DOI: 10.17117/na.2015.02.027

Поступило в редакцию: 04.02.2015

<http://ucom.ru/doc/na.2015.02.027.pdf>

**Терехов А.М., Терехова А.В.
Методические аспекты оценки
биологических активов в сельскохозяйственных
организациях Нижегородской области**

**Terekhov A.M., Terekhova A.V.
Methodological aspects of assessment of biological assets
in agricultural enterprises of the Nizhny Novgorod region**

Проанализированы и изложены методические аспекты оценки биологических активов в сельскохозяйственных организациях Нижегородской области. Предложена оценка биологических активов по справедливой стоимости. Предложены источники информации по стоимости биологических активов

Ключевые слова: биологические активы, себестоимость, справедливая стоимость, оценка, бухгалтерская отчетность

Analyzed and described the methodological aspects of the evaluation of biological assets in agricultural enterprises of the Nizhny Novgorod region. The proposed valuation of biological assets at fair value. Suggested sources of information on value of biological assets

Key words: biological assets, the cost, fair value, assessment, financial statements

Терехов Андрей Михайлович

Старший преподаватель

Институт пищевых технологий и дизайна (филиал НГИЭУ)

г. Нижний Новгород, ул. Спутника, 24 А

Terekhov Andrey Mikhaylovich

Senior Lecturer

Institute of food technology and design (branch NNSEU)

Nizhny Novgorod, Sputnika st., 24 A

Терехова Анна Валерьевна

Кандидат сельскохозяйственных наук, доцент

Институт пищевых технологий и дизайна (филиал НГИЭУ)

г. Нижний Новгород, ул. Спутника, 24 А

Terekhova Anna Valeryevna

Candidate of Agricultural Sciences, Associate Professor

Institute of food technology and design (branch NNSEU)

Nizhny Novgorod, Sputnika st., 24 A

Оценка биологических активов по справедливой стоимости является важным инструментом формирования достоверной информации о финансово-экономическом состоянии сельскохозяйственного предприятия в бухгалтерской отчетности. Это определено тем, что биологические активы являются основным активом, формирующим его прибыль.

В работе рассмотрены методические аспекты оценки биологических активов в сельскохозяйственных организациях Нижегородской области. Нами изучена методика оценки биологических активов на примере 100 хозяйств региона. Более детальные исследования поставленных вопросов проводились на

основе данных хозяйств Дальнеконстантиновского (ОАО «Румянцевское», СПК «Им. Ленина», ООО «Победитель», СПК «Тепелево»), Кстовского (ФГУП «Центральное»), Лысковского (ОАО «Плодопитомник», ОАО «Нива») и Большеболодинского (ООО «ПХ Пушкинское») районов Нижегородской области.

Методы исследования: библиографический, анализ, синтез, индуктивный и дедуктивный. Исследование основывается на анализе следующей документации: учетная политика предприятия, первичная учетная документация и регистры учета, бухгалтерская отчетность. В качестве объекта исследования нами рассмотрен продуктивный и рабочий скот [9].

В процессе исследования нами было установлено, что биологические активы животноводства в подавляющем большинстве сельскохозяйственных предприятий Нижегородской области оценивают по себестоимости 1 кг живой массы с доведением в конце года плановой себестоимости животного до фактической. На основании этого следует отметить, что хозяйства региона применяют затратный подход при оценке животных. Оценку по справедливой стоимости, которая рекомендуется МСФО 41 «Сельское хозяйство», сельхозпредприятия практически не производят. Причиной этого являются сложности связанные с первоначальным признанием сельскохозяйственных животных по справедливой стоимости, а так же с высокими затратами на содержание и выращивание животных [8, 9].

Нами установлено, что затраты по животным (на приобретение, выращивание, продажу и т.п.) отражаются на следующих счетах бухгалтерского учета: счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», счет 20 «Основное производство», счет 23 «Вспомогательное производство», счет 25 «Общепроизводственные расходы», счет 26 «Общехозяйственные расходы», счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», счет 44 «Расходы на продажу», счет 97 «Расходы будущих периодов».

Рассмотрим применяемую изучаемыми хозяйствами методику оценки стоимости продуктивного и рабочего скота.

Основное стадо продуктивного и рабочего скота в сельхозпредприятиях Нижегородской области формируется главным образом за счет выращивания в своей организации собственного молодняка животных, а так же путем приобретения племенного молодняка и взрослых племенных животных в племенных хозяйствах. Сельскохозяйственные предприятия первоначально оценивают животных на выращивании и откорме по плановой себестоимости 1 кг живой массы. В конце отчетного периода плановая себестоимость доводится до фактической, и животные, переведенные в основное стадо, начинают учитывать в качестве основных средств. При этом, в фактическую себестоимость принятого к учету взрослого продуктивного и рабочего скота включают суммы фактических затрат организации на его выращивание, или затраты связанные с приобретением скота в племенных хозяйствах за исключением НДС и других возмещаемых налогов [5].

