

активи», на практиці зумовила низку проблем, що ускладнюють облікову роботу на підприємствах. З метою вдосконалення системи бухгалтерського обліку запропоновано внести зміни до П(С)БО 30, а саме в частині визначення фінансових результатів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів визначати доходи лише від первісного визнання біологічних активів.

Наведені пропозиції щодо деякого доповнення форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності», що сприятимуть повноті відображення інформації про фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності.

Наведені рекомендації сприятимуть попередженню суб'єктивності облікової інформації та підвищать рівень довіри користувачів до фінансової звітності, що сприятиме залученню коштів вітчизняних та іноземних інвесторів в аграрний сектор економіки та сприятимуть відповідності бухгалтерського обліку в сільському господарстві міжнародним стандартам.

Список використаної літератури:

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. №1315.
2. Гончаренко Н. Визначення фінансових результатів сільського господарства відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи»/ Н. Гончаренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №5. – С. 37-42.
3. Герасимук І.Г. П(С)БО 30 «Біологічні активи»: історичні, соціальні і економічні проблеми адаптації до вітчизняної облікової культури/ І.Г. Герасимук // Облік і фінанси АПК. – 2007 - №11-12 – С. 18-22.

УДК 631.162

МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ И МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ

*П.Н. Майданевич, к.э.н., зав. кафедры экономики и предпринимательства
Е.В. Болдырева, магистрант*

*Южный филиал Национального университета биоресурсов и природопользования Украины
«Крымский агротехнологический университет»*

Maydanevich P., Boldyreva E. Methodological framework accounting for biological assets in domestic and international practice

The article describes the main provisions of IAS 41 and ECU 30 on the recognition, evaluation and recording of biological transformation of biological assets in the agricultural enterprises. Considered as the procedure of recognition of income related to biological assets in the domestic and international practice. Discrepancies were noted in the domestic regulatory framework of accounting for biological assets.

Keywords: biological assets, biological conversion, the fair value on initial recognition of revenue, income from disposals.

Майданевич П.Н., Болдырева Е.В. Методические основы учета биологических активов в отечественной и международной практике

В статье рассмотрены основные положения IAS 41 и П(с)БУ 30, касающиеся признания, оценки и отражения в учете биологических активов и их трансформаций в сельскохозяйственных предприятиях. Рассмотрен также порядок признания доходов, связанных с биологическими активами в отечественной и международной практике. Отмечены несоответствия в отечественной нормативной базе учета биологических активов.

Ключевые слова: биологические активы, биологические преобразования, справедливая стоимость, доходы от первоначального признания, доходы от выбытия.

Введение. Сельское хозяйство является специфической отраслью с точки зрения организации производственного процесса, поскольку имеет дело с живыми организмами. Система управления производством базируется на соответствующей информации, которая должна быть достаточно полной, объективной и достоверной. Соответственно, в методологии бухгалтерского учета должны быть сформированы особые подходы к информационному обеспечению процесса управления трансформацией биологических активов сельскохозяйственных предприятий.

Постановка задачи. Разработке основ организации учета активов на современном этапе посвящены работы В.Г. Гетьмана, В.Б. Ивашкевича, В.Ф. Палия, Я.В. Соколова и других ученых. Различные аспекты учета биологических активов, их идентификации и оценки нашли в трудах таких авторов, как Э.А. Аткинсон, К. Друри, Б. Райан, Ч.Т. Хорнгрен и др. Отмечая большой вклад этих ученых в решение проблемы организации учета биологических активов, необходимо отметить, что их труды раскрывают, как правило, лишь отдельные фрагменты учета и сводятся, в основном, к попыткам применения в отношении биологических активов методик, предназначенных для других видов активов предприятия.

В результате в теории и практике ощущается дефицит целостных научных исследований, отражающих специфику учета биологических активов сельскохозяйственного назначения в новых условиях хозяйствования и содержащих новые концептуальные подходы, отвечающие требованиям МСФО.

