

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»
Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

Допускается к защите:
зав. кафедрой, д.э.н.,
профессор
_____ Алборов Р.А.
« ____ » _____ 2017 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему: Учет биологических активов в отрасли животноводства (на материалах ООО «Девятово» Сарапульского района Удмуртской Республики)

Направление подготовки «Экономика»

Направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник

Ю.Л. Морозова

Научный руководитель,
к.э.н., доцент

О.В. Котлячков

Рецензент,
глава КФХ

Н.А. Морогов

Ижевск 2017

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»
Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

Утверждаю:
зав. кафедрой, д.э.н., профессор
_____ Алборов Р.А.
« _____ » _____ 2017 г.

ЗАДАНИЕ

на подготовку выпускной квалификационной работы
студенту-магистру Морозовой Юлии Леонидовне

1. Тема выпускной квалификационной работы Учет биологических активов животноводства (на материалах ООО «Девятово» Сарапульского района Удмуртской Республики)

утверждена приказом по академии от «09» января 2017г. № 03-ПК

2. Срок сдачи студентом-магистром законченной работы 06.02.2017 г.

3. Исходные данные к выпускной квалификационной работе бухгалтерская (финансовая) отчетность ООО «Девятово» за 2013-2015 гг., учетные регистры, первичные документы, научная и учебная литература, статьи и монографии.

4. Содержание выпускной квалификационной работы (перечень подлежащих разработке вопросов) 1. Введение; 2. Теоретические и методологические положения учета биологических активов; 3. Оценка современного состояния бухгалтерского учета биологических активов в ООО «Девятово»; 4. Совершенствование бухгалтерского учета биологических активов в ООО «Девятово»; 5. Заключение.

Руководитель к.э.н, доцент _____

О.В. Котлячков

Задание принял к исполнению(дата) 15.02.2016 г.

Студент-магистрант _____

Ю.Л. Морозова

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ	9
1.1 Понятие, сущность и классификация биологических активов.....	9
1.2 Проблемы и методологические концепции оценки биологических активов в бухгалтерском учете	19
2 ОЦЕНКА СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В ООО «ДЕВЯТОВО»	29
2.1 Оценка современного состояния сельского хозяйства для целей применения МСФО 41 «Сельское хозяйство»	29
2.2 Оценка состояния организации бухгалтерского учета биологических активов скотоводства в организации	37
2.3 Приоритетные направления развития бухгалтерского учета биологических активов скотоводства в организации.....	46
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В ООО «ДЕВЯТОВО»	52
3.1 Направления совершенствования бухгалтерского учета биологических активов в организации	52
3.2 Совершенствование методических подходов к оценке биологических активов в организации	60
3.3 Отражение информации о биологических активах в бухгалтерской финансовой отчетности организации.....	69
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	77
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	80

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Переход Российской Федерации на принципы ведения учета согласно международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) привел к разработке новых и уточнению ранее утвержденных положений по бухгалтерскому учету, методических указаний и комментариев по отдельным вопросам бухгалтерского учета, повышению требований к уровню подготовки и повышению квалификации специалистов в области бухгалтерского учета, развитию международного бухгалтерского сотрудничества.

В отрасли сельского хозяйства особое значение приобрели вопросы совершенствования учета таких объектов, как животные и растения, в зарубежной практике объединяемых в группу «биологические активы». В настоящее время в системе нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета отсутствуют положения по бухгалтерскому учету, которые регламентируют учет операций с биологическими активами.

Порядок учета, составления финансовой отчетности раскрытия информации о биологических активах устанавливает МСФО 41 «Сельское хозяйство», на основе которого разработан проект отечественного ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции».

Однако российские принципы учета животных и растений, включаемых в состав биологических активов, имеют существенные различия по сравнению с международной учетной практикой, что выражается, в частности, в отсутствии в отечественном учете самого понятия «биологические активы», их научно-обоснованной классификации, обособленного отражения на счетах бухгалтерского учета, в бухгалтерской (финансовой) отчетности, оценки по рыночно ориентированной справедливой стоимости, получившей широкое распространение в зарубежной практике учета. Формируемая в бухгалтерском учете информация об объектах, относимых к биологическим активам, не отвечает

всем требованиям, предъявляемым к данной информации со стороны заинтересованных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Все это предопределило необходимость внесения изменений в систему бухгалтерского учета и формируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также доработки в части нормативно-правового регулирования биологических активов. Таким образом, вопрос перехода на международные принципы учета и оценки биологических активов по-прежнему остается открытым.

