

УДК 657

Соколова А.О., к.е.н., доцент

Інститут Дружби народів Кавказу

ПОНЯТТЯ І ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Інтеграційні процеси зумовили появу в бухгалтерському обліку нової облікової категорії – «біологічні активи», у зв'язку з цим, виникла необхідність коригування російської облікової практики відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). У сучасних умовах слідування зазначеним стандартам важливо не тільки для ефективної роботи ринкової економіки, але і для залучення інвестицій, стимулювання економічного зростання, справедливих відносин між контрагентами.

Ключові слова: біологічні активи, міжнародні стандарти обліку та фінансової звітності, реформування бухгалтерського обліку, сільське господарство.

Sokolova A.

CONCEPT AND ECONOMIC SUMMARY OF BIOLOGICAL ASSETS

Integration processes led to the emergence of a new accounting categories – "biological assets", and therefore, the need to adjust Russian accounting practices in accordance with the requirements of International Financial Reporting Standards (IFRS). In modern conditions, adherence to these standards is not only important for the effective operation of the market economy, but also to attract investment, stimulate economic growth, equitable relations between the parties.

Key words: biological assets, the international standards of accounting and financial reporting, accounting reform, and agriculture.

Соколова А.О.

ПОНЯТИЕ И ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

Интеграционные процессы обусловили появление в бухгалтерском учете новой учетной категории – «биологические активы», в связи с чем, возникла необходимость корректировки российской учетной практики в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В современных условиях следование указанным стандартам важно не только для эффективной работы рыночной экономики, но и для привлечения инвестиций, стимулирования экономического роста, справедливых отношений между контрагентами.

Ключевые слова: биологические активы, международные стандарты учета и

фінансової отчетності, реформування бухгалтерського учета, сільське господарство.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. Сільськогосподарська діяльність – це управління економічною одиницею, біотрансформацією біологічних активів з метою реалізації, отримання сільськогосподарської продукції або виробництва додаткових біологічних активів. Біологічний актив – це тварина або рослина. МСФЗ 41 виключає всі види діяльності у продовження процесу виробництва біологічних активів. Біотрансформація складається з процесу зростання, дегенерації, виробництва продукції та відтворення, в результаті яких в біологічному активі відбуваються якісні та кількісні зміни. Біотрансформація призводить до наступних змін: зміни активу в процесі росту (збільшення кількості тварин і рослин або поліпшення їх якісних характеристик); дегенерації (зменшення кількості тварин і рослин або погіршення їх якісних характеристик); відтворення (виробництво додаткових тварин або рослин); виробництво сільськогосподарської продукції. Всі ці зміни біотрансформації біологічних активів повинні знайти відображення в бухгалтерському обліку. Така необхідність зумовлена тим, що біотрансформація є істотною подією, яка відображається при розрахунку чистого прибутку або збитку, так як: без відображення біотрансформації неможливо розібратися в результатах діяльності організації; такий порядок обліку узгоджується з методом (принципом) нарахування [3].

Перспективи застосування МСФЗ 41 «Сільське господарство» в Росії роблять необхідним приведення принципів і правил бухгалтерського обліку біологічних активів відповідно до вимог міжнародних стандартів. Прийнята в нашій країні практика поділу активів тільки на необоротні та оборотні в контексті МСФЗ 41 непридатна. Щоб адаптувати принципові аспекти МСФЗ до національних особливостей повинні бути визначені нові підходи до основ бухгалтерського обліку, оцінки активів, визначення фінансових результатів сільгоспдіяльності та розкриття у фінансовій звітності інформації про біологічні активи [1].

Цілі статті. Інтеграційні процеси зумовили появу в бухгалтерському обліку нової облікової категорії – «біологічні активи», у зв'язку з цим, виникла необхідність коригування російської облікової практики відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Аналіз останніх досліджень, в яких позначено вирішення проблеми. Реформування вітчизняного бухгалтерського законодавства сільськогосподарських організацій має бути спрямоване на формування реального відображення вартості біологічних активів. Це можна досягти при впровадженні в облікову практику російських сільськогосподарських організацій нових економічних категорій, пов'язаних з їх основною діяльністю – виробництвом і переробкою сільськогосподарської продукції – біологічних активів, які регламентуються МСФЗ 41 «Сільське господарство».

