

## СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В РОССИЙСКОЙ И ЗАРУБЕЖНОЙ ПРАКТИКЕ

### *Аннотация*

*В статье исследуются разработанный международный стандарт №41 "Сельское хозяйство", который отдельно устанавливает порядок учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности и биологических активах и РСБУ, отражающие учет биологических активов в российской практике.*

**Ключевые слова:** биологический актив, биотрансформация, растениеводство, сельское хозяйство, справедливая стоимость, животноводство.

**Keywords:** biological asset, biotransformation, crop, agriculture, fair value, livestock.

В настоящее время в части учета продуктивного скота и многолетних насаждений российские предприятия руководствуются ПБУ 6/01 "Учет основных средств". С целью учета животных на выращивании и откорме и посевов сельскохозяйственных культур используется ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов". Порядок отражения информации о биологических активах в бухгалтерской финансовой отчетности устанавливается ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации".

Согласно Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 41 "Сельское хозяйство" биологический актив - живущее животное или растение.[1].

Для целей бухгалтерского учета в российской практике биологические активы подразделяются на внеоборотные активы, если они используются более чем один год (деревья или животные) и текущие биологические активы, если их жизненный цикл менее года (выращивание пшеницы, подсолнечника).[5,51].

Объектом бухгалтерского учета биологических активов растениеводства могут быть виды сельскохозяйственных растений (зерновые, кормовые, масличные, плодовые) либо однородные группы биологических активов, которые состоят из подвидов сельскохозяйственных растений (озимые или яровые культуры, бобовые) или отдельных культур (ячмень, пшеница).

Объектом бухгалтерского учета животноводства могут быть виды животных (крупный рогатый скот, свиньи, птица) либо однородные группы биологических активов, которые состоят из определенных возрастных или технологических групп.[5,53].

Согласно МСФО 41, предприятие должно представлять количественную информацию и описание каждой группы биологических активов. Биологические активы подразделяются на потребляемые, плодоносящие (продуктивные) зрелые и незрелые.[2,107].

Потребляемые биологические активы - это те активы, которые будут получены (собраны) в качестве сельскохозяйственной продукции либо проданы в качестве биологических активов. Примерами потребляемых биологических активов являются крупный рогатый скот мясного направления, скот, предназначенный для продажи, рыба в рыбоводческих хозяйствах, такие зерновые культуры, как кукуруза и пшеница, а также деревья, выращиваемые с целью заготовки древесины.

Плодоносящие (продуктивные) биологические активы - это все биологические активы, не являющиеся потребляемыми; например, крупный рогатый скот молочного направления,

виноградники, плодово-ягодные деревья, а также деревья, предназначенные для заготовки дров без вырубki деревьев.

Зрелые биологические активы - активы, которые либо достигли параметров, позволяющих приступить к сбору сельскохозяйственной продукции (применительно к потребляемым биологическим активам), либо могут обеспечить получение (сбор) сельскохозяйственной продукции на регулярной основе (применительно к плодоносящим биологическим активам).[1]

Согласно МСФО 41, живущие животные и растения поддаются биотрансформации. Биотрансформация приводит к следующим результатам:

- изменениям активов, вызванным ростом, вырождением, размножением;
- производству сельскохозяйственной продукции, такой как латекс, чайный лист, шерсть и молоко.[3].

Биотрансформация состоит из процессов роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения.

Управление изменениями способствует биотрансформации путем создания благоприятных или стабильных условий, необходимых для осуществления данного процесса. Примерами такого управления являются поддержание температурного режима и освещения, внесение удобрений в почву для обеспечения урожайности. Именно управление биологической трансформацией отличает сельскохозяйственную деятельность от других видов деятельности, связанной с биологическими активами.[3].

В российской практике, в аналитическом учете биологические активы отображаются в стоимостном и количественном выражении. Единицей измерения биологических активов является штука, голова. Отдельные виды биологических активов животноводства могут дополнительно характеризоваться по живому весу (например, свиньи, крупный рогатый скот и т.д.).[4,17].

Биологические активы в растениеводстве по аналитическому учету могут отображаться в единицах площади, которую они фактически занимают, в случае если единицу измерения определить невозможно или экономически нецелесообразно (например, зерновые, подсолнечник, бобовые).[4,19].

В международной практике в момент первоначального признания и на конец каждого отчетного периода биологический актив должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, кроме случая, когда справедливую стоимость нельзя надежно оценить. Справедливая стоимость - это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки (МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости").[3].

Прибыль или убыток, возникающие при первоначальном признании биологического актива по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, а также в результате изменения справедливой стоимости биологического актива за вычетом расходов на продажу, должны включаться в состав прибыли или убытка за период, в котором они возникают.[1]

Предприятие должно раскрыть:

- наличие и балансовую стоимость биологических активов, в отношении использования которых действуют определенные ограничения, а также балансовую стоимость биологических активов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;
- величину принятых на себя обязательств по совершенствованию или приобретению биологических активов;
- стратегии управления финансовым риском, связанным с сельскохозяйственной деятельностью.

Сельскохозяйственная деятельность часто связана с риском неблагоприятного климата, вспышек заболевания и прочими природными рисками. Если происходит событие, в результате которого возникает существенная статья доходов или расходов, то характер и величина этой статьи раскрываются в соответствии с МСФО (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности". [1]

Перспективы применения МСФО 41 «Сельское хозяйство» в России требуют проведения определенных исследований, результаты которых в определенной мере позволят приблизить, а в последующем привести методические принципы и правила бухгалтерского учета биологических активов в России в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности. Однако 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.[6].

В соответствии с МСФО 41 биологические активы отражаются в отчетности отдельными статьями. Принятая в российской практике система разделения всех активов только на внеоборотные и оборотные в контексте МСФО 41 неприменима. 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. Также приоритетным будет являться введение в отечественную практику категории «справедливая стоимость», поскольку существующие виды оценки не отвечают современным требованиям ведения учета в условиях рыночной экономики.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что учет биологических активов в АПК требует совершенствования всей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в АПК, что в конечном итоге позволит адаптировать принципиальные аспекты МСФО 41 к национальным особенностям.

#### **Литература**

1. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [Электронный ресурс] // Гарант: [сайт информ. — правовой академии]. — [М.,2012]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/70108111/>.
2. Акашева В. В. – Особенности учета биологических активов/ В. В. Акашева, Ю. В. Трунтаева // Молодой ученый. – 2013. – № 2. – С. 106–108.
3. Леснова Ю.В. – МСФО 41 Сельское хозяйство//Корпоративная финансовая отчетность: международные стандарты. – 2010. – №2.
4. Московский В.П. Учет биологических активов. //Бухгалтерский учет и аудит. – 2013. – №6. – С.17–24.
5. Ситдикова Л. Ф. — Классификация биологических активов и условия их признания при принятии к бухгалтерскому учету // Вестник Казанского ГАУ. – 2012. – №4. – С. 51–56.
6. Шишкородова Н. Н. Актуальные вопросы организации учета биологических активов // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2012. – № 6.