

Бабугоева М. З., Тагузлов А. Х.

Babugoyeva M. Z., Taguzlov A. H.

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И ОЦЕНКИ БИОАКТИВОВ
В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ**

**IMPROVEMENT OF ACCOUNTING AND EVALUATION
OF BIO-ASSETS IN AGRICULTURE**

В статье рассмотрены биологические активы, являющиеся относительно новой категорией активов, и требующие отдельного подхода в системе бухгалтерского учета и отчетности.

Действующее российское законодательство в системе бухгалтерского учета не установило механизма исчисления справедливой стоимости биоактивов и сельскохозяйственной продукции.

Также не предусмотрены синтетические и аналитические счета для учета, отражения и оценки биологических активов как отдельного учетного элемента.

В связи с вышесказанным, в работе предложено использовать несколько свободных синтетических счетов для учета биологических активов с выделением субсчетов по отдельным группам и видам биоактивов. Это вызвано традиционной классификацией активов по сроку использования, а в международной практике они объединяются в биоактивы.

Для обеспечения прозрачного учета биологических активов с разными сроками использования в статье приведены рекомендации по их разделению учету на субсчетах рекомендуемых счетов.

В качестве аналитических счетов предлагаем разделять биологические активы: высоколиквидные и низколиквидные активы в разрезе основных отраслей сельского хозяйства.

С учетом предлагаемых изменений и дополнений в план счетов, порядок учета долгосрочных биоактивов в статье приведен схематично.

В статье также рассмотрена проблема отсутствия необходимой первичной документации для отражения биоактивов.

Для достоверного отражения данных о биоактивах по справедливой стоимости, нами предложены направления модификации отдельных первичных документов.

The article considers biological assets, which are a relatively new category of assets, and requires a separate approach in the accounting and reporting system.

The current Russian legislation in the accounting system has not established a mechanism for calculating the fair value of bio-assets and agricultural products.

Also, synthetic and analytical accounts are not provided for accounting, recording and evaluating biological assets as a separate accounting element.

In connection with the above, it is proposed to use several free synthetic accounts for accounting for biological assets with the allocation of sub-accounts for separate groups and types of bio-assets. This is due to the traditional classification of assets by their useful life, and in international practice they are combined into bio-assets.

To ensure transparent accounting of biological assets with different terms of use, the article provides recommendations for their separate accounting on sub-accounts of recommended accounts.

As analytical accounts, we suggest separating biological assets: highly liquid and illiquid assets in the context of the main branches of agriculture.

Taking into account the proposed changes and additions to the chart of accounts, the procedure for accounting for long-term bio-assets is given schematically in the article.

The article also considers the problem of the lack of necessary primary documentation to reflect bio-assets.

In order to reflect accurately data on bio-assets at fair value, we have suggested ways to modify individual primary documents.

Ключевые слова: биологические активы, текущие биоактивы, справедливая стоимость, резервы, переоценка справедливой стоимости, МСФО, доходы от переоценки, расходы от переоценки, высоколиквидные активы, низколиквидные активы.

Key words: biological assets, current bio-assets, fair value, reserves, fair value.

Бабугоева Милана Зауровна – студент 5-го направления «Экономика» направленности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в АПК», ФГБОУ ВО Кабардино-Балкарский ГАУ, г. Нальчик
E-mail: babugoyeva95@mail.ru
Тел.: 8 905 437 47 76

Babugoyeva Milana Zaurvna – student of the 5th direction «Economics» direction «Accounting, analysis and audit in the agro-industrial complex», FSBEI HE Kabardino-Balkarian SAU, Nalchik
E-mail: babugoyeva95@mail.ru
Tel.: 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

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. Биологические активы – категория активов, требующих отдельного учета и отражения в бухгалтерской отчетности.

Российским законодательством не предусмотрены синтетические и аналитические счета для учета, отражения и оценки биологических активов как отдельного учетного элемента.

Также в действующей системе учета не используется справедливая стоимость активов, первичные и сводные документы, а также типовые формы отчетности не отвечают требованиям современности, поскольку в них отсутствуют необходимые показатели, статьи, позволяющие подробно отразить информацию о биологических активах.

Для получения прозрачной и полной информации пользователями, необходимой для достоверной оценки состояния предприятия, принятия управленческих решений целесообразно использовать международные стандарты учета и отчетности.