Інформація, що розкривається в обліку та звітності підприємств аграрного сектора економіки, повинна бути достатньо повною, об'єктивною та достовірною, оскільки вона є важливою ланкою в системі управління сільськогосподарським виробництвом. У зв'язку з цим, постає необхідність в інформаційному забезпеченні процесу управління біотрансформацією біологічних активів сільськогосподарських організацій [4].

На методичному рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку регламентація порядку формування показника «біологічні активи» може бути реалізована шляхом розробки і впровадження в облікову практику вітчизняних сільгосптоваровиробників методичних рекомендацій, що відображають формування і рух біологічних активів, їх оцінку за справедливою вартістю.

Методичні рекомендації з переходу на міжнародні стандарти сільськогосподарських організацій, а також принципи підготовки звітності відповідно до МСФЗ є основою для розробки облікової політики, в якій повинні бути відображені вимоги міжнародних стандартів.

На ініціативному рівні формування облікової політики та плану рахунків має бути організоване таким чином, щоб у них відбивалися всі аспекти обліку біологічних активів, пов'язані з критеріями їх визнання, відображенням в обліку і звітності, нарахуванням амортизації.

Зазначений вид активів є значущим показником сільськогосподарської діяльності, у зв'язку з чим, виникає необхідність у його відокремленому виділенні як у самих формах фінансової звітності, так і в його розкритті в пояснювальній записці до фінансової звітності [5].

Для цілей формування плану рахунків для цілей МСФЗ сільськогосподарськими організаціями пропонується зміна існуючих і

введення нових додаткових синтетичних рахунків:

а) у частині обліку біологічних активів:

– Розподіл біологічних активів на довгострокові і короткострокові залежно від тривалості періоду використання та отримання сільськогосподарської продукції, згідно МСФЗ 41 «Сільське господарство»;

– Відкриття синтетичних рахунків і субрахунків з обліку короткострокових та довгострокових біологічних активів;

– Відкриття синтетичного рахунку для формування амортизаційних відрахувань біологічних активів;

– Створення резерву під зниження вартості біологічних активів;

б) у частині обліку доходів і витрат від сільськогосподарської діяльності шляхом відкриття синтетичного рахунку, а також субрахунків до нього з обліку доходів і витрат від первісного визнання та зміни справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю.

Політика в області обліку біологічних активів є важливим аспектом методології обліку і складання звітності за МСФЗ сільськогосподарських організацій, які розробляють стратегію бухгалтерського обліку біологічних активів та відображення їх у звітності для цілей визначення справедливої вартості або формування фактичних витрат, пов'язаних з прийняттям активів як біологічних активів до бухгалтерського обліку; достовірного визначення результатів від біотрансформації біологічних активів, визнання сільськогосподарської продукції, продажу та іншого вибуття біологічних активів; визначення фактичних витрат, пов'язаних з утриманням біологічних активів; забезпечення контролю за збереженням біологічних активів, прийнятих до бухгалтерського обліку; проведення аналізу використання біологічних активів; отримання інформації про біологічні активи, необхідної для розкриття в бухгалтерській звітності.

У сучасних умовах забезпечення керівників сільськогосподарської організації достатньою необхідною, репрезентативною інформацією для вибору найбільш раціонального управлінського рішення щодо зміни обсягу виробництва, асортименту та якості продукції, освоєння нових видів виробництв, розширення ринків збуту, здійснення цінової політики, є найважливішим завданням.

Радикальне оновлення всіх ланок економіки, в тому числі в аграрній сфері, перехід до ринкових відносин, перехід до міжнародних

стандартів об'єктивно зумовлюють необхідність створення інформаційної системи господарюючого суб'єкта [2].

В даний час спостерігається велика науково-практична значимість і життєва важливість вирішення проблем прогресивного розвитку бухгалтерського обліку і контролю в системі управління ефективністю сільськогосподарського виробництва.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Одним з головних кроків стало прийняття Міжнародного стандарту фінансової звітності 41 «Сільське господарство», який вступив в дію з 1 січня 2003.

