овец в связи с изменением физических свойств:

- в возрасте - 3 года  $270 \times (7200 - 6900) = 81000$  сом.
- в возрасте - 2 года  $186 \times (6900 - 6400) = 93000$  сом.
- в возрасте - 1 год  $162 \times (6400 - 5800) = 97200$  сом.
- ягнята в возрасте 0,5 лет  $210 \times (2100 - 1880) = 46200$  сом.
- ягнята текущего года рождения  $210 \times (1600) = 336000$  сом. **653400**

**сом.**

Справедливая стоимость овец на 31 декабря 2009 г.:

- в возрасте - 3 года  $270 \times 7200 = 1944000$  сом.
- в возрасте - 2 года  $186 \times 6900 = 1283400$  сом.
- в возрасте - 1 год  $162 \times 6400 = 1036800$  сом.
- ягнята  $210 \times 2100 = 441000$  сом. **4705200 сом.**

Повышение справедливой стоимости биологических активов от изменения их физических свойств позволяет оценить результаты деятельности за отчетный год и определить перспективы на будущее.

Стандарт при отсутствии активного рынка допускает использование одного из ниже-следующих показателей оценки биологических активов:

- цену последней сделки на рынке, если между датой совершения сделки и отчетной датой не произошло существенных изменений хозяйственных условий;
- рыночные цены на аналогичные активы, с учетом их отличий;
- средние отраслевые показатели на получение единицы биологических активов.

Рекомендованные показатели позволяют приблизительно оценивать стоимость биологических активов. Поэтому субъект должен выбирать наиболее достоверную оценку их стоимости.

В тех случаях, когда отсутствуют рыночные цены и условия применения других стоимостных показателей оценки биологических активов на определенный момент времени, производитель может использовать дисконтированную стоимость ожидаемых выгод от актива, находящегося в данном конкретном месте и состоянии. Чистый денежный поток определяется как произведение суммы дохода на коэффициент дисконтирования, рассчитанный исходя из сложившейся конъюнктуры рынка для денежных потоков до уплаты налогов. Сложность исчисления дисконтированной стоимости актива связана с определением коэффициента дисконтирования (ставки доходности). В обычных финансовых расчетах сопоставляются денежные потоки, исчисленные на основе ставки доходности по альтернативным вариантам. Дисконтированная стоимость, определенная на основе прогноза факторов самим сельхозпроизводителем, является условной, и ее отклонение от значений вышеприведенных оценочных показателей будет существенным.

При невозможности получения информации активных рынков, необходимых для определения справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции, приемлемым является их оценка по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от их обесценения. Значение данного допущения повышается тем, что в момент первоначального признания биологического актива может отсутствовать информация о рыночных ценах, а альтернативные расчеты справедливой стоимости не отличаются надежностью. Себестоимость активов за вычетом накопленной амортизации – это чистые денежные расходы предприятия, которые уменьшаются на величину убытков от

обесценения биологических активов<sup>3</sup>. Вычет накопленной амортизации долгосрочных активов обусловлен тем, что она по экономическому содержанию не является денежным расходом. С другой стороны, долгосрочные активы принимаются на учет по первоначальной стоимости. Отсюда, величина их амортизации не имеет ничего общего со справедливой стоимостью биологических активов. Следовательно, фактическая себестоимость активов, состоящих из прямых и косвенных производственных расходов, отражает производственную стоимость активов. Справедливая стоимость, соответствующая сумме денежных средств, достаточных для приобретения активов или исполнения обязательства перед другой стороной, уменьшенная на величину сбытовых расходов, отличается от производственной себестоимости на величину постоянных производственных накладных и общих расходов и нормы прибыли предприятия. К сбытовым расходам не относятся транспортные и прочие расходы по доставке актива на рынок. Эти расходы вычитаются при расчете справедливой стоимости. При определении полной себестоимости активов, отклонение их справедливой стоимости ограничивается величиной общих расходов и нормой прибыли. Поэтому себестоимость активов с достаточной надежностью может представлять собой цену, действовавшую на активном рынке на момент совершения сделки. Элементы себестоимости подтверждаются документально. Поэтому фактическая себестоимость активов по сравнению с вышеперечисленными условными оценочными показателями более надежно отражает стоимость биологических активов. С другой стороны, справедливая стоимость, определенная на момент сбора урожая за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, в последующем становится себестоимостью запасов.

