

МЕТОДИКА И ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Раскрыто понятие биологических активов, рассмотрена специфика и методика их учета в сельскохозяйственных предприятиях в соответствии с МСБУ 41 "Сельское хозяйство" и П(С)БУ 30 "Биологические активы"

Постановка проблемы. Аграрный сектор, сельское хозяйство, в экономике любой страны занимает особое место. Специфичность роли, отведенной сельскому хозяйству, обуславливается производством продуктов питания как основы жизнедеятельности людей и воспроизводства рабочей силы, производством сырья для многих видов непродовольственных потребительских товаров и продукции производственного назначения. Кроме того, специфика аграрного производства проявляется и в системе бухгалтерского учета, анализа и контроля хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий.

Так, например, сельскохозяйственное производство имеет дело с живыми организмами. Поэтому на уровень его развития оказывают влияние не только экономические, но и биологические, химические и физические законы, что усложняет измерение влияния факторов на результаты хозяйственной деятельности. В то же время учет действия этих законов имеет исключительное значение при анализе и оценке деятельности предприятий [6].

Несмотря на столь явные отличия отрасли сельского хозяйства в общей сфере народного хозяйства Украины, особенности ее деятельности находят весьма скудное отражение в нормативно-правовом регулировании. Специфику учета, анализа и аудита аграрного сектора отражают лишь некоторые законодательные акты: Закон Украины "О крестьянском (фермерском) хозяйстве"; Закон Украины "О коллективном сельскохозяйственном предприятии";

Закон Украины "О фиксированном сельскохозяйственном налоге"; однако ни в одном из них, равно как и в вышедших ранее 29 национальных стандартах бухгалтерского учета, не содержится ни одного термина, раскрывающего отличительные черты именно АПК [7].

Вместе с тем, в международной практике учета и аудита используется МСФО 41 "Сельское хозяйство", где раскрываются концептуальные основы организации учетной практики аграрных формирований.

Работа проводится в соответствии с целями и задачами, изложенными в Программе развития агропромышленного комплекса АР Крым до 2010 года

Анализ последних исследований и публикаций. О необходимости внедрения в практику национального учета международного стандарта 41 "Сельское хозяйство" высказываются, и давно, практически все ученые, разрабатывающие теоретические аспекты и практическую методику учета на сельскохозяйственных предприятиях. Так, проф. Н.Ф. Огийчук указывает, что в отсутствие других П(С)БУ (по состоянию на 2006 год) учет и оценка молодняка животных на выращивании и откорме ведется в соответствии с П(С)БУ 9 "Запасы", однако это положение не совсем соответствует отраслевым особенностям аграрного сектора [3]. Аналогичные высказывания можно встретить на страницах учебников и монографий В.Я. Плаксиенко [4], акад. П.Т. Саблука [5], и ряда других авторов, занимающихся проблемами реформирования и развития сельскохозяйственного производства.

Приказом Министерства финансов Украины № 790 от 18 ноября 2005 года был принят (зарегистрирован в Минюсте Украины от 5.12.2005 г. за № 1456/11736) П(С)БУ 30 “Биологические активы” [2]. Учитывая, то что П(С)БУ 30 вступил в силу только с 1 января 2007 года, для изучения норм стандарта и их апробации на протяжении 2006 года было запланировано разработать Методические рекомендации по применению Стандарта 30 и провести разъяснительную работу или практические занятия со специалистами учетных служб сельскохозяйственных предприятий. Однако практика показала, что на сегодняшний день многие учетные работники аграрного сектора, в том числе преподавательский состав сельскохозяйственных ВУЗов, не только не знакомы с данными рекомендациями, но и не осведомлены о самом П(С)БУ 30 “Биологические активы”. Восполнить этот пробел и призвана данная статья.

Изложение основного материала исследования. Новый национальный стандарт бухгалтерского учета 30 “Биологические активы” является вторым из стандартов именно отраслевого направления (наряду с П(С)БУ 18 “Строительные контракты”). Применение П(С)БУ 30 распространяется на предприятия, организации и другие юридические лица всех форм собственности (кроме банков и бюджетных учреждений), которые осуществляют сельскохозяйственную деятельность согласно регистрации в статистике КВЕД.

В частности, нормы П(С)БУ 30 не распространяются на сельскохозяйственную продукцию, которая сохраняется после ее первоначального признания, продукты переработки сельскохозяйственной продукции (мясопродукты, рыбные продукты, виноматериалы, мука, крупа и т.д.), а также биологические активы, не связанные с сельскохозяйственной деятельностью.

П(С)БУ 30 “Биологические активы”, базирующийся на Международном стандарте финансовой отчетности 41 “Сельское

хозяйство”, вносит принципиально новый подход к концептуальным основам учета, оценки активов, определения финансовых результатов производственной деятельности и раскрытия информации в финансовой отчетности. В частности, именно в этом стандарте впервые даются такие определения, как “биологический актив”, “биологические преобразования”, “расходы на месте продажи”, “группа биологических активов”, “долгосрочные биологические активы”, “текущие биологические активы”, “сельскохозяйственная продукция”, “сельскохозяйственная деятельность”.