МСФЗ 41 встановлює порядок обліку, подання фінансової звітності та розкриття інформації про сільськогосподарську діяльність.

В даний час даний стандарт, безумовно, зацікавить бухгалтерів сільськогосподарських підприємств агропромислового комплексу та інших організацій, що мають підсобне сільське господарство.

Сільськогосподарська діяльність – це управління біотрансформацією тварин і рослин (біологічних активів) з метою реалізації, отримання сільськогосподарської продукції або виробництва додаткових біологічних активів .

Для обліку сільськогосподарської продукції застосовується МСФЗ 41 в якому під сільськогосподарською продукцією розуміється продукція, отриманої від біологічних активів на момент її збору.

Отримання продукції від некерованих біологічних джерел – вилов риби в морях і океанах, збір дикорослих рослин, вилов диких тварин тощо – не є сільськогосподарською діяльністю.

Облік виробленої сільськогосподарської продукції, операцій з її продажу або переробки, навіть якщо вони здійснюються в тому ж сільськогосподарському підприємстві, не відносяться до даного стандарту і підлягають обліку відповідно до вимог МСФЗ 2 "Запаси" або іншими міжнародними стандартами.

Облік сільськогосподарської діяльності передбачає оцінку і контроль якісних (генетичні характеристики, вміст білків, жирів тощо) і кількісних (приплід, врожайність, несучість тощо) показників біотрансформації.

Також МСФЗ 41 встановлює порядок обліку біологічних активів у період їхнього росту, дегенерації, виробництва продукції та відтворення, а також порядок проведення первісної оцінки сільськогосподарської продукції на час збору. У період з моменту первісного визнання біологічних активів і аж до початку збору

сільськогосподарської продукції оцінка проводиться за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних збутових витрат, за винятком тих випадків, коли в момент первісного визнання справедливої вартості не можна визначити з достатньою мірою достовірності. Однак в МСФЗ 41 не розглядається процес переробки сільськогосподарської продукції в період після її збору, наприклад, процес виробництва вина з винограду або пряджі з вовни.

Потім, після збору продукції, застосовується МСФЗ 2 "Запаси" або інший відповідний Міжнародний стандарт фінансової звітності.

Таким чином, в МСФЗ 41 не розглядається процес переробки сільськогосподарської продукції після збирання врожаю, наприклад, переробка винограду на вино, виноробом, який виростив виноград. Хоча дана переробка може бути логічним і природним продовженням сільськогосподарської діяльності, а між здійснюваними заходами і біотрансформацією можна провести певну аналогію, така переробка не відповідає визначенню сільськогосподарської діяльності.

Прийнятий у російській практиці поділ сільськогосподарських активів на оборотні та необоротні, наприклад поділ тварин на основне стадо і тварин на вирощуванні та відгодівлі, незастосовне в контексті МСФЗ 41 «Сільське господарство».

Вартість заділів незавершеного виробництва під урожай майбутнього року відображається за справедливою вартістю біологічних активів як основний капітал. Під час відображення у фінансовій звітності біологічні активи поділяються на групи за біологічними властивостями. Дані по кожній групі рекомендується додатково класифікувати на споживані і плодоносні, з підрозділом на зрілі і незрілі.

Первісне визнання біологічних активів аж до початку збору сільськогосподарської продукції (якщо він тягне за собою втрату відповідного біологічного активу) здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням розрахункових збутових витрат. У тих випадках, коли справедливою вартістю важко визначити з достатнім ступенем надійності, біологічний актив оцінюється за собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від його забезпечення. Як тільки виникають умови, що дозволяють надійно визначити справедливою вартістю біологічного активу, слід перейти до його оцінки за справедливою вартістю.

Справедлива вартість для оцінки біологічних активів і сільгосппродукції визначається як сума, достатня для придбання активу або виконання зобов'язання в операції між добре обізнаними,

зацікавленими та угоду, не залежними один від одного сторонами.

