

Учет биологических активов по МСФО

А. О. Берёза,
РГАУ-МСХА им. К. А. Тимирязева,
luxury-premium-vip@yandex.ru



Оценка биологических активов занимает в процессе подготовки отчетности сельскохозяйственных предприятий ведущую роль. Биологические активы могут составлять до 40–50 % валюты баланса сельскохозяйственного предприятия, а это основной актив, который генерирует выручку.

Одной из целей использования стандарта IAS 41 "Сельское хозяйство" российскими предприятиями является равномерное признание выручки. Если бы этот стандарт не применялся, основная часть выручки агрофирм из-за фактора сезонности признавалась бы в третьем квартале (после сбора урожая).

Рассчитывая получить кредит на пополнение оборотных средств, например, в марте, агрофирма должна гарантировать банку, что доход от сбора урожая позволит погасить кредитные обязательства. Здесь на помощь и приходит МСФО 41, позволяющий признать часть будущего дохода от процесса "биологической трансформации" уже в момент переоценки биологических активов до их справедливой стоимости.

Под биологическим активом следует понимать животных (взрослый продуктивный и племенной скот, животные на выращивании и откорме, птица, кролики, звери, пчелы и т. п.) или растения (однолетние и многолетние культуры, многолетние насаждения, деревья в лесоводстве и т. д.), которые в процессе биологических преобразований (биологического роста) могут давать сельскохозяйственную продукцию (прирост живой массы, молоко, шерсть, навоз, яйца, плоды, ягоды и т. п.) и (или) дополнительные биологические активы (телята, поросята, ягнята, саженцы, черенки и т. д.), а также каким-либо иным способом приносить экономическую выгоду организации.

Первоначальная оценка биологических активов. Как правило, биологические активы отражаются в бухгалтерском учете в случаях: приобретения за плату; получения

в самой организации; поступления от учредителей в счет вкладов в уставный (складочный) капитал, паевой фонд; поступления от юридических и физических лиц безвозмездно; получения государственными и муниципальными унитарными организациями при формировании уставного фонда; поступления в дочерние (зависимые) общества от головной организации; поступления в порядке приватизации государственного и муниципального имущества организациями различных организационно-правовых форм.

Биологические активы учитываются по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу. Исключения составляют случаи, когда справедливая стоимость не поддается оценке.

Справедливая стоимость биологических активов определяется исходя из их цены на активном рынке. При ее определении могут быть использованы: данные о ценах, полученные в письменной форме от информационно-аналитических агентств, осуществляющих маркетинговые исследования и мониторинг цен на биологические активы и сельскохозяйственную продукцию; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, Министерства сельского хозяйства РФ, министерств сельского хозяйства субъектов Российской Федерации, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения о стоимости отдельных биологических активов и сельскохозяйственной продукции.

Сегодня на рынке присутствуют различные информационные агентства, например, СГИО (система государственного информационного обеспечения), обладающие необходимой информацией. На официальном сайте Министерства сельского хозяйства РФ в сети Интернет имеется информация о средних ценах. Если по требованию банка организация проводила оценку с привлечением независимого оценщика, то она может использовать информацию, содержащуюся в отчете об оценке.

Кроме того, для оценки биологических активов организация может применять:

– рыночные цены последних сделок для данной группы биологических активов и (или) сельскохозяйственной продукции, если с момента заключения последних сделок и до отчетной даты не произошло существенных изменений обстоятельств, определяющих рыночную цену (существенными обстоятельствами, определяющими рыночную цену, могут быть: резкое изменение цен на энергоносители, сырье, государственные интервенции, вспышки различных заболеваний, принятие государством новых стандартов в отношении биологических активов и т. п.);

– рыночные цены аналогичных или сходных биологических активов, скорректированные с учетом отличий;

– стоимость, рассчитанная на основе отраслевых показателей, используемых для соответствующего вида биологического актива или группы биологических активов;

– при отсутствии информации о рыночных ценах для биологических активов в их исходном состоянии, для расчета справедливой стоимости организация может использовать дисконтированную стоимость чистых доходов, ожидаемых от данного биологического актива (группы биологических активов); для определения дисконтированной величины денежных потоков компания должна иметь прогнозные цены продажи, предполагаемые затраты, а также ставку дисконтирования (все три величины являются предполагаемыми) (пример).