Стоимость взрослых рабочих и продуктивных животных, в которой они были приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств, ежегодно переоценивается с учетом сумм начисленной амортизации. Стои-

мость одной единицы оборотного биологического актива определяется исходя из его живой массы и плановой себестоимости килограмма живой массы [3, 4].

Исчисление себестоимости прироста живой массы биологических активов за год по группам молодняка и взрослым животным каждого вида определяется путем суммирования живой массы поголовья на конец года и живой массы поголовья, выбывшего в течение года (включая павших животных по их массе на последнее взвешивание до падежа) за минусом живой массы приплода и поголовья, поступавшего на выращивание и откорм в течение года, и живой массы поголовья на начало года. Исчисленная величина составляет прирост живой массы по группе отдельного вида биологического актива [5].

Себестоимость прироста одного центнера живой массы скота в изучаемых хозяйствах определяется путем деления суммы затрат, отнесенных на прирост живой массы биологических активов соответствующей группы на сумму прироста (в центнерах) [5].

Себестоимость живой массы молодняка животных и взрослого скота на откорме рассчитывают исходя из затрат на их выращивание и откорм в отчетном году. Таким образом, себестоимость 1 ц живой массы животных определяют делением их стоимости на количество центнеров живой массы (за исключением прироста живой массы животных, павших в отчетном году) [5].

В исследуемых хозяйствах себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода по стаду молочного направления рассчитывают исходя из затрат на содержание молочных коров и быков производителей (если содержатся) за минусом затрат, отнесенных на побочную продукцию. Оставшиеся затраты распределяются в соответствии со следующей пропорцией: на молоко – 90%, на приплод – 10% [5].

В организациях занимающихся разведением рабочего скота, в частности лошадей, стоимость жеребят при рождении определяют исходя из затрат на содержание кобыл в течение шестидесяти кормодней. В племенных хозяйствах себестоимость приплода на дату отбивки определяют путем суммирования годовых затрат на содержание кобыл и жеребцов-производителей, за вычетом стоимости произведенной побочной продукции и стоимости работы жеребцов и кобыл (в расчет берется нормативная себестоимость одного дня работы рабочих лошадей). Себестоимость прироста жеребят и молодняка прошлых лет пользовательного коневодства определяется при помощи суммирования общих затрат на выращивании, за минусом стоимости произведенной побочной продукции [5].

Приобретенный молодняк биологических активов животноводства оценивают по фактической себестоимости приобретения или учетным ценам (плановой себестоимости). После перевода молодняка биологических активов в другие половозрастные группы или в основное стадо, его оценивают по стоимости на начало отчетного года, пересчитанной с учетом затрат на выращивание, исчисленных по плановой себестоимости 1 ц прироста живой массы [5].

После каждого взвешивания биологических активов животноводства производится их дооценка на полученный в результате доращивания и откорма прирост живой массы. Сумма дооценки определяется путем умножения

плановой себестоимости 1 ц прироста биологического актива на количество прироста (ц) по каждому виду и половозрастной группе животных [5].

Оценка биологических активов состоящих на выращивании и откорме произведенная по плановой себестоимости в конце года корректируется до уровня фактической себестоимости [5].

Следует отметить, что себестоимость 1 кг живого веса не должна превышать стоимость сдачи животного на мясокомбинат. Если бы данное условие было нарушено, то выращивание биологических активов на мясо было бы экономически не целесообразным. С другой стороны выращивание крупного рогатого скота в хозяйствах Нижегородской области не является высокодоходным. В связи с этим разница между затратами на выращивание и стоимостью сдачи скота является незначительной.

Оценивая биологические активы по себестоимости, организации не нарушают требований бухгалтерского учета, хотя целесообразнее было бы производить оценку по справедливой стоимости. Доказательством того являются существенные различия в стоимости одной головы животного в оценке по себестоимости у разных хозяйств. В таблице 1 приведена средняя стоимость 1 головы животного в хозяйствах оцененных по себестоимости.

Таблица 1. Средняя стоимость 1 головы животного в исследуемых хозяйствах на начало 2010 года, тыс. руб.