Степень изученности проблемы. Вопросы развития методологии и практики бухгалтерского учета в сельском хозяйстве рассматривались в работах отечественных ученых: Р.А. Алборова, Н.Г. Белова, А.Е. Выручаевой, Е.В. Захаровой, Е.П. Криничной, В.Ф. Палием, М.Л. Пятовым, Я.В. Соколовым, Е.И. Степаненко, Е.В. Фастовой, Л.И.Хоружий, А.Д. Шереметом и др. Высоко оценивая научный вклад вышеназванных ученых в развитие теории и практики бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях, следует отметить, что нет единого мнения относительно места биологических активов в составе активов сельскохозяйственных организаций, их оценки, классификации биологических активов для целей бухгалтерского учета и экономического анализа. Требуется изучения проблема отражения биологических активов по справедливой стоимости в бухгалтерской отчетности.

Эти обстоятельства определили выбор темы магистерской диссертации, её актуальность, цель и задачи настоящего исследования.

Цели и задачи исследования. Целью выпускной квалификационной работы является обоснование теоретических положений и разработка практических рекомендаций по совершенствованию организации бухгалтерского учета биологических активов в соответствии с МСФО.

Достижение этой цели связано с решением следующих задач:

- исследовать теоретические аспекты учета и оценки биологических активов в сельскохозяйственных организациях согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство»;
- оценить современное состояние сельского хозяйства;
- изучить современную методику организации финансового учета биологических активов скотоводства;
- выработать основные направления совершенствования финансового учета биологических активов;
- разработать алгоритм оценки биологических активов по справедливой стоимости;
- разработать рекомендации по включению информации о биологических активах и сельскохозяйственной продукции, учитываемых по справедливой стоимости, в бухгалтерскую отчетность сельскохозяйственных организаций.

Объект и предмет исследования. Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических вопросов бухгалтерского учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции в соответствии с МСФО 41. Объектом исследования является ООО «Девятово» Сарапульского района Удмуртской Республики.

В процессе исследования получены следующие **результаты, имеющие признаки научной новизны и являющиеся предметом защиты:**

- развиты теоретические представления о сущности и содержании дефиниции «биологические активы» и дана авторская трактовка, расширяющая представления о биологических активах сельскохозяйственных организаций, согласно которой «биологические активы - это управляемые организацией живущие растения и животные, используемые в сельскохозяйственной деятельности с целью получения продукции, дополнительных биологических активов или прочих экономических выгод»;

- разработаны рекомендации по совершенствованию первичного учета биологических активов скотоводства;

- уточнены понятия «зрелые» и «незрелые» биологические активы скотоводства, которые используются в наименовании субсчетов 11.1.1 «Зрелые биологические активы отрасли животноводства» и 11.1.2 «Незрелые биологические активы отрасли животноводства»;

- предложен алгоритм оценки биологических активов по справедливой стоимости;

- разработаны рекомендации по отражению биологических активов в БФО по справедливой стоимости.

Теоретической и методологической основой исследования являются международные и отечественные учетные стандарты, основные концепции и положения бухгалтерского учета, разработки и публикации научных достижений отечественных и зарубежных ученых, а также методическая и учебная литература по теме исследования.

Информационную базу исследования составили законодательные и нормативные акты, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции в Российской Федерации, официальные материалы Федеральной службы государственной статистики; данные бухгалтерского учета и отчетности ООО «Девятово» Сарапульского района Удмуртской Республики; справочные материалы и периодические издания.

В процессе исследования применялись общенаучные и специальные методы: анализ, синтез, моделирование, экономико-статистический, сравнения, обобщения и систематизации теоретического и практического материала.

Практическая значимость исследования состоит в том, что разработанный комплекс методик ориентирован на использование сельскохозяйственными организациями разработок по учету и оценке биологических активов в соответствии с требованиями МСФО.

