

Бабугоева М. З., Тагузлов А. Х.

Babugoeva M. Z., Taguzlov A. H.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И ИХ ОТРАЖЕНИЕ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

IMPROVING ACCOUNTING FOR BIOLOGICAL ASSETS AND THEIR FINANCIAL REPORTING

В АПК появилась новая категория «биологические активы», в которую включены такие объекты, как растения, животные. В статье обоснована целесообразность решения выявленных проблем отражения биоактивов, а также их трансформации в финансовой отчетности, выработки способов адаптации отечественной системы бухгалтерского учета к МСФО.

В статье освещены недостатки в типовых формах бухгалтерской (финансовой) отчетности, препятствующие прозрачному и полному отражению биологических активов в отчетности.

Разработаны и предложены новые формы бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, отчета об изменениях капитала с показателями (статьями), информация о наличии биологических активов, результатов их трансформации

Также в статье приведены рекомендации по включению в Пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах разделов, расшифровывающих информацию о наличии и движении биологических активов.

Несмотря на требования МСФО №41 «Сельское хозяйство», в статье рекомендуем сохранить историческую стоимость, являющуюся традиционной для России. Кроме того, она необходима при составлении специализированной отчетности предприятий АПК. Эти рекомендации позволят приблизиться к международным стандартам, сохранив при этом и отечественную учетную культуру. К тому же, историческая стоимость – процесс не трудоемкий и отработанный, что является явным преимуществом в сравнении со справедливой стоимостью.

Ключевые слова: биологический актив, справедливая стоимость, историческая стоимость, бухгалтерская отчетность, специализированные формы, МСФО №41

«Сельское хозяйство», долгосрочные биоактивы, текущие биоактивы, переоценка биоактивов.

The agro-industrial complex has a new category of «biological assets», which includes objects such as plants and animals. The article substantiates the feasibility of solving the identified problems of reflecting bio-assets, as well as their transformation in financial statements, and developing ways to adapt the domestic accounting system to IFRS.

The article highlights the shortcomings in the standard forms of accounting (financial) reporting that prevent the transparent and complete reflection of biological assets in the reports.

New forms of balance sheet, report on financial results, report on changes in capital with indicators (items), information on the availability of biological assets, the results of their transformation were developed and proposed

The article also provides recommendations for including sections that decipher information about the availability and movement of biological assets in the Explanation of the balance sheet and the report on financial results.

Despite the requirements of IAS 41 «Agriculture», the article recommends keeping the historical cost, which is traditional for Russia. In addition, it is necessary while forming of specialized reports of agricultural enterprises. These recommendations will bring us closer to international standards, while preserving the traditional accounting culture.

In addition, the historical cost process is not labor-intensive and already worked out, which is a clear advantage in comparison with fair value.

Key words: biological asset, fair value, historical cost, accounting statements, specialized forms, IFRS No. 41 «Agriculture», long-term

biological assets, current bio assets, revaluation of bio assets.

Бабугоева Милана Зауровна –

студентка 5-го курса направления подготовки «Экономика» направленности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в АПК», ФГБОУ ВО Кабардино-Балкарский ГАУ, г. Нальчик

babugoyeva95@mail.ru

Тел.: 8 905 437 47 76

Тагузлов Аслан Хажисмелович –

кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики, ФГБОУ ВО Кабардино-Балкарский ГАУ, г. Нальчик

Тел.: 8 928 712 08 80

E-mail: hagismel@mail.ru

Babugoyeva Milana Zaurovna –

5th year student of the «Economics» training direction, «Accounting, analysis and audit in the agricultural sector», FSBEI HE Kabardino-Balkarian SAU, Nalchik

babugoyeva95@mail.ru

Tel.: 8 905 437 47 76

Taguzloyev Aslan Hazhismelovich –

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department Economics, FSBEI HE Kabardino-Balkarian SAU, Nalchik

Tel.: 8 928 712 08 80

E-mail: hagismel@mail.ru

Введение. Сельское хозяйство, занимая центральное место в экономике любой страны, состояние его отраслей влияет на многие макроэкономические показатели: уровень и качество жизни; обеспеченность продовольствием; продолжительность жизни и пр.

