Габбасов В.Х.
Оренбургский государственный аграрный университет

ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

В представленной статье рассмотрены возможные изменения системы бухгалтерского учета биологических активов в связи с разработкой нового Правила по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов». Автором предлагаются введение новых счетов и субсчетов в План счетов и изменения в формах отчетности сельскохозяйственных предприятий.

На этапе перехода экономики сельского хозяйства к рыночным отношениям особое значение приобретают вопросы совершенствования информационного обеспечения в управлении сельскохозяйственными предприятиями, и ведущая роль в этом обеспечении принадлежит именно бухгалтерскому учету. Функционирование предприятий в условиях рыночной экономики требует хорошо отлаженного механизма получения бухгалтерской информации на базе международных и национальных стандартов учета.

Сложной проблемой остается определение содержания системы бухгалтерского учета с разделением на управленческий и финансовый учет. Единая концепция управленческого учета для сельскохозяйственных предприятий пока не разработана, хотя ей уделяется определенное внимание в экономической литературе. В рамках трансформации бухгалтерского учета в формат МСФО в сельском хозяйстве особую значимость приобретает разработка ПБУ «Учет биологических активов» как аналог МСФО 41 «Сельское хозяйство».

Данные ПБУ требуют совершенствования учетных регистров, форм отчетности, используемых счетов в Плане счетов и решения других методических вопросов бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях.

Вопросы бухгалтерского учета и отчетности как в общем, так и в частности в сельском хозяйстве рассматриваются в научных трудах с разных точек зрения – с позиции методологии составления и представления публичной отчетности, формирования или трансформации учета и отчетности в соответствии с МСФО, составления и ведения учета и отчетности, ее прозрачности и достоверности. Однако вопросы формирования, учета и оценки биологических активов на сельскохозяйственных предприятиях, а также подготовка бухгалтерской отчетности с учетом биологических активов как предмет исследования до настоящего времени пока еще не являются детально разработанными.

Актуальность проблематики, неоднозначность и дискуссионность многих ее вопросов, а также недостаточность исследования предопределили выбор темы представленной статьи.

Целью исследования является разработка методических основ и практических рекомендаций по организации бухгалтерского учета биологических активов в соответствии с международными стандартами на сельскохозяйственных предприятиях. Цель исследования предопределила постановку и решение следующих взаимосвязанных задач:

- сформировать и предложить методику ведения бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях на основе ПБУ «Учет биологических активов» – аналога МСФО 41 «Сельское хозяйство»;
- разработать порядок составления отчетности в соответствии с ПБУ «Учет биологических активов» – аналогом МСФО 41 «Сельское хозяйство».

Теоретической и методологической основой исследования послужили разработки российских ученых и специалистов по проблеме учета биологических активов на сельскохозяйственных предприятиях. В работе использованы законодательные акты и другие нормативно-правовые документы органов государственной власти России, сведения, публикуемые в научных изданиях, в периодической печати, информация предприятий, материалы международных и российских научных конференций по рассматриваемой проблеме, ресурсы Интернета.

В процессе исследования использовались методы системного, сравнительного анализа, метод структуризации, логические методы,

методы классификации и построения типологии, логико-теоретического анализа.

Основные научные результаты, полученные лично автором и содержащие элементы научной новизны, сводятся к следующим основным положениям:

1. Выявлены и аргументированы наиболее важные особенности применения ПБУ «Учет биологических активов», предусматривающие трансформацию существующего Плана счетов дополнением уже существующих счетов субсчетами по учету биологических активов и изменением счета 11 «Животные на выращивании и откорме» на новый счет «Краткосрочные биологические активы».

2. Разработаны и предложены для учета биологических активов основные характеристики счетов по учету биологических активов.

3. Даны предложения по дополнению в формах финансовой отчетности сельскохозяйственных предприятий.

Действующие российские стандарты бухгалтерского учета не могут обеспечить получения информативной, достоверной и понятной финансовой отчетности, отвечающей требованиям современного рынка. Одной из основных причин этого является то, что наиболее активным пользователем отчетности, составленной в соответствии с российскими положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ), являются налоговые органы, заинтересованные исключительно в том объеме финансовой информации, который необходим для целей налогообложения. В результате возникла ситуация, когда организации при составлении финансовой отчетности основной задачей ставят удовлетворение потребностей налоговых органов, что наносит ущерб прозрачности и понятности финансовых показателей. Анализ основных исследований и публикаций позволяет сделать вывод о наличии различных концептуальных подходов к решению данной задачи. Так, А.С. Бакаев, М.А. Моторин, О.М. Островский считают необходимым проведение стандартизации на основе норм российского законодательства, учитывающих требования МСФО и специфику хозяйственной деятельности в России [1], [2], [4]. Именно в таком направлении в настоящее время осуществляется реформа бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Российской Федерации.

