УДК 657:006.32

3.3. Сулейманов

ОЦЕНКА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В КОНЕВОДЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Ключевые слова: МСФО; биологические активы; справедливая стоимость; активный рынок; рыночная стоимость; коневодство; бухгалтерский учет.

В соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство», сельскохозяйственная деятельность – осуществляемое предприятием управление биотрансформацией и сбором биологических активов в целях их продажи или переработки в сельскохозяйственную продукцию или производства дополнительных биологических активов. В процесс биотрансформации входят вырождение, рост, размножение и продуцирование, итогом которых являются качественные, количественные изменения в биологическом активе [3].

Принятие к учету биологических активов должно проводиться с выполнением ряда условий: перехода к организациям рисков, то есть рисков, связанных с биологическими активами и получаемой от ее деятельности сельскохозяйственной продукцией (падеж, болезни и т. д.); привлечения и использования дополнительных биологических активов для получения сельско-

хозяйственной продукции; биологические активы должны являться своего рода инвестициями, которые в будущем принесут организации экономические выгоды; контроля над биологическими активами в организациях. То есть биологические активы должны быть полностью учтены на праве собственности (в оперативном управлении, лизинге).

К биологическим активам в коневодстве можно отнести следующие группы активов: родительское стадо, в которое входит молодняк и взрослое поголовье. Полный производственный цикл выращивания лошадей схематично можно представить на рисунке 1. В зависимости от продолжительности периода использования и получения сельскохозяйственной продукции и/или дополнительных биологических активов различают долгосрочные и краткосрочные биологические активы. К долгосрочным биологическим

активам в коневодстве относится взрослое поголовье лошадей, к краткосрочным – мясо, побочная продукция (навоз). По признаку зрелости различают зрелые и незрелые биологические активы. Зрелые – биологические активы, достигшие определенной кондиции, например, лошади, способные к воспроизводству и при достижении живой массы. Незрелые биологические активы включают ремонтный молодняк для пополнения основного стада, жеребят на выращивании и откорме. Состояние зрелости может определяться возрастом, способностью к воспроизводству. В зависимости от возможности многократного получения сельскохозяйственной продукции и/или дополнительных биологических активов различают плодоносящие и потребляемые биологические активы. Плодоносящие включают кобыл для получения молодняка. Они способны многократно давать сельскохозяйственную продукцию в виде молока и дополнительные биологические активы, а также жеребцов-воспроизводителей.

Рисунок 1
Производственный цикл выращивания лошадей

Потребляемыми биологическими активами являются не плодоносящие кобылы, жеребцы в возрасте старше 18 лет и жеребцы, которые не являются воспроизводителями. Данные активы способны однократно дать сельскохозяйственную продукцию (после этого они прекращают свое существование).

Объединение биологических активов в перечисленные группы обязательна в бухгалтерской отчетности и, соответственно, в бухгалтерском учете.

В целях ведения бухгалтерского учета, составления отчетности, определения справедливой стоимости представляется необходимым до-

полнить классификацию биологических активов, изложенную в стандарте, по однородным группам следующими элементами: «По разделению на активы» и «По половому признаку» (рисунок 2). Элемент классификации биологических активов коневодства «По разделению на активы» включает в себя внеоборотные (основные) и оборотные (текущие) биологические активы. Для осуществления биологической трансформации в коневодстве однородную группу составляют лошади в определенном количественном соотношении по половому признаку: кобылы и жеребцы. Необходимостью выделения элемента «По половому признаку» явилось наличие разницы в количестве, стоимости и времени выращивания данных групп. Биологические активы принимаются к бухгалтерскому учету по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу или по фактической себестоимости [1].

Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство», справедливая стоимость – это сумма, на которую может быть обменян актив, или в которой может быть исполнено обязательство в результате осуществления сделки между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую сделку. Справедливая стоимость актива определяется исходя из его местоположения и состояния на данный момент времени. В соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство», активный рынок – рынок, на котором выполняются все перечисленные условия: обращающиеся на этом рынке товары являются однородными; желающие совершить сделку покупатели и продавцы могут быть найдены в любое время; информация о ценах является общедоступной. Так, например, справедливой стоимостью лошадей на ферме является их цена на соответствующем рынке за вычетом транспортных и прочих затрат по доставке на указанный рынок [3].