Результаты исследований. В действующей системе учета не используется справедливая стоимость, не предусмотрены соответствующие счета в плане счетов, не

выделены кратко- и долгосрочные биоактивы.

С целью обеспечения прозрачности и достоверного учета биоактивов, предлагаем следующие счета:

06 «Долгосрочные биологические активы».

08 «Вложения во внеоборотные активы» – добавить субсчета (табл. 1).

Счет 11 «Животные на выращивании и откорме» переименовать «Текущие биологические активы».

Предлагаемые изменения существенно не меняют порядок учета на 11 «Животные на выращивании и откорме».

Эти нововведения продиктованы тем, что традиционно классификация активов осуществляется по сроку использования, а в международной практике они объединяются в биоактивы.

Для совершенствования учета предлагаем использовать счета:

13 «Резерв под снижение справедливой стоимости».

Счет 93 «Результат от переоценки справедливой стоимости биоактивов».

Субсчета 93/1-3 в конце периода закрываются 9 «Сальдо прочих доходов и расходов», выявляется финансовый результат, затем переносится на 83 «Добавочный капитал».

С учетом предлагаемых изменений и долгосрочных биоактивов животноводства дополнений в план счетов, схему учета приведем на рисунке 1.

Таблица 1 – Альтернативные счета и субсчета учета биоактивов

Счет	Субсчета
06 «Долгосрочные биологические активы»	06.1. «Долгосрочные биологические активы растениеводства» 1.1. «Высоколиквидные биологические активы животноводства» 1.2. «Низколиквидные биологические активы животноводства» 06.2 «Долгосрочные биологические активы растениеводства» 2.1.«Высоколиквидные биологические активы растениеводства» 2.2. «Низколиквидные биологические активы растениеводства» 06.11 «Выбытие долгосрочных биологических активов»
08 «Вложения во внеоборотные активы»	08.6 «Перевод текущих биологических активов в разряд основных средств» 08.7 «Приобретение долгосрочных биологических активов» 08.8 «Приобретение высоколиквидных биологических активов» (редкие породы животных и растений) 08.9 «Приобретение низколиквидных биологических активов»
11 «Текущие биологические активы»	11.1 «Текущие биологические активы животноводства»
13 «Резерв под изменение стоимости сельскохозяйственной продукции, оцененной по справедливой стоимости»	
20 «Основное производство»	20.5 «Затраты на выращивание высоколиквидных биологических активов» 20.6 «Затраты на выращивание низколиквидных биологических активов»
25 «Общепроизводственные расходы»	25.5 «Расходы на высоколиквидные биологические активы» 25.6 «Расходы на низколиквидные биологические активы»
92 «Доходы и расходы от сельскохозяйственной деятельности»	92.1 «Доходы и расходы от первоначального признания сельхозпродукции по справедливой стоимости» 92.2 «Расходы на содержание биологических активов и получение сельхозпродукции» 92.9 «Прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности»
93 «Прочие доходы и расходы от переоценки/изменения справедливой стоимости биологических активов»	93.1 «Доходы» 93.2 «Расходы» 93.3 «Доходы и расходы от первоначального признания биологических активов» 93.9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Акт приемки-передачи биологических активов животноводства составляется в 2 экз.: первый передается в бухгалтерию, второй – руководителю подразделения как подтверждающий документ.