На ключевое место вышел вопрос обеспечения населения качественной продовольственной продукцией. Существенное влияние на развитие отраслей сельского хозяйства оказывает международная торговля.

Существенная роль в решении данного вопроса отводится и бухгалтерскому учету, являющемуся информационной базой для принятия управленческих решений.

Необходимы дальнейшие усилия по развитию отечественного бухгалтерского учета с приближением к требованиям МСФО, поскольку Россия все еще состоит в ВТО.

Целью названных стандартов является получение прозрачной и полной информации пользователями, способствующей достоверной оценке состояния предприятия, принятия управленческих решений.

Совершенствование национальной системы бухгалтерского учета сельского хозяйства как базовой отрасли любой страны, способствующей решению проблемы продовольственной безопасности, считаем весьма актуальной задачей.

Результаты исследований. МСФО ориентированы на удовлетворение информационных потребностей инвесторов и собственников. Отечественные же стандарты

направлены на предоставление данных контролирующим органам. В результате этого, финансовая отчетность разнится и по структуре и по информативности.

В 2010 г. был принят ФЗ №208 «О консолидированной финансовой отчетности», в котором предписывался переход предприятий и организаций на МСФО к 2015 году, все еще недоработанными остаются многие вопросы отражения биоактивов [1].

К тому же, МСФОН №41 «Сельское хозяйство», рекомендует использовать справедливую стоимость, поскольку она необходима для выявления реальной стоимости биоактивов и результатов их биотрансформации в бухгалтерском учете и отчетности [2].

В утвержденных типовых формах отчетности наблюдаются следующие недостатки:

- отсутствует отдельная статья, отражающая биологические активы;
- нет статьи и/или показателя, отражающей сумму переоценки биоактивов;
- отсутствуют значение и величина результатов переоценки биоактивов;
- не отображается информация о значении и величине финансового результата при первоначальном признании биоактива;
- отсутствие достоверной и полной информации о биоактивах: наименование; характеристики; метод оценки и т.д.);

С учетом изложенного, необходимо включить в баланс и отчет о финансовых результатах статьи, характеризующих

справедливую стоимость биоактивов, а также результаты биотрансформации.

В отчет об изменениях капитала ввести строки, отражающие результаты переоценок, которые влияют на собственный капитал.

Наши рекомендации сблизят отечественный и международный учет, позволят бухгалтерам понимать международный финансовый язык:

1. Бухгалтерский баланс расширить за счет показателя «Долгосрочные биологические активы» и «Текущие биологические активы».

Также статью «Переоценка биологических активов» добавить в раздел «Капитал и резервы» баланса.

2. Отчет о финансовых результатах модифицировать путем добавления показателей и/или строк

- «Прибыль (убыток) от переоценки долгосрочных биологических активов»;

- «Прибыль (убыток) от переоценки текущих биологических активов»;

- «Прибыль (убыток) от переоценки сельскохозяйственной продукции, оцененной по справедливой стоимости».

Информацию по строкам рекомендуем отражать независимо от причины изменения стоимости актива, а конкретные причины подобных изменений отражать в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах.

3. Отчет об изменениях капитала дополнить статьей «Переоценка биологических активов», которая будет отражать сумму, которая влияет на размер собственного капитала, а именно, добавочного. Здесь логично отражать результат переоценки стоимости активов.

4. Пристальное внимание необходимо уделить Пояснению к балансу и отчету о финансовых результатах, так как пояснения носят более подробный характер:

- данные, не отраженные в типовых формах, но полезные для пользователей;

- о методе оценки активов/обязательств;

- финансовый результат, исчисленный при оприходовании биоактивов,

- результат переоценки стоимости активов;

- характеристика каждого биоактива;

- балансовая стоимость биоактивов с какими-либо ограничениями.