Целью публикации является анализ требований международных стандартов в отношении организации учета биологических активов и соответствия отечественных Положений (стандартов) бухгалтерского учета этим требованиям.

Результаты исследования. В связи с адаптацией методологии бухгалтерского учета к требованиям Международных стандартов в Украине был введен Положение (стандарт) бухгалтерского учета 30 «Биологические активы». В международных стандартах учет биологических активов регулируется стандартом IAS 41 Agriculture.

Биологические активы (biological assets) IAS 41 «Agriculture» определяет довольно просто: это животные или растения (§ 14 IAS 41). Как отмечает Р. Грачева, этого очевидно мало [1]. Не любые животные или растения можно назвать активами, а только те из них, которые способны приносить экономическую выгоду, причем не только в процессе биотрансформаций, которые предопределяют их количественные и качественные изменения. Однако эти особенности сельскохозяйственной деятельности отражены в IAS 41 далее.

Согласно П(с)БУ 30 «Биологические активы» животные или растения, которые в процессе биологических преобразований способны давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, а также приносить другим способом экономические выгоды определены как биологические активы [2], т.е. биологическим активом может быть любое животное или растение, которое содержится или выращивается на предприятии.

Классификация биологических активов на долгосрочные и текущие происходит по известному правилу: все, что приносит экономическую выгоду в течение срока, превышающего 12 месяцев, относится к долгосрочным активам. Вместе с тем биологические активы делятся на потребляемые и плодоносящие (§52-§53 IAS 41), а также зрелые и незрелые (§54 IAS 41). При этом к потребляемым относятся биоактивы, которые при достижении определенных параметров полностью используются по назначению, к плодоносящим – биоактивы, обеспечивающие сбор

продукции на регулярной основе. Есть еще категория сельскохозяйственных активов – производных от биологических, которые в 41 квалифицируются как сельскохозяйственная продукция (agricultural produce).

В соответствии с 41 признание и учет биологических активов начинается, когда предприятие получает контроль над активом или связанными с ним будущими экономическими выгодами и может надежно оценить его себестоимость или справедливую стоимость [3]. Если П(с)БУ 30 рекомендует приобретенные на стороне биологические активы сначала оценивать в соответствии П(с)БУ 7 «Основные средства» (или, соответственно, П(с)БУ 9 «Запасы», если речь идет о приобретении на стороне молодняка животных), то в IAS 41 прямых указаний на то, чтобы биоактивы в подобных случаях оценивались по IAS 16 «Property, Plant and Equipment», не содержится. Грачева Р. объясняет это тем, что IAS 41 применяется к биологическим активам уже в процессе их учета на балансе, включая подготовку к реализации, ведь стоимость этих специфических активов меняется постоянно, причем не столько вследствие рыночных ценовых колебаний, сколько вследствие непрерывной трансформации самих активов.

Следовательно, в случае приобретения биоактивов на стороне и на момент такого приобретения первоначальная их оценка должна осуществляться по IAS 16 на том основании, что об операциях приобретения биоактивов в IAS 41 не упоминается. Однако в IAS 16 сказано, что на биологические активы этот стандарт не распространяется, поэтому и первоначальную их оценку проводить по IAS 16 не следует. Следовательно, биологические активы в любом случае следует оценивать по справедливой стоимости минус ожидаемые расходы на месте возможной продажи.

Справедливая стоимость определяется как текущая рыночная цена за вычетом расходов, ожидаемых на месте будущей продажи, за исключением тех случаев, когда справедливая стоимость актива не может быть надежно определена (§ 21 IAS 41). Примерно такой же подход применяется и к оценке сельхозпродукции. Она оценивается по справедливой стоимости, установленной на момент сбора урожая, за вычетом расходов, которые, вероятно, могут возникнуть на месте продажи.