Если с момента приобретения (создания) биологического актива до отчетной даты не произошло значительной биотрансформации, справедливая стоимость биологических активов может приниматься равной фактической себестоимости биологического актива. Данным допущением можно воспользоваться при оценке посевов озимых культур по состоянию на 31 декабря.

При приобретении биологического актива за плату и принятии его к учету по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу, все расходы, связанные с приобретением актива, учитываются по дебету счета 08 "Капитальные вложения", субсчет "Приобретение биологических активов".

При оприходовании биологического актива сумма всех затрат, собранных на счете 08, переносится в дебет счета "Биологические активы", субсчет "Биологические активы по справедливой стоимости".

В случае превышения справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу над

ПРИМЕР

Компания решила применить дисконтированную стоимость для оценки посевов озимой пшеницы на 31 декабря. Площадь посевов 100 га. Средняя урожайность – 40 ц/га. Планируемый сбор – 400 тонн. Прогнозируемая цена 3 200 руб./т. Доход – 1 280 000 руб. Предполагаемые затраты на уборку урожая – 400 000 руб. Чистый денежный поток – 880 000 руб. Рыночная стоимость капитала для сельскохозяйственных предприятий в этом регионе 13 % годовых. Организация планирует получить урожай через 6 месяцев.

Дисконтированная стоимость составит – 826 291 руб. $(880\ 000 : (1 + 13\ \% : 2))$ ■

расходами на приобретение разница относится в дебет счета учета биологических активов и кредит счета "Доходы при первоначальном признании биологических активов по справедливой стоимости".

В случае превышения расходов на приобретение над справедливой стоимостью за вычетом предполагаемых расходов на продажу разница относится в дебет счета "Расходы при первоначальном признании биологических активов по справедливой стоимости" и кредит счета учета биологических активов.

Аналогичным образом отражается поступление биологических активов, полученных в качестве вклада в уставный капитал, безвозмездно или по договорам, расчеты по которым предусмотрены неденежными средствами.

При получении (создании) биологического актива самой организацией, он приходится по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу по дебету счета учета соответствующего биологического актива и кредиту счета "Доходы от первоначального признания биологических активов по справедливой стоимости". Все расходы, связанные с получением биологического актива, должны быть списаны на расходы текущего периода и включены в отчет о прибылях и убытках.

Исчисление себестоимости биологических активов и выпускаемой продукции. Рассмотрим методику рас-

чета себестоимости по следующим объектам: молоко (основная продукция), приплод (сопряженная продукция), навоз (побочная продукция), овощи, картофель.

Фактические затраты определяются после отражения итогов инвентаризации и списания сумм по счету 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"; закрытия счетов 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 97 "Расходы будущих периодов". Далее в определенной последовательности закрывают субсчета 1 "Растениеводство" и 2 "Животноводство" счета 20 "Основное производство", счет 28 "Брак в производстве", субсчет 20-3 "Промышленное производство".

После закрытия аналитических счетов затрат, подлежащих распределению (орошение, осушение), на субсчете 20-1 "Растениеводство" остаются аналитические счета затрат под соответствующие культуры (группы культур) и виды работ. К концу года по дебету этих счетов сосредоточены все фактические затраты на производство продукции, по кредиту — выход продукции в плановой оценке. Сопоставляя дебетовые и кредитовые обороты по каждому аналитическому счету, выводят производственный результат — экономию или перерасход в затратах. Далее калькуляционные разницы (экономию, перерасход) по счету 20-1 списывают по назначению (в дебет счетов 43 "Готовая продукция", 10 "Материалы").

Собранная готовая продукция, в отличие от требований МСФО 41, учитывается в течение года по плановой оценке. В конце года в сельскохозяйственных организациях рассчитывается фактическая себестоимость, которая подлежит раскрытию в специализированных формах отчетности.

Таким образом, методика отражения собранной готовой продукции отличается историческим подходом к определению ее стоимости в годовом отчете. Кроме того, незавершенное производство отражается в виде затрат, а не в форме биологических активов, как это предусмотрено международными требованиями.

Себестоимость картофеля определяют делением учетных затрат за вычетом стоимости ботвы на массу клубней. В рассматриваемых предприятиях рассчитывают среднюю себестоимость всей продукции без подразделения на стандартную и нестандартную.