Предполагаемые расходы на продажу включают вознаграждения посредническим организациям, невозмещаемые налоги, таможенные пошлины. К расходам на продажу не относятся транспортные и прочие расходы по доставке биологических активов и сельскохозяйственной продукции к местам предполагаемой продажи. Справедливая стоимость биологического актива будет равна его цене на активном рынке за минусом транспортных расходов по доставке биологического актива к месту предполагаемой продажи. При определении справедливой стоимости могут быть использованы данные о ценах, полученные в письменной форме от информационно-аналитических агентств, осуществляющих маркетинговые исследования и мониторинг цен на биологические активы и сельскохозяйственную продукцию; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики,

Министерства сельского хозяйства РФ, Министерств сельского хозяйств субъектов РФ, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения о стоимости отдельных биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Организации часто заключают договоры на продажу сельскохозяйственной продукции или своих биологических активов в какой-

то момент в будущем. При расчете справедливой стоимости договорные цены не обязательно являются базой, так как справедливая стоимость показывает текущую конъюнктуру цен того рынка, на котором заключили бы сделку покупатель и продавец, желающие совершить такую сделку. Существование договора не указывает на корректировку справедливой стоимости продукции или биологического актива.

Рисунок 2

Классификация биологических активов (лошадей) в системе управления сельским хозяйством

В некоторых случаях договор на продажу сельскохозяйственной продукции или биологического актива может быть обременительным, в соответствии с определением, приведенным в МСФО (IAS) 37, «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы». К обременительным договорам применяется МСФО (IAS) 37 [3]. Если для биологического актива или сельскохозяйственной продукции в их текущем состоянии и местоположении существует активный рынок, то установленная на таком рынке цена является подходящей базой для определения справедливой стоимости данного актива.

При отсутствии активного рынка предприятие для определения справедливой стоимости использует один или несколько из указанных да-

лее показателей: цену последней сделки на рынке при условии, что в период между датой совершения сделки и концом отчетного периода не произошло существенных изменений хозяйственных условий; рыночные цены на подобные активы, скорректированные с учетом отличий; соответствующие отраслевые показатели, например, стоимость садовых насаждений в расчете на один экспортный лоток, бушель или гектар, и стоимость крупного рогатого скота в расчете на килограмм мяса. В соответствии с проектом положения по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» ПБУ .../06, справедливая стоимость сельскохозяйственной продукции и биологических активов определяется исходя из их цены на активном рынке. Если организации

доступны несколько активных рынков, применяется цена более подходящего из них [4]. В исследуемой организации приоритетным является использование активного рынка интернет-пор-

тала «Авито». Исходя из стоимости жеребят, полученных на активном рынке, можно рассчитать справедливую стоимость биологических активов в исследуемой организации (таблица 1).

Таблица 1 Расчет справедливой стоимости биологических активов, тыс. руб.

Наименование биологического актива	Цена на активном рынке	Расходы на транспортировку	Расходы на размещение объявления в сети интернет	Справедливая стоимость
1	2	3	4	5 ($5 = 2 - (3 + 4)$)
Жеребенок породы «Башкирская»	30	0,8	0,05	29,15
Жеребенок породы «Русская рысистая»	40	2,5	0,05	37,45
Кобыла породы «Русская рысистая»	100	1,25	0,05	98,7
Кобыла породы «Башкирская»	75	3,4	0,05	71,55
Жеребец производитель породы «Башкирская»	120	2,1	0,05	117,85
Жеребец производитель породы «Русская рысистая»	150	3,6	0,05	146,35
Жеребец – не производитель «Мерин»	70	5,0	0,05	64,95

В расходы на транспортировку биологических активов включаются горюче-смазочные материалы, амортизация автомобиля за время использования. Сельскохозяйственная продукция, полученная от биологических активов предприятия, должна оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, определяемых в момент получения продукции. Полученная в результате такой оценки величина является себестоимостью на ту дату, когда начинает применяться МСФО (IAS) 2 «Запасы» или иной применимый стандарт [3]. Данное требование стандарта действует для оценки готовой сельскохозяйственной продукции.

Оценку готовой продукции необходимо проводить в несколько этапов:

1) оценка всей готовой продукции. В данном случае стоимость биологических активов, от которых планируется получить готовую продукцию, необходимо учитывать как справедливую. В коневодческой отрасли основными конечными продуктами или готовой продукцией считается молоко и мясо. Справедливую стоимость для каждой готовой продукции (мясо и молоко) необходимо рассчитывать отдельно:

$$C_{ст} = P_c - P_r, \quad (1)$$

где $C_{ст}$ – справедливая стоимость (в момент получения готовой продукции); P_c – рыночная стоимость готовой продукции; P_r – расходы при реализации готовой продукции;

2) корректировка готовой продукции (уценка до цены возможной продажи).