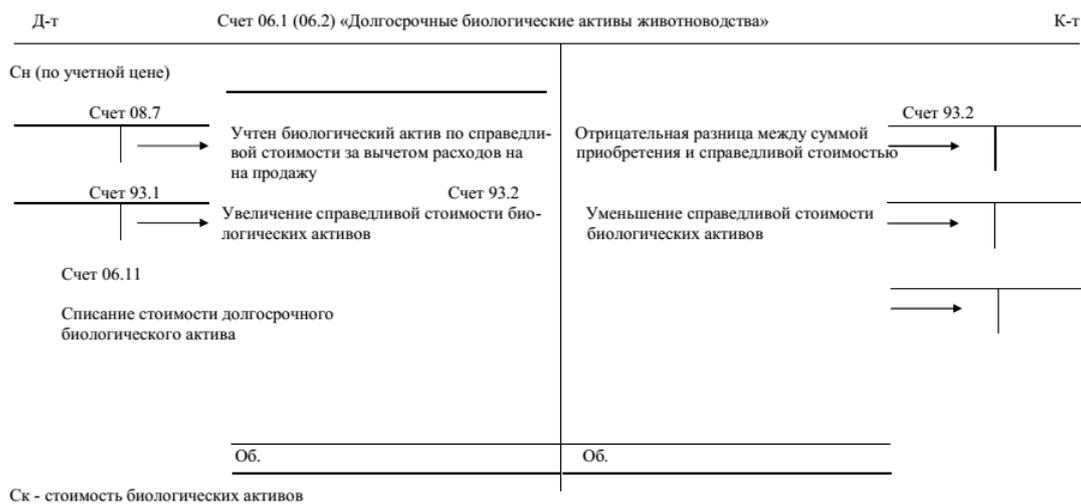


Рисунок 1 – Схема учета хозяйственных операций с биоактивами

На их основе бухгалтерия исчисляет изменения стоимости за вычетом прогнозируемых расходов [1].

Для отражения изменения справедливой стоимости биоактивов животноводства рекомендуем использовать бухгалтерскую справку.

Организационные и управленческие расходы, соответствующие доле растениеводства и животноводства, предлагаем списывать на счет 92.2 «Расходы на содержание биологических активов и получение сельхозпродукции» напрямую в конце периода.

Поясним использование счета 13 «Резерв под изменение стоимости сельскохозяйственной продукции, оцененной по справедливой стоимости», вызванное динамично изменяющейся рыночной конъюнктурой. Именно с целью стабилизации убытков мы и предлагаем использовать счет 13 [2].

Формирование и пополнение резерва оформляется записью:

Дт 92.2 – Кт 13

Иными словами, в балансе отражается справедливая стоимость продукции, а в отчете о финансовых результатах – убыток от переоценки.

Сравнивая дебетовые и кредитовые обороты по счету 92, выявляется финансовый результат, списываемый впоследствии счет 99 «Прибыли и убытки».

Данная методика учета биоактивов даст реальную оценку потенциала организации,

ее финансового положения, платежеспособности и т.д.

Важной проблемой является отсутствие необходимой первичной документации, поскольку она является подтверждением факта операции, на основании чего формируется информация об активах.

Первичные документы характеризуют движение ценностей и обязательств за период, и только они представляют информацию о текущей деятельности организации.

Перечень первичных документов, нуждающихся в корректировках, приведен в таблице 2 [3].

Предлагаемые нами изменения в первичных документах позволят рассчитать показатели: справедливая стоимость; ее изменение на дату выбытия; отклонение справедливой стоимости активов от их балансовой стоимости; изменение стоимости в момент перевода в другую группу.

Из первичных документов информация о справедливой стоимости перенесется в соответствующие учетные регистры, а в последующем и в отчете о финансовых результатах и в балансе [3].

«Акт на перевод биоактивов из одной в другую группу оформляют в 2-х экземплярах: 1 – у лица, ранее ответственного за актив, а 2 – у нового ответственного лица.

Акт на выбытие биоактивов составляется по общим правилам комиссией, фиксируется операция подписями, составляется в одном экземпляре, хранится в бухгалтерии» [4].

«Акт переоценки биоактивов и продукции переносится в инвентарные карточки по составляется в присутствии комиссии и на каждом виду активов» [4].
каждую группу активов, отсюда информация

Таблица 2 – Модификация форм первичных документов

№ формы	Наименование формы	Предлагаемые изменения	
		добавить	изменить
СП-39	Акт на оприходование приплода животных	«Справедливая стоимость на момент оприходования»; «Метод оценки»	
СП-44	Расчет определения прироста живой массы	В графах «Остаток на начало месяца», «Поступило», «Выбыло (кроме падежа)», «Пало», «Остаток на конец месяца на дату взвешивания» выделить подграфу «Справедливая стоимость»	«Учетная группа животных» на «Группа биологических активов»
СП-47	Акт на перевод животных	«Группа биологических активов»; «Справедливая стоимость на момент принятия к учету»; «Справедливая стоимость на момент перевода»; «Отклонение от балансовой стоимости»	
СП-54	Акт на выбытие животных (забой, прирезка, падеж)	«Справедливая стоимость на момент принятия к учету»; «Справедливая стоимость на момент списания»; «Прибыль (убыток) от переоценки»; «Прибыль (убыток) от выбытия»	«Группа животных, вид птицы» на «Группу биологических активов».