Какая бы стратегия внедрения Международных стандартов финансовой отчетности в России ни была выбрана, вопросы применения правил МСФО обязательно возникнут и в организациях, входящих в систему агропромышленного комплекса в нашей стране. В связи с чем автор считает необходимым обосновать решение следующих вопросов:

- определить круг организаций агропромышленного комплекса, для которых применение МСФО будет обязательным;
- рассмотреть порядок перехода этих организаций к применению в учете правил МСФО;
- разработать основные элементы бухгалтерского учета для применения в условиях перехода к МСФО.

Практически все авторы, работающие над проблемой внедрения МСФО в Российской Федерации, сходятся во мнении, что в результате внедрения МСФО в нашей стране обязательное требование по составлению и предоставлению финансовой отчетности по МСФО должно распространяться только на часть организаций. В их число должны войти организации, обязанные составлять публичную отчетность (компании с котируемыми ценными бумагами, общественно значимые организации), и ряд иных организаций, информация о деятельности которых существенна для инвесторов, например профессиональных участников рынка ценных бумаг. Организации, на которые не распространяется требование обязательного составления отчетности по МСФО, могут составлять ее по желанию, что может быть связано, например, со стремлением привлечь инвестора. Организации, не составляющие финансовую отчетность по МСФО, должны будут составлять статистическую и налоговую отчетность. Для целей ее составления эти организации должны будут вести учет по требованиям, установленным законодательством нашей страны.

По мнению автора, требования по составлению финансовой отчетности по правилам МСФО должны быть распространены на все организации агропромышленного комплекса, но постепенно, так как:

1. МСФО разрабатываются для целей применения в коммерческих организациях (торговых, производственных, хозяйственных компаниях), желающих обеспечить максимальную прозрачность своей финансовой отчетности.

2. Формирование целостной системы агропромышленного комплекса приведет к необходимости составления финансовой отчетности всех входящих в нее организаций по единым правилам; только так можно будет обеспечить их сопоставимость, а следовательно, возможность саморегулирования внутри системы.

3. Важным фактором развития и повышения эффективности сельскохозяйственного производства является привлечение финансовых ресурсов сельского населения, а также финансовых средств из других источников – кредиты банков, целевое финансирование из государственного бюджета и т.п., что, в свою очередь, диктует необходимость представления достоверной информации о деятельности организации, и в частности об использовании полученных средств.

4. Финансовое положение сельскохозяйственных организаций в силу ряда причин подвержено существенным рискам. Как правило, данные организации работают с финансами и собственностью физических и юридических лиц. В связи с этим считаем необходимым законодательно обеспечить право акционеров, пайщиков и других собственников на получение достоверной информации о финансовом состоянии и деятельности организации. Правила же формирования отчетности по МСФО направлены на формирование максимально достоверной и полезной для пользователя информации [3].

В Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, одобренной приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 года №180, особо отмечается, что полезность информации бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности достигается непосредственным использованием МСФО или применением их в качестве основы построения национальной системы бухгалтерского учета и отчетности. В этой связи для сельскохозяйственных организаций особое значение приобретают вопросы практического применения положений МСФО 41 «Сельское хозяйство» не только в финансовом учете и формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и в системе управленческого учета для принятия научно обоснованных экономических решений по стратегии развития деятельности сельскохозяйственных организаций.

В настоящее время подготовка отчетности на предприятиях агропромышленного комплекса ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [5], где определены состав, содержание и методологические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций, являющихся по законодательству РФ юридическими лицами. Отчетность по российским правилам максимально приближена к МСФО. Разработанная форма бухгалтерского баланса организаций, безусловно, является отражением новых подходов к формированию показателей баланса с учетом перехода на новую методологию учета, заложенную в Плане счетов. Однако бухгалтерская отчетность, составляемая в соответствии с требованиями российского законодательства, не соответствует МСФО и при представлении ее зарубежным пользователям подвергается трансформации. В процессе трансформации разные элементы отчетности корректируются. Это означает, что данные отчетности не основаны непосредственно на данных синтетического учета. Подготовленная в соответствии с МСФО отчетность пока не является юридически значимой для государственных органов и может рассматриваться лишь как дополнительный источник информации справочного характера, необходимой прочим заинтересованным пользователям.