Изменение справедливой стоимости краткосрочных биологических активов определяется за счет изменения их физического состояния – как разница между стоимостью биологических активов на конец отчетного года, пересчитанной в ценах на начало отчетного года, и их стоимостью на начало года за минусом стоимости поступивших биологических активов плюс стоимость выбывших активов в тех же ценах; за счет изменения цен – как разница между стоимостью биологических активов на конец отчетного года в ценах на эту дату и их стоимостью на начало года за минусом стоимости поступивших активов плюс стоимость выбывших активов в ценах на начало года.

В соответствии с требованиями пункта 49 МСФО 41 «Сельское хозяйство» организация должна раскрыть наличие и балансовую стоимость биологических активов, а также балансовую стоимость биологических активов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств. В связи с данными требованиями возникает необходимость отражения в балансовом учете биологических активов и появляется необходимость внесения изменений в учетную политику, рабочий план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций коневодства, а также формирование финансовой отчетности по МСФО и примечаний к ней.

Библиографический список

1. Актуальные вопросы организации учета биологических активов. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/articles/account/otrasl/a91/450194.html> (Дата обращения: 09.11.2014 г.).
2. Гирфанова, И.Н. Управленческий анализ в отраслях АПК [Текст]: учебное пособие / И.Н. Гирфанова, Г.А. Хабиров. Уфа: Б.и., 2012. 126 с.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://minfin.ru/common/upload/library/no_date/2012/IAS_41.pdf (Дата обращения: 15.02.2015 г.).

4. Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 06.03.98 г. № 283 // Консультант Плюс. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi> (Дата обращения: 13.10.2013).

5. Проект методических рекомендаций по бухгалтерскому учету биологических активов и сельскохозяйственной продукции [Электрон-

ный ресурс]. Режим доступа: www.mcx.ru/documents/file_document/show/2641.77.htm (Дата обращения: 17.03.2016 г.).

6. Ремонтный молодняк [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.edudic.ru/she/3092/> (Дата обращения: 18.07.2015 г.).

7. Suleymanov, Z.Z. Prospects of application of IFRS in agriculture of Russia and in Republic of Bashkortostan [Text] / Z.Z. Suleymanov, A.I. Suleymanova // Applied Sciences in Europe: tendencies of contemporary development. 3rd International Scientific Conference. Stuttgart, Germany: ORT Publishing and «Premier», 2013. С. 91–92.

8. Хабиров, Г.А. Оценка незавершенного производства в растениеводстве по справедли-

вой стоимости в ООО «Уныш» Ермакеевского района Республики Башкортостан [Текст] / Г.А. Хабиров, А.А. Галиуллина // Закономерности и тенденции развития современного общества: экономические, философские, политические, правовые аспекты: материалы Международной науч.-практ. конф. В 3-х частях. Ч. 3. Саратов: Академия управления, 2014. С. 69–71.

9. Хабиров, Г.А. Об оценке ресурсного потенциала и финансового состояния деятельности хозяйств сельского населения [Текст] / Г.А. Хабиров, Л.Р. Давлетбаева // Аграрный вестник Урала. 2010. № 3. С. 22–24.

Сведения об авторе

Сулейманов Зулфат Закеевич, аспирант кафедры бухгалтерского учета, статистики и информационных систем в экономике, ФГБОУ ВО Башкирский ГАУ, г. Уфа, ул. 50-летия Октября, 34, e-mail: zulla89@mail.ru.

В статье рассматриваются перспективы внедрения в российскую учетную практику МСФО, оценка биологических активов, расчет

справедливой стоимости биологического актива коневодческих организаций по МСФО.

Z. Suleymanov

ASSESSMENT OF BIOLOGICAL ASSETS IN HORSE BREEDING FARMS ACCORDING TO INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Key words: *IFRS; biological assets; fair cost; active market; market price; horse breeding; accounting.*

Authors' personal details

Suleymanov Zulfat, Post-graduate student of the Accounting, Statistics and Information systems in Economics chair. Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education «Bashkir State Agrarian University», Ufa, 50-letya Oktyabrya, 34, e-mail: zulla89@mail.ru.

The given paper discusses prospects to introduce IFRS into the Russian accounting practice

namely biological assets accounting as well as defining their fair value.

© Сулейманов З.З.