Объем и структура выпускной квалификационной работы.

Магистерская диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 69 наименований. Основное содержание работы изложено на 87 страницах машинописного текста, содержит 8 таблиц, 2 рисунка.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

1.1 Понятие, сущность и классификация биологических активов

Процессы, происходящие на российском рынке, свидетельствуют о том, что многие российские сельскохозяйственные организации активно включаются в процесс глобализации, перенимают зарубежный опыт, используют новейшие технологии в развитии агробизнеса.

Понятие биологических активов для практики бухгалтерского учета РФ достаточно новое, поэтому целесообразно использовать западную практику для рассмотрения понятия «биологические активы». В свою очередь понятие, сущность, классификация и порядок отражения в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности биологических активов представлен в МСФО 41 «Сельское хозяйство», вопросы практического применения которого в условиях осуществленного реформирования бухгалтерского учета, расширения круга пользователей учетной информации, предъявления к ней новых, повышенных требований приобрели особое значение.

МСФО 41 применяется для учета сельскохозяйственной деятельности, в том числе биологических активов, сельскохозяйственной продукции на момент её сбора, некоторых правительственных субсидий. МСФО 41 «Сельское хозяйство» устанавливает порядок учета биологических активов в течение всех основных циклов – роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства – и порядок оценки сельскохозяйственной продукции в момент её сбора. Исключением являются плодовые культуры, учет которых определяется МСФО 16 «Основные средства».

Для формирования понимания биологических активов необходимо сформулировать понятие «сельскохозяйственная деятельность». Параграф 5 МСФО 41 определяет сельскохозяйственную деятельность как «осуществляемое предприятием управление биотрансформацией и сбором биологических активов в целях их продажи или переработки в

сельскохозяйственную продукцию или производства дополнительных биологических активов» [7].

Необходимо отметить, что сельскохозяйственная деятельность имеет свою специфику, которую необходимо принимать во внимание при организации системы бухгалтерского учета в сельскохозяйственной организации. Алборов Р.А., Концевая С.М. выделяют общие характеристики сельскохозяйственной деятельности: «... а) способность биологических активов к биотрансформации – изменению; б) управляемость. Управление предполагает создание для биотрансформации биологических активов системы необходимых агrobiологических, организационно-технологических, почвенно-климатических и других условий; в) количественные и качественные изменения, вызванные биотрансформацией биологических активов. Данные изменения регулярно отслеживаются, измеряются (оцениваются) и отражаются бухгалтерскими операциями в процессе управления сельскохозяйственной деятельностью.» [28].

Удалова З.В. [56] выделяет следующие особенности сельскохозяйственной деятельности то, что « ... в сельском хозяйстве главным средством производства выступает земля; производство сельскохозяйственной продукции осуществляется на огромной территории и рассредоточено по различным климатическим зонам; созданная продукция используется в дальнейшем процессе производства; рабочий период не совпадает с периодом производства продукции; государство оказывает влияние на уровень производства продовольствия, ценообразования, занятости в аграрном секторе; в качестве средств производства выступают живые организмы (животные и растения, которые развиваются на основе биологических законов), т.е. биологические активы».

Дятлова А.Ф. [40] выделяет такие особенности, как «определение получения готовой продукции сроками созревания растений и выращивания животных; использование значительной части сельскохозяйственной продукции на внутривладельческое потребление».

На ведение сельскохозяйственной деятельности большое влияние оказывают правовые и технологические факторы. Как отмечают Усенко Л.Н. и Удалова З.В. [56, 57], «...к правовым факторам следует отнести порядок и изменение налогообложения, нормативные акты, регламентирующие деятельность сельскохозяйственных организаций; технологические факторы подразумевают использование современных технологий при производстве растениеводческой и животноводческой продукции, которые могут создать для организации дополнительные возможности либо определенные ограничения в деятельности. Технология играет важную роль в деятельности сельскохозяйственных организаций и выступает в качестве одного из критических факторов».

Профессор Палий В.Ф. [50] отмечает, что «...общими характеристиками сельскохозяйственной деятельности являются способность биологических ресурсов к различным изменениям, возможность со стороны человека управлять данными изменениями и оценивать их».