В отчетности сельскохозяйственного предприятия должны раскрываться: характер деятельности, связанной с каждой группой биологических активов; оценки нефинансовых (натуральных) параметров; методы и основные допущения, использованные при оценке справедливой стоимости каждой группы активов; «справедливая стоимость за вычетом ожидаемых расходов по продаже» полученной сельскохозяйственной продукции

на момент сбора; балансовая стоимость биологических активов, права использования которых ограничены или которые находятся в залоге в качестве обеспечения обязательств; обязательства по совершенствованию или приобретению биологических активов; стратегии управления финансовыми рисками сельскохозяйственной деятельности; подробная сверка изменений балансовой стоимости биологических активов по состоянию на начало и конец текущего отчетного периода. Сравнительная информация не требуется [3].

Исходя из экономического содержания деятельности сельскохозяйственных предприятий, автор считает, что финансовая отчетность сельскохозяйственного предприятия должна состоять, как и в настоящее время, из:

- Форма № 1 Бухгалтерский баланс;
- Форма № 2 Отчет о прибылях и убытках;
- Пояснительная записка;
- Форма № 3 Отчет об изменении капитала;
- Форма № 4 Отчет о движении денежных средств;
- Форма № 5 Приложение к бухгалтерскому балансу;
- Форма № 6 Отчет о целевом использовании полученных средств.

При использовании сельскохозяйственным предприятием государственных и иных целевых средств считаем необходимым включать в состав бухгалтерской отчетности Отчет о целевом использовании полученных средств.

С переходом на использование ПБУ «Учет биологических активов» потребуются и некоторые изменения в формах отчетности. Автор предполагает, что для отражения биологических активов в бухгалтерском балансе следует ввести новые строки в форму № 1 Бухгалтерский баланс.

В разделе I «Внеоборотные активы» баланса после строки «Основные средства» разместить следующие строки:

- «Долгосрочные зрелые биологические активы по справедливой стоимости»;
- «Долгосрочные зрелые биологические активы по первоначальной стоимости»;
- «Долгосрочные незрелые биологические активы»;
- «Итого долгосрочных биологических активов».

В разделе II «Оборотные активы» баланса в подразделе «Запасы» добавить следующие строки:

- «справедливая стоимость животных на выращивании и откорме»;
- «животные на выращивании и откорме по фактической себестоимости» (за вычетом накопленных убытков от обесценения);
- «справедливая стоимость незавершенного производства однолетних растений»;
- «затраты в незавершенном производстве однолетних растений»;
- «Итого краткосрочных биологических активов».

В форме № 2 Отчет о прибылях и убытках следует показывать не выручку и себестоимость, а доходы и расходы от изменения справедливой стоимости. Первая строка в Форме № 2 Отчет о прибылях и убытках раздел «Доходы» будет называться «Доходы от изменения справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции» и далее «в т.ч. по видам продукции»: отдельно по продукции растениеводства и животноводства.

К строке «Прочие доходы» необходимо ввести добавочную строку «в т.ч. доходы от первоначального признания биологических активов по справедливой стоимости». В разделе «Расходы» необходимо добавить строку «Расходы от изменения справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции», где необходимо указать все расходы на производство сельскохозяйственной продукции по статьям затрат. К строке «Прочие расходы» ввести добавочную строку «Расходы от первоначального признания биологических активов по справедливой стоимости». Прибылью или убытком от сельскохозяйственной деятельности будет разница между всеми доходами и расходами.

Форму №5 годового баланса требуется дополнить следующими пояснениями:

- Основная деятельность (краткая характеристика предприятия и его деятельности);
- Учетная политика (касается учета в производстве и оценки по справедливой стоимости);
- Биологические активы (сверка балансовой стоимости биологических активов);

• Стратегия управления финансовыми рисками.