В процессе учета биоактивы требуют пересмотра оценки на каждую отчетную дату, ведь в процессе биотрансформаций происходят количественные и/или качественные изменения, которые влияют на их стоимость. И поскольку оценка биологических активов на каждую отчетную дату пересматривается на предмет соответствия их стоимости текущим рыночным условиям, то отпадает необходимость начисления амортизации на стоимость долгосрочных биоактивов. Так, по мере старения основного стада его справедливая стоимость снижается, а, например, справедливая стоимость многолетних насаждений по мере их роста повышается.

К расходам, ожидаемым на месте продажи, относят: комиссионные вознаграждения брокерам и дилерам; биржевые сборы; налоги и пошлины, которыми облагаются операции продажи. В тоже время к ним не относятся транспортные и другие виды расходов, связанные с доставкой активов на место продажи (§ 23 IAS 41). Справедливая стоимость биоактивов, как и полученной от них сельхозпродукции, должна отражать конъюнктуру рынка и не зависит от расстояния до места продажи этих активов, которое у каждого сельхозпроизводителя разное.

Сумма ожидаемых расходов на месте возможной продажи учитывается только при оценке биоактивов, но не учитывается на балансе как таковая, то есть в проводках не отражается. Также

нужно учитывать, что при расчете справедливой стоимости цены форвардных контрактов не обязательно учитывается, как балансовая (она же – справедливая за вычетом ожидаемых на месте продажи расходов), поскольку стоимость должна отражать ту рыночную среду, в которой сделка может состояться на дату баланса, а не ценовой прогноз на будущее.

При отсутствии активного рынка для определения справедливой стоимости используют информацию из других доступных источников (§ 27 IAS 41 и п. 14 П(с)БУ 30): цена последней сделки по продаже аналогичной продукции; рыночные цены на аналогичные активы; базовые отраслевые цены на другую продукцию, которые могут стать основой для расчета справедливой стоимости этого актива. При недостатке данных о рыночных ценах на биоактивы справедливую стоимость рассчитывают как дисконтированную стоимость ожидаемых денежных потоков, исключая при этом любой прирост стоимости в результате биотрансформации этих активов в будущем (§ 29-30 IAS 41 и п.15 П (с) БУ 30).

Если справедливую стоимость невозможно определить с достаточной степенью достоверности (данных о рыночных ценах на аналогичные активы нет, а альтернативные расчеты не отличаются надежностью), биологические активы оцениваются по себестоимости минус амортизация и убытки от обесценивания, но только до того момента, когда появляются основания оценить эти биоактивы по справедливой стоимости (§ 39 IAS 41 и п. 11 П (с) БУ 30). И как только эти биоактивы получают справедливую оценку, начисление амортизации прекращается.

Доходы и расходы и, соответственно, прибыли и убытки, возникающие как при первоначальном признании биоактива и его оценке по справедливой стоимости, так и вследствие изменений этой стоимости в процессе биотрансформаций, признаются в тех периодах, в которых они возникают (§ 35 IAS 41). Эти доходы и расходы учитываются при формировании финансового результата в целом за отчетный период (§ 37 IAS 41).

IAS 41 не детализирует механизм признания расходов, понесенных при управляемой биотрансформации активов, поскольку они находятся в сфере действия управленческого учета. В п.18 П(с)БУ 30 и § 35-38 IAS 41 существует принципиальное отличие в первоначальной оценке продукции сельского хозяйства (счет 27) и остальных запасов, не относящиеся к сельскохозяйственной деятельности (счета 26, 28 и другие, кроме счета 208 в части биоматериалов сельхозназначения, выращенных в собственном хозяйстве) – продукция сельского хозяйства оценивается по справедливой стоимости минус ожидаемые расходы на месте продажи.