Определение справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции на момент их сбора однократное и освобождает от необходимости их оценки по состоянию на каждую отчетную дату, вплоть до продажи, потребления и прочего выбытия. В противном случае, в целях последовательного учета следовало бы переоценивать также приобретенные запасы, противоречащие принципам МСФО-2 «Запасы». После сбора продукция учитывается по первоначальной стоимости. Вместе с тем стандарт жестко рекомендует при появлении первой возможности переходить к оценке биологических активов по справедливой стоимости. Причина такого подхода обусловлена тем, что основной концепцией международных стандартов финансовой отчетности является правильное сопоставление доходов и расходов предприятия за отчетный период. В системах ведения сельского хозяйства с длительным оборотом и непрерывными производственными циклами, в течение которых наблюдаются изменения условий производственной деятельности и конъюнктуры рынка сложно установить взаимосвязь доходов и расходов. С другой стороны, условное распределение прямых затрат на совместно произведенные виды продукции размывает связь между затратами и результатами. Эти несоответствия требованиям общепринятых стандартов, вытекающих из специфики сельского хозяйства, предопределили необходимость оценки биологических активов по их справедливой стоимости, а в отдельных случаях, когда невозможно с достаточной достоверностью определить рыночную стоимость активов, - использовать на определенный период альтернативные виды их оценки. К сельскохозяйственной продукции в момент первоначального признания необходимо применять тот же метод оценки, который использован при оценке биологического актива, с которого она собрана. Справедливая стоимость биологического актива зависит от объема и качества сельскохозяйственной продукции, собранной от него. Поэтому биологический актив и собранная от них продукция должны быть оценены по идентичной методике.

Во многих странах, исходя из проводимой экономической политики, сельскому хозяйству оказывается финансовая поддержка в виде государственных субсидий. Они включаются в состав дохода субъекта, когда переходят в разряд помощи, подлежащей получению на финансирование биологического актива, оцениваемого по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов. В тех случаях, когда государственная субсидия этим активам предоставляется на определенных условиях, то данную финансовую помощь следует учитывать в составе доходов только после их

---

<sup>3</sup> В дальнейшем «по себестоимости».

выполнения. Необходимость отнесения государственной субсидии в доход сельхозпроизводителя определяется тем, что их сумма увеличивает налогооблагаемый доход.

В доходы от сельскохозяйственной деятельности включается справедливая стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции в момент их первоначального признания, изменения их справедливой стоимости на следующую отчетную дату, сумма государственной субсидии, относящейся к биологическому активу. Финансовый результат сельскохозяйственного предприятия определяется в отчете о прибылях и убытках. Поэтому первый его элемент - справедливая стоимость (чистая рыночная стоимость) биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Следующий элемент – доход от изменения справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

Расходы на сельскохозяйственную деятельность классифицируются по своему экономическому содержанию: использованные материальные запасы; расходы на оплату труда с начислениями, амортизационные отчисления и прочие операционные затраты. Приведенная классификация производственных затрат вытекает из требований международных стандартов финансовой отчетности по подразделению издержек предприятия на производственные и непроизводственные. Расходы предприятия не относятся на остатки незавершенного производства. Сбытовые, транспортные и прочие расходы по доставке активов на рынок отнесены на уменьшение дохода от продажи биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Вместе с тем, в стандарте не установлен ясный порядок учета последующих затрат, связанных с биологическими активами. Затраты на производство биологических активов и сбор урожая с биологических активов можно было отнести в издержки в момент их возникновения. Расходы, которые приводят к увеличению числа биологических активов, по аналогии долгосрочных активов следовало бы отнести на увеличение их балансовой стоимости. Разграничение издержек отрасли на капитализируемые и производственные сопровождается приблизительными расчетами. Поэтому в системе учета справедливой стоимости все последующие затраты должны включаться в состав расхода предприятия. Разность между стоимостью биологических активов, полученной сельскохозяйственной продукцией и доходов от изменения справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов и производственными затратами укажет на величину чистого дохода от операционной деятельности сельхозпроизводителя. Таким образом, оценка биологических активов и полученной сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости позволит организовать бухгалтерский учет на основе рыночной методологии, позволяющей существенно повысить достоверность определения финансовых результатов деятельности производителя.

#### Использованные источники:

1. Международный стандарт финансовой отчетности 2001. – Бишкек, МСФО-41 «Сельское хозяйство».
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов, утвержденный 18 ноября 2002 г., № 28.

Февраль 2011 г.