Е.В. Фастова, Р.А. Алборов и С.М. Концевая отмечают практическую значимость, введенного МСФО (IAS) 41 принципа оценки биологических активов по справедливой стоимости [3]. В МСФО (IAS) 41 синтезированы особенности сельского хозяйства в уникальной характеристике сельскохозяйственной деятельности как управления биотрансформацией, подлежащей отражению в бухгалтерском учете. Отсюда возникает необходимость использования в соответствии с МСФО 41 модели учета и оценки биологических активов по справедливой стоимости. Данная модель учета и оценки позволяет отражать последствия биотрансформации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, выражающейся в изменении справедливой стоимости биологических активов. Оценка биологических активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности по справедливой стоимости даст возможность реальной оценки финансового состояния и платежеспособности сельскохозяйственных экономических субъектов. Кроме того, создаются условия для более обоснованного анализа ресурсного потенциала и эффективного управления финансово-хозяйственной деятельностью сельскохозяйственных организаций во временном и пространственном аспектах (в статике и динамике).

Автором изучена предлагаемая Е.В. Фастовой методика учета и оценки биологических активов по справедливой стоимости и предлагается ее уточнить. То есть предполагается дополнение уже существующих счетов субсчетами по учету биологических активов и изменение счета 11 «Животные на выращивании и откорме» на новый счет по учету в совокупности всех краткосрочных биологических активов «Краткосрочные биологические активы». Это не требует существенных изменений в существующем Плане счетов и будет более понятно с точки зрения нынешней системы бухгалтерского учета.

Биологические активы подразделяются на долгосрочные и краткосрочные, в связи с чем они относятся к разным разделам баланса и Плана счетов: долгосрочные – к разделу I «Внеоборотные активы», а краткосрочные – к оборотным средствам, то есть к разделу II «Производственные запасы». В разделе I «Внеоборотные активы» есть свободный счет 06, который можно было бы использовать для учета долгосрочных биологических активов, но так как нет свободного счета для учета амортизации биологических активов, то, по мнению диссертанта, будет целесообразнее выделить долгосрочные биологические активы в качестве субсчета на счете 01 «Основные средства» – 01-6 «Долгосрочные зрелые биологические активы». Для амортизации предлагается использовать счет 02 «Амортизация основных средств», субсчет 02-6 «Амортизация долгосрочных зрелых биологических активов».

При оприходовании биологического актива в организации сумма всех затрат, собранных на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-7 «Приобретение долгосрочных зрелых биологических активов», переносится в дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-6 «Долгосрочные зрелые биологические активы». В том случае, если справедливая стоимость, за вычетом предполагаемых расходов на продажу, по которой принимаются на учет биологические активы, превышает расходы на приобретение, разница относится в дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-6-1 «Долгосрочные зрелые биологические активы по справедливой стоимости» и кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-3 «Доходы от первоначального признания 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 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-4 «Расходы от первоначального признания биологических активов по справедливой стоимости» и кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-7 «Приобретение долгосрочных зрелых биологических активов».

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

Если для учета долгосрочных биологических активов достаточно было добавить в План счетов субсчета к ныне существующим счетам, то для учета краткосрочных биологических активов необходим новый полноценный счет. По мнению автора, можно переименовать счет 11 «Животные на выращивании и откорме» в счет 11 «Краткосрочные биологические активы» и включить в его состав не только учет животных на выращивании и откорме, но и учет других краткосрочных биологических активов, как зрелых, так и незрелых. Также целесообразно будет разделить его по субсчетам 11-1 «Краткосрочные биологические активы по справедливой стоимости», 11-2 «Краткосрочные биологические активы по фактической себестоимости». Субсчета можно разделять на субсчета третьего порядка для учета в конкретной отрасли сельского хозяйства.

Биологические активы, оцениваемые по фактической себестоимости, могут обесцениваться в связи с рядом причин: отраслевая стагнация; технологические изменения; кризисы; отзыв лицензии и др. Если балансовая стоимость биологического актива превышает возмещаемую сумму, то он несет убыток от обесценения. Однако убыток от обесценения может быть непостоянным. Например, возмещаемая сумма активов, по которым было отражено обесценение, может увеличиться до суммы, которая опять будет превышать балансовую стоимость, тем самым уменьшая или ликвидируя убыток от обесценения. Для регулирования таких ситуаций необходимы резервы на убытки от обесценения. В Плане счетов уже существует счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», который предназначен для обобщения информации о резервах под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и т.п. ценностей, определившейся на счетах бухгалтерского учета, от рыночной стоимости.

На данном счете необходимо создать субсчет 14-2 «Резервы на убытки от обесценения биологических активов». И сумма убытков от обесценения, определенная для биологических активов, оцененных по первоначальной стоимости, должна будет начисляться в кредит счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» субсчет 14-2 «Резервы на убытки от обесценения биологических активов». Аналогичные суммы должны относиться на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Восстановление убытка на сумму не выше суммы ранее признанного убытка отражается в учете корреспонденцией дебет счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» субсчет 14-2 «Резервы на убытки от обесценения биологических активов» кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы». В бухгалтерском балансе биологические активы показываются за минусом накопленного убытка от обесценения.