Традиционно комплекс принадлежащих организации имущественных прав – денежные средства, материальные и нематериальные ресурсы, которые имеют денежную оценку и используются для осуществления сельскохозяйственной деятельности, - представляют собой активы организации. Все активы подразделяются на внеоборотные, срок службы которых превышает 12 месяцев, и оборотные, срок использования которых не превышает 12 месяцев.

Однако биологические активы – это составная часть активов сельскохозяйственных предприятий, которые включаются в состав как внеоборотных (молочный скот, деревья и др.), так и оборотных активов (скот, предназначенный на убой, продажу, посевы сельскохозяйственных культур на корню и др.).

Согласно экономическому словарю, «биологические активы – это растения и животные» [69] Согласно МСФО 41 «сельское хозяйство», биологический актив – это живущее животное или растение [7].

Газизьянова Ю.Ю. [36] следующее определение: «биологический актив – это растение и животное, используемые для организации сельскохозяйственной деятельности, т.е. выращиваемые на продажу, замену или, наоборот, только разово используемые для сбора сельскохозяйственной продукции (в последнем случае они исчезают, переходя в готовую продукцию)».

Созвучное определение дает Палий В.Ф. [49], отмечая, что «...биологические активы – это растения и животные, применяемые для сельскохозяйственной деятельности, т.е. выращиваемые на продажу, замену или для увеличения их численности с целью получения сельскохозяйственной продукции в настоящем и будущем».

Более емкую трактовку понятия «биологические активы» дает Криничная Е.П. [44], считая, что – «...это животные и растения краткосрочного и долгосрочного характера, полученные в организации или поступившие со стороны, оцениваемые и контролируемые организацией, применяемые для получения сельскохозяйственной продукции, новых видов биологических активов в результате их биологических преобразований (биотрансформации) для дальнейшего использования в организации или реализации на сторону, в том числе для извлечения экономических выгод в настоящем и будущем».

Вышеперечисленные определения понятия «биологические активы» имеют общий недостаток: они не включают в себя понятие «рабочий» скот.

Терехов А.М. [55] считает, что «...рабочий скот – это сельскохозяйственные животные, обладающие способностью к биологическим изменениям (состоящим из процесса роста, дегенерации и воспроизводства себе подобных), способные приносить экономические выгоды, используемые в производственном процессе в качестве рабочей силы длительный период времени (более одного производственного цикла), имеющие специфические особенности (необходимость кормления, ухода, подверженность заболеваниям и др.) и требующие особого учета».

В этом плане он приводит более полное определение понятия «биологические активы»: это животные и растения, используемые в сельскохозяйственной деятельности с целью получения продукции, дополнительных биологических активов и прочих экономических выгод, являющиеся результатом прошлых событий, контролируемые предприятием и подвергаемые количественным и качественным изменениям [55].

Похожее определение дает Григорьева К.В. [37], считая, что «...биологическими активами являются полученные в результате прошлых событий (изменений, трансформаций) животные или растения, находящиеся в состоянии биотрансформации и способные приносить экономические выгоды от сельскохозяйственной деятельности в будущем».

Как видно из данных определений, главным условием отнесения животных и растений к биологическим активам является их использование в сельскохозяйственной деятельности. По мнению авторов, те растения и животные, которые не используются для осуществления данной деятельности, должны относиться не к биологическим активам, а к основным средствам организации или нематериальным активам, например, животные, приобретенные для медицинских целей, декоративные растения, не предназначенные для извлечения экономических выгод от их реализации. Земельные участки, на которых производится выращивание различных сельскохозяйственных культур, также не включаются в состав биологических активов. Их учет в зарубежной практике осуществляется в соответствии с требованиями МСФО 16 «Основные средства» или МСФО 40 «Инвестиции в недвижимость».

Согласно разработанному проекту Методических рекомендаций по учету биологических активов, под биологическим активом следует понимать животных (взрослый продуктивный и племенной скот, животные на выращивании и откорме, птица, кролики, звери, пчелы и т.п.) или растения (однолетние и многолетние культуры, многолетние насаждения, деревья в лесоводстве и т.д.), которые в процессе биологических

преобразований (биологического роста) могут давать сельскохозяйственную продукцию (прирост живой массы, молоко, шерсть, навоз, яйца, плоды, ягоды и т.п.) и (или) дополнительные биологические активы (телята, поросята, ягнята, саженцы, черенки и т.д.), а также каким-либо иным способом приносить экономическую выгоду организации [24].