Рисунок 2 – Предлагаемая схема документирования учета биоактивов

Предлагаемые нами первичные документы несложны в применении и разработаны путем модифицирования уже используемых, при этом наша укладывается в рамки МСФО.

Для удобства и простоты мы предлагаем переоценку проводить по группам биоактивов, инвентарные карточки на группы биоактивов, отражающие подробную информацию о стоимости активов и суммах переоценки, будут информационной базой для пояснений к балансу.

С учетом всего вышеприведенного подытожим, возможно, внедрение МСФО №41 «Сельское хозяйство» уже и начато, но все еще требуются корректировки многих элементов системы учета биоактивов, с первичного учета и до составления отчетности необходимы множественные преобразования в методике оценки активов в организациях.

Приведенные предложения по совершенствованию учета и оценки биоактивов животноводства упростят учет, максимально приблизят к положениям МСФО и сделают отчетность достоверной, понятной и прозрачной» [5].

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

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 приближения отечественных стандартов к МСФО 41 «Сельское хозяйство», выраженные в использовании свободных счетов в типовом плане счетов, модификации некоторых первичных документов.

Кроме того, В рамках совершенствования специализированной отчетности, мы предлагаем в форму №15-АПК «Отчет о наличии животных» ввести графу «Справедливая стоимость» и «Отклонение первоначальной стоимости от справедливой».

Это позволит организациям АПК осуществлять качественный анализ активов,

что предоставит организациям возможность оценить целесообразность использования

справедливой стоимости.

Литература

1. Степаненко О.А. Учет биологических активов // Международный студенческий научный вестник. – 2016. – № 4-4.

2. Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М., Концевой Г.Р. Новые методы бухгалтерского учета биологических активов и результатов их биотрансформации (продукции, доходов, расходов). Бухучет в сельском хозяйстве. – 2020. – № 1. – С. 6-21.

3. Шамгунова Л.Р. Совершенствование учета и оценки сельскохозяйственных активов молочного скотоводства // В сборнике «Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельским хозяйством»: сборник научных трудов по материалам VI Международной научно-практической конференции, посвященной памяти профессора В.П. Петрова. – 2018. – С. 221-223.

4. Куттыбаева Ж.Ж. Развитие бухгалтерского учета и методики оценки биологических активов. В сборнике «Проблемы внедрения международных стандартов аудита и учета, практика их применения в странах СНГ»: сборник статей Международной научно-практической конференции. – 2019. – С. 241-243.

References

1. Stepanenko O.A. Uchet biologicheskikh aktivov // Mezhdunarodnyj studencheskij nauchnyj vestnik. – 2016. – № 4-4.

2. Alborov R.A., Horuzhij L.I., Koncevaya S.M., Koncevoj G.R. Novye metody buhgalterskogo ucheta biologicheskikh aktivov i rezul'tatov ih biotransformacii (produkcii, dohodov, raskhodov). Buhuchet v sel'skom hozyajstve. – 2020. – № 1. – S. 6-21.

3. Shamgunova L.R. Sovershenstvovanie ucheta i ocenki sel'skohozyajstvennyh aktivov molochnogo skotovodstva // V sbornike «Professiya buhgaltera – vazhnejshij instrument effektivnogo upravleniya sel'skohozyajstvennym proizvodstvom»: sbornik nauchnyh trudov po materialam VI Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii, posvyashchennoj pamyati professora V.P. Petrova. – 2018. – S. 221-223.

4. Kuttybaeva Zh.Zh. Razvitie buhgalterskogo ucheta i metodiki ocenki

biologicheskikh aktivov. V sbornike «Problemy vnedreniya mezhdunarodnyh standartov audita i ucheta, praktika ih primeneniya v stranah SNG»: sbornik statej Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii. – 2019. – S. 241-243.

5. Рубан В.В. Особенности учета и оценки биологических активов в аграрных формированиях в соответствии с международными стандартами отчетности // В сборнике «Экономика и управление: ключевые проблемы и перспективы развития»: материалы X международной научно-практической конференции. – 2019. – С. 284-289.

5. Ruban V.V. Osobennosti ucheta i ocenki biologicheskikh aktivov v ag-rarnykh formirovaniyah v sootvetstvii s mezhdunarodnymi standartami otchetnosti // V sbornike «Ekonomika i upravlenie: klyuchevye problemy i perspektivy razvitiya»: materialy X mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii. – 2019. – S. 284-289.