У сільськогосподарській діяльності зміни фізичних властивостей рослин і тварин в результаті біотрансформації відразу приводять до збільшення або зменшення економічних вигод організації. Тому всяка зміна справедливої вартості біологічного активу за вирахуванням розрахункових збутових витрат підлягає врахуванню при визначенні чистого прибутку або збитку організації у тому звітному періоді, в якому відбулися дані зміни.

Біологічний актив у момент первісного визнання і станом на кожну звітну дату повинен оцінюватися за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних збутових витрат, крім деяких випадків, описаних у стандарті, коли справедливу вартість не можна визначити з достатньою мірою достовірності.

МСФЗ 41 рекомендує (але не вимагає) розділяти зміни справедливої вартості кожної групи біологічних активів на дві частини:

- 1) зумовлені зміною фізичних властивостей групи активів;
- 2) обумовлені зміною цін на ринку. Дана інформація може бути включена безпосередньо в звіт про прибутки і збитки від сільськогосподарської діяльності або в примітки до нього, які можуть містити детальний розрахунок зміни справедливої вартості за рахунок фізичних властивостей і ринкових цін.

Така інформація дозволяє оцінювати і аналізувати поточні та перспективні грошові потоки сільськогосподарської організації і більш виразно представляти майбутні фінансові результати і фінансовий стан організації, тому відмова від її подання небажана.

Відповідно до МСФЗ 41 зміна справедливої вартості біологічного активу за вирахуванням очікуваних збутових витрат необхідно враховувати при визначенні чистого прибутку або збитку за період, у якому відбувається дана зміна. У сільськогосподарській діяльності зміна фізичних властивостей тварини або рослини відразу ж призводить до збільшення або зменшення економічних вигод компанії. Згідно моделі обліку за первісною вартістю компанія, що займається лісонасадженнями, зможе відобразити прибуток не раніше першого збору та реалізації продукції, тобто, можливо, тільки через 30 років після посадки дерев. І навпаки, згідно моделі обліку, в рамках якої біологічний ріст визнається та оцінюється на основі поточної справедливої вартості, зміни у справедливій вартості визнаються протягом усього періоду з моменту посадки дерев і аж до їх вирубки.

Висновки. Перехід до оцінки біологічних активів і

сільгосппродукції за справедливою вартістю, яка давно відома нам під назвою відновної вартості, вимагає внесення суттєвих коректив у звичну схему сільськогосподарського бухгалтерського обліку, але дозволяє точніше визначити результати сільськогосподарської діяльності, достовірно і більш прозоро представити їх у фінансовій звітності.

Так як в Росії відбувається модернізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності, то положення затверджені МСФЗ 41 «Сільське господарство», що встановлює методологію і порядок обліку, подання фінансової звітності та розкриття інформації про сільськогосподарської діяльності, безумовно, зацікавить російських бухгалтерів сільськогосподарських підприємств агропромислового комплексу та інших організацій.

1. Выручаева, А. Е. Развитие методики оценки и учета биологических активов в соответствии с требованиями МСФО 41 «Сельское хозяйство» (автореферат) / А. Е. Выручаева// Издательство РГАУ – МСХА имени К. А. Тимирязева, г. Москва, 2011г.
2. Газизьянова Ю.Ю. Учет и отражение в отчетности биологических активов животноводства: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12: защищена 13.05.08/ Газизьянова Юлия Юнусовна. – Саратов, 2008. – 175 с.
3. Дзыбова С.Б. Учет биологических активов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Сб. научн. тр. По мат. международной научной конференции студентов, аспирантов и молодых учёных «Ломоносов» [Электронный ресурс]: – Режим доступа: <http://msu-research.ru/>
4. Мариненко, А. А. Методология трансформации бухгалтерской информации в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности сельскохозяйственных организаций (на примере птицеводческих организаций Ставропольского края) / М.: издательство РГАУ – МСХА им. К. А. Тимирязева.– 2009.
5. Мариненко, А. А. Совершенствование методики определения стоимости биологических активов в соответствии с МСФО / А. А. Мариненко, Н. А. Шилова // «Вестник Института Дружбы народов Кавказа – Экономические науки» г. Ставрополь, 2011 р.– № 4.