Группы Животных	Хозяйства							
	СПК «Теплево»	ОАО «Румянцевское»	СПК «Им. Лени-на»	ООО «Победи-диль»	ОАО «Пло-допи-томник»	ОАО «Нива»	ООО «Пуш-кин-ское»	ФГУП «Цен-тральное»
Коровы	26,02	26,63	17,93	18,61	56,38	33,64	52,10	38,76
Телки стар-ше 2-х лет	24,52	-	38,23	16,38	37,87	41,84	-	44,75
Быки-производи-тели	-	-	-	-	-	-	-	-
Нетели	31,58	35,45	28,23	-	72,38	44,15	41,46	48,79
Лошади	-	16	5	-	-	-	-	-

Исходя из представленных в таблице данных видно, что средняя стоимость животных в каждом хозяйстве разная, она значительно отличается друг от друга. Это объясняется тем, что различные сельхозпредприятия тратят на выращивание и содержание своих животных различные суммы денежных средств, которые включаются в себестоимость животных. Так, например, если бы рабочий и продуктивный скот оценивали по справедливой стоимости за вычетом сбытовых и транспортных расходов, то данные по стоимости скота во всех организациях региона были бы примерно одинаковыми. Полученный результат связан с тем, что имеются кардинальные различия в методах оценки, которые, в свою очередь, влияют на отражение в отчетности финансового результата по отрасли, зачастую искажают его. Оценка биологических активов по

справедливой стоимости обеспечила бы возможность более точного сопоставления данных различных хозяйств для выявления наиболее благополучных в финансово-хозяйственном отношении предприятий.

Таким образом, мы пришли к выводу, что оценка животных (биологических активов) по справедливой стоимости будет более объективной, чем оценка по себестоимости.

Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство», справедливую стоимость биологических активов определяют исходя из их цены на активном (организованном) рынке. Если цены на биологические активы известны участникам рынка, тогда порядок оценки биологических активов по справедливой стоимости можно представить в виде схемы, представленной на рисунке 1.

Рис. 1. Схема оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости

Для определения справедливой стоимости биологических активов сельскохозяйственные организации имеют право руководствоваться следующей информацией [7]:

- данные по ценам на скот собранные и обработанные отделениями Госкомстата (размещаются на официальных сайтах);
- сведения о ценах представленные информационно-аналитическими агентствами, осуществляющими мониторинг цен на животных и сельскохозяйственную продукцию (например, система государственного информационного обеспечения);
- информация по ценам, предоставляемая органами исполнительной власти по сельскому хозяйству России и субъектов РФ;
- данные торговых инспекций;

- информация, раскрываемая в средствах массовой информации (реклама на телевидении, радио и др.);
- экспертные заключения об определении стоимости отдельных животных;
- данные по ценам на сельскохозяйственных ярмарках;
- специализированная литература (каталоги и справочники о ценах на скот) и др. сведения
- информация о стоимости скота отраженная на интернет ресурсах.

По нашему мнению, сельскохозяйственным организациям удобнее всего находить информацию о ценах на различных (как специализированных, так и рекламных) сайтах в сети интернет. Это обусловлено возможностью оперативного поиска информации о стоимости животных без потери времени на запросы в различные инстанции, которые обрабатываются в течение длительного периода времени, после чего предоставляемая информация может терять свою актуальность.

Нами были изучены, проанализированы и обобщены различные интернет источники предоставляющие информацию о стоимости биологических активов в соответствии с их рыночной оценкой (приближенной к оценке «по справедливой стоимости»). Интернет ресурсы, представляющие наиболее актуальные данные по стоимости биологических активов животноводства, представлены в таблице 2.

Для оценки биологических активов животноводства так же предлагаем использовать [6, 7]:

- рыночные цены последних сделок по отдельным группам скота, если с момента заключения этих сделок и до отчетной даты не произошли серьезные изменения обстоятельств, определяющих рыночную цену (например, таких как: резкое изменение цен на сырье и энергоносители, вспышки опасных инфекционных заболеваний, изменения нормативного правового законодательства затрагивающего биологические активы и др.);
- рыночные цены схожих животных, скорректированные с учетом отличий;
- стоимость, рассчитанную на основе отраслевых показателей, используемых для определенного вида животного или группы животных.

Так, например, если информация о рыночных ценах на биологические активы животноводства отсутствует, то для расчета справедливой стоимости сельскохозяйственное предприятие может использовать дисконтированную стоимость чистых денежных потоков, ожидаемых от данного животного (группы животных). Что бы определить дисконтированную величину чистых доходов организация должна располагать данными о предполагаемых ценах продажи, о предполагаемых затратах и предполагаемой ставке дисконтирования [6, 7].