До сбора урожая или до завершения откорма ведется учет фактических затрат на достижение этой цели на протяжении всего периода от начала процесса до его завершения, когда ожидаемая продукция будет получена. Так, на счет 23 в растениеводстве относят: стоимость семян, средств защиты, удобрений, горючего, использованного во время посевной и в период ухода за посевами, амортизацию сельхозтехники, заработную плату, выплачиваемую работникам, непосредственно занятым в основном производстве, страховые сборы, связанные с этой зарплатой, и другие прямые расходы. Аналогично и в животноводстве, на счет 23, кроме зарплаты, страховых сборов и амортизации эксплуатируемых в этой сфере деятельности основных средств, относятся стоимость кормов, дезинфицирующих средств, израсходованной электроэнергии, воды и других необходимых для ухода за скотом и птицей ресурсов. Все это – до завершения процесса биотрансформации.

Далее, при получении ожидаемой от этих процессов продукции, в учете констатируется первоначальное ее признание – оценка по справедливой стоимости минус ожидаемые расходы на месте их возможной продажи. Таким образом оценивается на момент первоначального признания не только сельхозпродукция, собрана с биологических активов, но и собственно биологические активы как долгосрочные, так и текущие.

Такая оценка соответствует и методике IAS 41, и методике П(с)БУ 30, но противоречит Методическим рекомендациям № 132, изданным специально для учета в сельскохозяйственной отрасли [4].

В отношении финансового результата сельскохозяйственной деятельности п. 19 П(с)БУ 30 выделяет три составные части общего финансового результата: доходы от первоначального признания биоактивив или с.-х. продукции; доходы от изменений в справедливой оценке таких биоактивив и продукции на дату очередного баланса; доходы от реализации биоактивив, которые оценены по правилам, принятым для обычных активов.

Доходы не могут признаваться дважды: и по факту уборки урожая, и по факту его продажи. Если собранный урожай оценивается по справедливой цене и признается доход в сумме, равной этой оценке, то при фактической продаже можно только скорректировать ранее признанный доход, если цена продажи не совпала с ранее произведенной оценкой. Но нельзя признать один и тот же доход вторично. Если биоактив или сельхозпродукция оценены не по продажной цене, а по фактической себестоимости, то доход следует признать по факту продажи. При такой методике учета доходы следует распределить: на счете 719 – доходы от первоначального признания и/или при последующих изменениях в справедливой оценке; на счете 701 – доходы, образующиеся по факту выбытия, если, конечно, таковые будут иметь место, ведь справедливая оценка активов не отличается существенно от стоимости, по которой эти активы продаются.

Однако Отчет о финансовых результатах в таком случае будет отражать искаженную информацию о доходах, а Отчет о движении денежных средств – о денежных потоках. Ведь на счете 701 (по статье основных доходов от реализации), где сельхозпредприятие показывает объем доходов от реализации произведенной продукции, будет показана незначительная сумма, по сравнению с той, которая будет показана по статьям «Прочие операционные доходы».

Выводы. Таким образом, можно сделать вывод о том, что П(с)БУ 30 в большинстве методических подходов к признанию, оценке, учету преобразований соответствует IAS 41. Однако, международный стандарт не рассматривает оценку биологических активов по фактической себестоимости. Значительные проблемы возникают при согласовании положений П(с)БУ 30 и утвержденных ранее Методических рекомендаций № 132, а также при отражении доходов от признания биологических активов в Отчете о финансовых результатах и движении денежных средств. Эти вопросы требуют дальнейшего детального изучения и научно-методического обоснования.

Список использованной литературы:

1. Грачева Р. Вивчаємо МСФЗ: Біологічні активи в IAS 41 і П(с)БО 30 // Дебет-Кредит. – № 47 – 2006 [Електронний ресурс] Режим доступа: http://www.elitarium.ru/2009/03/11/normativnyjj_uchet.html
<http://dokumenty.com.ua/show/1cid02828.html#top>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790. //Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 18. – С. 103-106
3. International Accounting Standards 41 «Agriculture»[Електронний ресурс] Режим доступа: [//www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315. [Електронний ресурс] Режим доступа: www.minfin.gov.ua