Под термином “биологический актив” необходимо понимать живое животное или растение (стебли ржи, пшеницы, молодняк на выращивании, основное стадо и т.д.), которые в процессе биологического роста (биологических преобразований) способны давать сельскохозяйственную продукцию (зерно, семена, корнеплоды, сено, плоды, ягоды, товарная рыба, молоко, прирост живой массы, шерсть, перегной, яйца и т.д.) до первичной обработки и/или дополнительный биологический актив (саженцы, рассада, мицелий, живцы, телята, свиньи, ягнята, семьи пчел, мальки и т.д.), которые имеют способность самовозобновляться и в будущем принесут хозяйству экономическую выгоду.

Для целей бухгалтерского учета биологические активы распределяются на текущие и долгосрочные. К *текущим* относятся биологические активы, которые дают сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы или другим способом приносят выгоду предприятию на протяжении периода, который не превышает двенадцать месяцев, а также животные на выращивании и откорме. В свою очередь, текущие и долгосрочные биологические активы по своим подобным характеристикам, назначению и условиям использования классифицируются в отдельные группы или подгруппы (объекты) учета, которые, как ожидается, будут приведены в отдельных приложениях к Методическим рекомендациям (см. табл.1).

Таблиця 1. Примеры биологических активов и сельскохозяйственной продукции

Активы	Сельскохозяйственная продукция, на которую распространяется П(С)БУ 30	Дополнительные биологические активы, на которые распространяется П(С)БУ 30	Продукты переработки, на которые не распространяется П(С)БУ 30
Основное стадо овец (долгосрочный БА)	Молоко, каракульские шкурки, перегной, шерсть	Приплод	Пряжа, брынза, мясопродукты
Виноградники (долгосрочный БА)	Виноград	Чубуки	Виноматериалы, сокоматериалы

Признание активом биологических активов (дополнительных биологических активов) или сельскохозяйственной продукции проводится при условии, что их стоимость может быть достоверно определена на дату баланса.

Позиции П(С)БУ 30 вносят новый подход в традиционные методы оценки сельскохозяйственной продукции (активов), которые до 2007 года базировались на плановой себестоимости (статьях затрат), изложенных в Методических рекомендациях № 132. В частности, формирование затрат по новосоздаваемому биологическому активу проводится по фактически проведенным затратам по дебету счета 231 “Производство продукции растениеводства”, 232 “Производство продукции животноводства”, которые при первоначальном признании дооцениваются или уцениваются до справедливой стоимости согласно требованиям стандарта в момент оприходования биологических активов.

Тем не менее, если биологический актив приобретен на стороне, то он зачисляется на баланс по первоначальной стоимости, которая определяется по нормам П(С)БУ 7 “Основные средства” и П(С)БУ 9 “Запасы” в зависимости от того, является данный актив долгосрочным (рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения) или текущим (животные на выращивании и откорме). Безвозмездно полученные биологические активы и активы, полученные как взнос в уставной капитал предприятия, оцениваются по справедливой стоимости с учетом затрат, связанных с доведением их до пригодного к использованию состояния.

Особенностью дополнительных биологических активов является то, что они при первоначальном признании оцениваются по справедливой стоимости в том отчетном периоде, в котором они были отделены от биологического актива, уменьшенной на ожидаемые затраты на месте продажи. Кроме того, биологические активы, которые являются объектами аренды, также оцениваются по справедливой стоимости на дату баланса, уменьшенной на ожидаемые затраты на месте продажи.

При этом необходимо помнить, что к затратам на месте продажи относятся: комиссионные вознаграждения посредникам и торговым агентам; биржевые сборы; налоги и таможенные пошлины, которыми облагаются операции по продаже. К затратам по продаже не относятся транспортные и прочие виды затрат, связанные с доставкой сельхозпродукции (активов) к месту продажи.

Для того, чтобы определить справедливую стоимость биологических активов и сельхозпродукции, необходимо пользоваться ценами активного рынка, то есть ценой, по которой в данное время можно реализовать биологические активы или сельскохозяйственную продукцию. Оприходованная продукция растениеводства, полученная от сбора зерновых, по справедливой стоимости, уменьшенной на ожидаемые затраты на месте продажи, будет отражена по дебету счета 271 “Готовая продукция растениеводства” и кредиту счета 231 “Растениеводство”.

В случае отсутствия активного рынка для определения справедливой стоимости используют стоимость из других доступных источников (цена аналогичной продукции или актива, базовые отраслевые цены и т.д.).