Как следует из вышесказанного, с введением нового ПБУ «Учет биологических активов» усиливается значение счета 91 «Прочие доходы и расходы». На этом счете обобщается вся информация по изменению справедливой стоимости биологических активов и выявляется финансовый результат от сельскохозяйственной деятельности организации.

Как уже отмечал автор, потребуется введение в План счетов новых субсчетов к счету 91 «Прочие доходы и расходы». Это субсчет 91-3 «Доходы от первоначального признания биологических активов по справедливой стоимости», 91-4 «Расходы от первоначального признания биологических активов по справедливой стоимости», 91-5 «Доходы от изменения справедливой стоимости биологических активов», 91-6 «Расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов».

Рассмотрев систему учета сельскохозяйственной деятельности по новому ПБУ «Учет биологических активов», и сравнив ее с системой учета, существующей в данное время в России, автор пришел к мнению, что основное нововведение – это оценка биологических активов по справедливой стоимости. Подобная оценка дает возможность определить на сегодняшний день реальную стоимость биологического актива, по которой можно продать или приобрести данный объект. Но в то же время это не дает четкого видения фактической себестоимости биологического актива на соответствующих счетах. Любые изменения справедливой стоимости списываются на счет прочих доходов и расходов, где и определяется прибыль от использования и реали-

зации биологических активов и сельскохозяйственной продукции.

Одно из новшеств с введением ПБУ «Учет биологических активов» – объединение внеоборотных и оборотных средств биологического происхождения под единым определением «биологические активы». Однако для учета существует разделение на долгосрочные биологические активы, входящие в состав внеоборотных средств, и краткосрочные биологические активы, относящиеся к оборотным средствам. Расположение биологических активов по характеристике долгосрочности и краткосрочности и в Плане счетов и по разделам баланса осталось прежним. Основное стадо и многолетние насаждения остались в составе внеоборотных активов на счете 01 «Основные средства». Животные на выращивании и откорме, однолетние культуры растениеводства остались в составе производственных запасов, но на едином счете 11 «Краткосрочные биологические активы».

В ходе исследования автором были сделаны следующие выводы:

1. Применение нового ПБУ «Учет биологических активов» предусматривает введение в План счетов новых счетов и субсчетов к уже существующим, которое предполагает дополнение уже существующих счетов субсчетами по учету биологических активов и изменением счета 11 «Животные на выращивании и откорме» на новый счет «Краткосрочные биологические активы».

2. Для отражения биологических активов необходимо совершенствование регистров учета биологических активов и отчетности – бухгалтерского баланса и форм годовой отчетности, для чего разработаны типовые формы первичной и сводной документации для учета и отражения движения долгосрочных биологических активов в животноводческой отрасли и по многолетним насаждениям и даны предложения по учету биологических активов в финансовой отчетности.

3. Введение ПБУ «Учет биологических активов» с соответствующей трансформацией учета в аграрном секторе в формат МСФО, переход к оценке биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости потребуют внесения существенных корректив в привычную схему сельскохозяйственного бухгалтерского учета, но при этом позволят более корректно определять результаты сельскохозяйственной деятельности, достоверно и более прозрачно представлять их в финансовой отчетности.

Список использованной литературы:

1. Бакаев А.С. Основные направления развития бухгалтерского учета в России // Бухгалтерский учет – 2001. – №3 – С. 3.
2. Моторин М.А. Важность перехода на международные стандарты финансовой отчетности // Accounting Report – 1999. №21 – С. 1.
3. МСФО 41 «Сельское хозяйство». Учебное пособие для профессиональных бухгалтеров. ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс» и ООО «Росэкспертиза». – М.: 2004. Электронный ресурс… www.accountingreform.ru
4. Островский О.М. Проблемы регулирования бухгалтерского учета в России в условиях его реформирования и перехода на МСФО // Бухгалтерский учет – 2003. №14 – С. 5.
5. Реформа бухгалтерского учета 2007. – Новосибирск, «РИПЭЛ», 2007.
6. Фастова Е.В., Алборов Р.А., Концевая С.М. Учет биологических активов по справедливой стоимости в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2007, №1 , с. 33.