Отечественные стандарты обязывают предприятия составлять пояснения к отчетности в 2-х формах: текстовой и табличной – информация приводится в

табличной части, а расшифровки – в текстовой.

По биоактивам, справедливую стоимость которых сложно определить, по каждой группе следует отразить количественные данные, прогнозируемый лаг стоимости. Со временем ситуация может поменяться и появится возможность определения стоимости по данной группе.

Если при расчете справедливой стоимости используются ставки дисконтирования, в пояснениях целесообразно отразить:

- актуальную ставку дисконтирования;

- ставку ЦБ РФ;

- целесообразность применения дисконтирования.

5. Специализированные формы отчетности АПК. Аграрное производство отличается от остальных отраслей сезонностью, сложностью и продолжительностью производства.

Это сказывается не только в сложности учета, но и в необходимости составления специализированных форм отчетности, наравне с финансовой отчетностью.

Необходимость актуализации специализированных форм в АПК рассматривали многие ученые.

Выручаева А.Е., Хоружий Л.И. отмечают значимость этих форм для внутреннего использования, с целью управления производством.

Согласимся с их мнением, что дополнительные статьи в формы только усложнят учет [3].

Есть иное мнение: А.М.Терехов предлагает новый документ «Отчет о наличии биологических активов животноводства» [4].

Мы отмечали, что целесообразно сохранить историческую стоимость, т.к. она используется при составлении специализированной отчетности. Это будет способствовать приближению к международным стандартам при сохранении национальных принципов.

Однако, с целью их совершенствования предлагаем в ф№15-АПК «Отчет о наличии животных» дополнительно ввести «Справедливая стоимость» и «Отклонение первоначальной от справедливой стоимости».

Это позволит осуществлять полный анализ активов, оценить целесообразность справедливой стоимости, повысить эффективность контроля.

МСФОН⁴¹ «Сельское хозяйство» биоактивы делит на:

- стоимость определяется с высокой достоверностью;
- справедливую стоимость, которых нет возможности определить [5].

В дополнение к данным требованиям МСО, мы предлагаем в балансе выделить следующие показатели:

1. «Долгосрочные биоактивы» (Раздел I баланса);
2. «Текущие биоактивы» (Раздел II баланса);
3. «Переоценка биоактивов» (Раздел III баланса).

Строка «Долгосрочные биоактивы».

Отражает данные счета 01 «Основные средства» по остаточной стоимости: скот, животные в долгосрочной аренде, лизинге.

Мы предполагаем, что для формирования информации о биоактивах, целесообразно разбить счета 01 и 02 т.е., выделить субсчета, отражать их отдельными строками.

Для учета биоактивов предлагаем использовать счет 06 «Долгосрочные биологические активы», а амортизацию – на субсчете 02/13 «Амортизация арендованных биологических активов».

Строка «Текущие биологические активы животноводства» формируется, исходя из данных счета 11 «Животные на выращивании и откорме», где отражается: молодняк животных, в нагуле на откорме; кролики; птицы; поголовье от населения.

Таблица 1 – Структура «Долгосрочные биологические активы животноводства»

Источник информации в российском балансе	Предварительная детализация информации для перенесения в баланс по МСФО	Отражение данных по строкам баланса по МСФО
Счет 01 «Основные средства» за минусом данных по счету 02 «Амортизация основных средств»	Скот рабочий и продуктивный	Строка «Долгосрочные биологические активы»
	Взрослый скот	
	Быки-производители	
	Хряки; основные свиноматки	
	Бараны-производители	
	Жеребцы-производители	
	Многолетние насаждения	

Таблица 2 – Структура «Текущие биологические активы животноводства»

Источник информации в российском балансе	Предварительная детализация информации для перенесения в баланс по МСФО	Отражение данных по строкам баланса по МСФО
Счет 11 «Животные на выращивании и откорме»	Животные, предназначенные для продажи	Строка «Готовая продукция» II раздела баланса
	Животные, принятые от населения, с целью дальнейшей продажи	Строка «Товары» II раздела баланса
	Животные, переводимые в основное стадо	Строка «Текущие биологические активы» II раздела баланса

Строка «Переоценка биологических активов» предназначена для отражения информации о переоценке биоактивов, как о долгосрочных, так и краткосрочных активах.