Традиционно, затраты, связанные с процессом качественных и количественных изменений биологических активов, признаются затратами основной деятельности хозяйства, и учитываются на балансовом счете 23 “Производство” по отдельным видам и группам биологических активов согласно П(С)БУ 16 “Затраты”. В соответствии с П(С)БУ 30, новым для бухгалтеров является определение доходов или затрат от первоначального признания БА и сельхозпродукции, как разницы между справедливой стоимостью (п. 9, п. 12) и проведенными затратами на их производство. На сумму дохода (затрат), которые возникли при первоначальном признании во время оприходования продукции растениеводства (животноводства), в учете производятся записи:

- на сумму дохода: Д-т 231, 232 К-т 71;
- на сумму затрат: Д-т 94 К-т 231, 232.

После данной операции производится отнесение дохода (затрат) от первоначального признания сельскохозяйственных культур на финансовый результат в составе других операционных доходов или затрат:

- на сумму доходов: Д-т 71 К-т 79;
- на сумму затрат: Д-т 79 К-т 94.

Это фактически *первый финансовый результат* от операционной деятельности хозяйства. *Второй финансовый результат* возникает от реализации запасов сельскохозяйственной продукции и биологических активов, оценка которых осуществлялась по нормам П(С)БУ 30. При этом себестоимость реализованных биологических активов и сельхозпродукции равна стоимости, по которой они отображаются в учете на дату реализации.

В бухгалтерском учете проводятся следующие записи:

- на сумму затрат: Д-т 79 К-т 901;
- на сумму доходов: Д-т 701 К-т 79.

Третий финансовый результат может возникнуть в результате изменения справедливой стоимости сельхозпродукции и биологических активов на дату баланса, в таком случае в учете на сумму корректирования стоимости проводятся записи:

- Д-т 79 К-т 94;
- Д-т 71 К-т 79.

В финансовой отчетности (ф. № 2 “Отчет о финансовых результатах”) увеличение или уменьшение балансовой стоимости биологических активов отображается в составе других операционных доходов или других операционных затрат.

Если хозяйство на протяжении года получало целевое финансирование из государственного бюджета на селекционную работу в животноводстве, растениеводстве или по другим программам, средства которых направлялись на поддержку (развитие) производства биологических активов (дополнительных биологических активов), сельскохозяйственной продукции, то определение дохода и его отображение в учете производится традиционно согласно П(С)БУ 15 “Доход” и действующего Плана счетов.

Отдельного внимания заслуживает преобразование действовавшего до 2007 года активного синтетического счета 21 “Животные на выращивании и откорме” в счет 21 “Текущие биологические активы”, однако вызывает недоумение сокращение субсчетов данного счета с 8 до 3. В данной ситуации возможны не только ошибки в учетной работе аппарата сельскохозяйственных предприятий; но и нивелируется сама идея расширения отраслевого учета с выделением отдельных субсчетов, отражающих специфику сельскохозяйственного производства. Можно сказать, что именно унификация и кодификация данного счета бухгалтерского учета, закрепленная на уровне Плана счетов и Инструкции по его применению, позволит облегчить работу бухгалтерского аппарата, вынужденного в действующей ситуации создавать субсчета биологических активов по своему усмотрению.

Выводы и перспективы дальнейших исследований. Введение с 01 января 2007 года нового Положения (стандарта) бухгалтерского учета 30 “Биологические активы” является первым и достаточно

весомым шагом в направлении диверсификации учета по отраслям народного хозяйства. Вместе с тем, его принятие и выделение биологических активов в отдельную учетную категорию требует пересмотра многих действующих положений бухгалтерского учета, в частности:

– исключения биологических активов из состава основных средств и запасов;

– проработки отдельного синтетического счета для учета биологических активов с разбивкой по соответствующим субсчетам (в настоящее время такой счет – 21 “Текущие биологические активы” – уже введен в действие, однако сокращены субсчета действовавшего до 2007 года счета 21 “Животные на выращивании и откорме”);

– изменений в Плане счетов с определением отдельных субсчетов для учета доходов и затрат по видам деятельности сельскохозяйственных предприятий;

– введения в действие Методических рекомендаций по применению П(С)БУ 30 “Биологические активы” с числовым примером и корреспонденцией счетов бухгалтерского учета.

Список использованной литературы:

1. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций и Инструкция о его применении, утвержденные приказом Министерства финансов Украины № 291 от 30.11.1999 г.; с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.03.2007 г.

2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 30 “Биологические активы”, утвержденный Приказом Министерства финансов Украины № 790 от 18.11.2005 г.

3. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах (за ред. М.Ф. Огійчука) – К.: Вища освіта, 2003 – 800 с.

4. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України (за ред. В.Я. Плаксінко) – Дн.: ВКФ “Оксамит-Текс”, 2005 – 490 с.

5. Реформирование и развитие предприятий агропромышленного производства (под ред. проф. П.Т. Саблука) – К.: ІАЕ, 2001 – 532 с.

6. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК. – Мн.: Новое знание, 2003 – 687 с.

7. Саниахметова Н.А. Юридический справочник предпринимателя – Х.: Одиссей, 2006 – 868 с.

МАЙДАНЕВИЧ П.Н. – кандидат экономических наук, доцент Южного филиала “Крымского агротехнологического университета” Национального аграрного университета