В случае если с момента приобретения (либо возникновения) биологического актива до отчетной даты не произошло значительной биотрансформации, справедливая стоимость животного может быть принята равной его фактической себестоимости [6].

**Таблица 2. Предлагаемые интернет источники
для поиска цен на биологические активы**

Тип интернет источников	Наименование интернет источника	Интернет ссылка	Краткое описание источника
1	2	3	4
Интернет-доски объявлений	Доска.ру	http://www.doska.ru/agriculture/animal-husbandry/agricultural-animals/	В специальном разделе сайта размещены объявления о продаже/покупке биологических активов
	«МегаСклад»	http://megasklad.ru/	На сайте размещены объявления о продаже/покупке биологических активов и сельскохозяйственной продукции с указанием цены
	Доска объявлений Агрору.ком	http://www.agroru.com/doska/s-h-zhivotnye-i-ptica/	
	Доска объявлений сайта «Я-фермер.ру»	http://www.ya-fermer.ru/market/	
	Доска объявлений Мирагро.ком	http://miragro.com/doska-obyavlenyi	
Сайты бесплатных объявлений	Авито.ру	http://www.avito.ru/	Универсальный сайт, где размещены объявления на различного рода товары, работы, услуги
	ALL.BIZ: Компании, товары и услуги всего мира	http://www.ru.all.biz/selskoe-hozyajstvo-bgm10	
Торговые площадки	Единый центр развития сельского хозяйства	http://rosagrotorg.org	Размещены данные по купле/продаже биологических активов и с.-х. продукции с указанием цен. Поиск товара по наименованию, категории, региону и др. критериям
	Торговая площадка сайта «Борона.нэт»	http://borona.net/	
	Информационно торговая система «Открытый Племенной Рынок»	http://opr.lenagro.org/	Размещены данные по купле/продаже нетелей в разрезе пород с указанием количества животных и средней цены 1 кг живого веса
Информационные сайты с платной подпиской	Митинфо.ру	http://meatinfo.ru/	Сайт осуществляет мониторинг цен на скот в живом весе и предоставляет информацию пользователям по средствам платной подписки
Сельскохозяйственные биржи	Национальная сельскохозяйственная биржа племенного скота	http://нетели.рф/	На сайте отражены спрос и предложение на импортный и отечественный (по федеральным округам) племенной скот
Специализированные сайты коневодства	Рынок коневодства «Хорс.ру»	http://www.horse.ru/market/	Поиск цен производится на основе выборки лошадей по параметрам (основная специализация, ценовой класс, год рождения и др.)
	Конный рынок	http://www.equestrian.ru/market/	Размещены объявления о продаже лошадей с указанием цен на них

Обобщая вышеизложенное, следует сказать о том, что при использовании сельхозпредприятиями оценки биологических активов по фактической себестоимости, внешние пользователи бухгалтерской информации не смогут качественно проанализировать эффективность работы хозяйства. Это связано с тем, что применяемая оценка приводит к необоснованному завышению себестоимости сельскохозяйственной продукции и последующему отражению ее в отчетности, что губительно сказывается на экономических показателях работы любого предприятия. Выходом из данной ситуации является переход к оценке биологических активов по справедливой стоимости, который способствует раскрытию информации о действительном состоянии отрасли и привлечению дополнительных инвестиций.

Список литературы:

1. Федеральный закон № 402 -ФЗ от 06.12.2011 г. «О бухгалтерском учете».
2. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 06.03.1998 г. № 283.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 утв. приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 утв. приказом Минфина РФ от 30.03.01 № 26н.
5. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях, утв. Приказом Минсельхоза России от 02.02.2004 г. № 73.
6. Международные стандарты финансовой отчетности: издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2010. 984 с.
7. Берёза О.А. Учет биологических активов по МСФО // Научная жизнь. 2011. № 9. С. 122-125.
8. Жданкин Г.В., Терехов А.М. Понятие биологических активов и критерии их признания в бухгалтерском учете // Финансово-экономические проблемы процессов глобализации. Н. Новгород: НИУ ННГУ им. Лобачевского, 2010. С. 470-472.
9. Терехов А.М. Биологические активы сельскохозяйственного предприятия и их классификация // Вестник МичГАУ. 2012. № 2. С. 170-172.
10. Терехова В.А. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности. СПб.: Питер, 2003. С. 124-147.

© 2015, Терехов А.М., Терехова А.В.

Методические аспекты оценки биологических активов в сельскохозяйственных организациях Нижегородской области

© 2015, Terekhov A.M., Terekhova A.V.

Methodological aspects of assessment of biological assets in agricultural enterprises of the Nizhny Novgorod region