В ходе хозяйственной деятельности показатели будут формироваться на счете 93

«Прочие доходы и расходы от переоценки/изменения справедливой стоимости биологических активов» (предлагаемом нами) с дальнейшим переносом аккумулированных сумм на счет 83.

Таблица 3 – Содержание показателя «Переоценка биологических активов»

Источник информации в российском балансе	Предварительная детализация информации для перенесения в баланс по МСФО	Отражение данных по строкам баланса по МСФО
Счет 83 «Добавочный капитал»	Переоценка основных средств (производственный и рабочий скот)	Строка «Переоценка биологических активов» III раздела баланса

Область применения результатов исследования: предложения, рекомендации и разработки имеют большое теоретическое и практическое значение для системы бухгалтерского учета и отчетности.

Но для полной интеграции национальной системы бухгалтерского учета в международную систему требуется грамотная и сбалансированная политика, принятие обоснованных мер и мероприятий в области стандартизации и методологии учета и отчетности.

Выводы. Отсутствие единых правил и принципов учета биологических активов в российской учетной системе сдерживает

использование Международных стандартов финансовой отчетности. В связи с этим, нами выработаны механизмы адаптации отечественных стандартов к МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», выражающиеся в использовании специальных счетов в Рабочем плане счетов.

Кроме того, рекомендованы некоторые корректировки в типовые формы отчетности, способные обеспечить своевременное, полное и прозрачное отражение информации о наличии и движении биологических активов на предприятиях АПК.

Литература

1. Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 N 208-ФЗ (последняя редакция). <http://www.consultant.ru>

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (ред. от 18.07.2012) : введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н // Справочно-правовая система «Консультант-плюс».

3. Хоружий Л.И., Выручаева А.Е. Бухгалтерский учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности: монография. – М.: Изд-во РГАУ – МСХА, 2012. – 197 с.

4. Терехов А.М. Особенности учета биологических активов по справедливой стоимости // Вестник МичГАУ. – 2012. – № 2. – С. 161-163.

References

1. Federal'nyj zakon «O konsolidirovannoj finansovoj otchetnosti» ot 27.07.2010 N 208-FZ (poslednyaya redakciya). <http://www.consultant.ru>

2. Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti (IAS) 41 «Sel'skoe hozyajstvo» (red. ot 18.07.2012) : vveden v dejstvie na territorii Rossijskoj Federacii Prikazom Minfina Rossii ot 25.11.2011 № 160n // Spravochno-pravovaya sistema «Konsul'tant-plyus».

3. Horuzhij L.I., Vyruchaeva A.E. Buhgalterskij uchet biologicheskikh aktivov i sel'skohozyajstvennoj produkcii v usloviyah perekhoda na mezhdunarodnye standarty

finansovoj otchetnosti: monografiya. – M.: Izd-vo RGAU – MSKHA, 2012. – 197 s.

4. *Terekhov A.M.* Osobnosti ucheta biologicheskikh aktivov po spravedlivoj stoimosti // Vestnik MichGAU. – 2012. – № 2. – S. 161-163.

5. *Чалдаева Л.А.* Обоснование целесообразности использования оценки по справедливой стоимости в целях повышения достоверности отражения объектов в учете и отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 38. – С. 2-9.

5. *Chaldaeva L.A.* Obosnovanie celesoobraznosti ispol'zovaniya ocenki po spravedlivoj stoimosti v celyah povysheniya dostovernosti otrazheniya ob"ektov v uchete i otchetnosti // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. – 2014. – № 38. – S. 2-9.