Закрытие субсчета 20-2 "Животноводство" начинают с аналитического счета "Молочное стадо КРС", поскольку продукция этой группы животных (молоко) используется для выпойки молодняка других видов животных, а также для переработки. По дебету счета к моменту его закрытия уже отражены все затраты с учетом корректировки стоимости работ вспомогательных производств, продукции растениеводства, использованной для данной группы скота. По кредиту этого счета к концу года отражена вся основная продукция в оценке плановой себестоимости. Разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету составляет сумму отклонений фактических затрат от плановой себестоимости полученной продукции.

При закрытии этого субсчета затраты за минусом стоимости побочной продукции распределяют между двумя видами сопряженной продукции (молоко и приплод), исходя из порядка, принятого на предприятии при исчислении себестоимости этих видов продукции.

Из общей суммы затрат, учтенных на аналитическом счете, исключают стоимость побочной продукции в установленной оценке (навоз). Далее их распределяют в следующем соотношении: 90 % на молоко и 10 % на приплод, затем рассчитывают сумму отклонений. Для этого полученную фактическую себестоимость сопоставляют с плановой оценкой, по которой продукцию оприходовали в течение года. Отклонения распределяют на весь объем продукции по направлениям использования: Д-т сч. 20-2, К-т сч. 20-2 (на выпойку молодняка); Д-т сч. 43-2, К-т сч. 20-2 (на остаток готовой продукции на начало отчетного периода); Д-т сч. 90, К-т сч. 20-2 (на продажу продукции); Д-т сч. 11, К-т сч. 20-2 (на оприходование приплода).

По выращиванию молодняка и откорму крупного рогатого скота объектами исчисления себестоимости являются получаемый прирост живой массы и общая живая масса скота. Себестоимость одного центнера прироста живой массы определяют путем деления общей суммы затрат за вычетом себестоимости побочной продукции, относящихся к приросту живой массы данной учетной группы скота, на полученный от этой учетной группы скота валовой прирост живой массы в центнерах.

Валовой прирост живой массы рассчитывают по следующей формуле:

$$M_k + M_v - M_p - M_n,$$

где M_k – масса поголовья животных на конец года, ц; M_v – масса выбывшего поголовья за год, включая павших животных по их массе на последнее взвешивание до падежа, ц; M_p – масса поступившего поголовья и приплода, ц; M_n – масса поголовья до начала года, ц.

Итак, в сельскохозяйственном производстве используются плановая и фактическая себестоимость, по истечении отчетного периода они сопоставляются. Подчеркнем, что указанный в международном стандарте порядок раскрытия в отчетности информации о сельскохозяйственной деятельности не отрицает расчета фактической себестоимости с целью оперативного управления затратами. Следовательно, предполагается выявление отклонений между справедливой стоимостью и фактической оценкой. Однако отказ от плановой себестоимости, долгие годы используемой в отечественной учетной практике, не должен являться исключительной мерой, поскольку рыночные цены могут быть неустойчивыми и цикличными.

Выбытие биологических активов. Стоимость биологического актива, который выбывает или постоянно не используется, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Выбытие объекта биологических активов признается в бухгалтерском учете на дату единовременного прекращения действия условий принятия его к бухгалтерскому учету.

Выбытие объекта биологических активов, как правило, происходит в результате: прекращения жизнедеятельности биологического актива при получении сельхозпродукции (убой скота, сенокос и т. п.); продажи; списания в случае морального и физического износа; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, паевой фонд; передачи по договорам мены, дарения; передачи дочернему (зависимому) обществу от головной организации; недостачи и порчи, выявленных при инвентаризации активов и обязательств.

Выбытие актива при получении сельхозпродукции отражается по кредиту счета учета биологических активов и дебету счета "Доходы/расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов". В аналитическом учете изменение справедливой стоимости биоло-

гических активов при получении продукции необходимо учитывать отдельно от других изменений.

При продаже, передаче по договорам мены, дарения, передаче в уставные капиталы или в иных случаях выбытия биологических активов они подлежат оценке по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу.

Перспективы применения МСФО 41 "Сельское хозяйство" в России настоятельно требуют осмысления и проведения исследований, результаты которых позволят приблизить, а в последующем привести отечественные методические принципы и правила бухгалтерского учета биологических активов в соответствие 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. Принятое в российской практике разделение 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 ■

Литература

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.