Данное определение упускает из виду такой немаловажный критерий признания растения или животного «биологическим активом» как «управляемость».

С учетом недостатков в рассмотренных определениях биологических активов предлагаем более лаконичную авторскую трактовку данного понятия: «биологические активы - это управляемые организацией живущие растения и животные, используемые в сельскохозяйственной деятельности с целью получения продукции, дополнительных биологических активов или прочих экономических выгод».

Сельскохозяйственные организации учитывают на своем балансе большое количество различных видов биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Согласно Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях, особенность данных активов заключается в том, что они подвержены постоянным изменениям: рост, увеличение веса, появление дополнительных биологических активов, таких как приплод. В результате их сложно идентифицировать и оценить, и как результат – их учет нужно вести по особым правилам [45].

В ходе исследования сущности биологических активов необходимо рассмотреть такое понятие как «биотрансформация». Процессы роста, размножения, продуцирования, вырождения биологических активов, в результате которых в них происходят количественные или качественные изменения, называются биотрансформацией. Изменения свойств биологических активов в результате биотрансформации приводят к увеличению или уменьшению экономических выгод организации. Выделяют

следующие виды биотрансформации биологических активов и происходящие в результате данной биотрансформации изменения:

- 1) Процесс роста – увеличение количества или улучшение качества биологических активов;
- 2) Дегенерация – уменьшение количества или ухудшение качества биологических активов;
- 3) Воспроизводство – новые биологические активы;
- 4) Производство – сельскохозяйственная продукция [46].

Степаненко Е.И. [54] отмечает, что «...биологические активы могут быть признаны в бухгалтерском учете организации, осуществляющей сельскохозяйственную деятельность, лишь в том случае, если: 1) организация контролирует данный актив в результате прошлых событий; 2) существует вероятность, что организация получит в будущем экономические выгоды от актива в виде сельскохозяйственной продукции других поступлений; 3) оценку данного актива можно определить с достаточной степенью надежности. Наличие контроля в отношении конкретного актива может быть доказано на основании законных прав собственности в отношении него или на землю, с которой неразрывно связан данный актив, подтверждено договорами долгосрочной аренды или лизинга, соответствующим зоотехническим учетом животных с момента их рождения или приобретения».

МСФО 41 «Сельское хозяйство» также устанавливает дополнительные критерии, отличающие биологические активы от прочих. Это прежде всего:

- Способность к изменению, например, растения могут расти, давать семена, животные – набирать вес, приносить приплод;
- У компании должна быть возможность управлять данными изменениями (кормление животных и уход за ними, прополка насаждений);
- У компании должна существовать основа для оценки происходящих в состоянии активов изменений (измерение веса животных, возраста насаждений) [7].

Следует обратить внимание на то, что в том случае, если хотя бы один из вышеперечисленных критериев не выполняется, то актив не может быть признан биологическим. Если не выполняется какой-либо общий критерий, то данный актив должен быть списан с баланса, например, такая ситуация может возникнуть в том случае, если организация от использования какого-либо биологического актива не ожидает экономических выгод в будущем. Если не выполняется один из дополнительных критериев, то актив может быть признан активом другого вида, такая ситуация, например, может возникнуть, если биологический актив не способен к дальнейшему изменению.

Для организации эффективной системы управления биологическими активами и процессами изменений этих активов особое значение имеет обоснованность их оценки, учета и формирования доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации указанных объектов. Все это требует обоснованной классификации и идентификации биологических активов в системе управления сельским хозяйством по определенным признакам группировки.

Захарова Е.В. [41] предлагает классификацию биологических активов по шести классификационным признакам:

- 1) По экономическому содержанию (основные и оборотные биологические активы);
- 2) По сроку использования (внеоборотные и оборотные биологические активы);
- 3) По назначению и потреблению (плодоносящие и потребляемые биологические активы);
- 4) По отрасли производства (биологические активы животноводства и растениеводства);
- 5) По готовности к использованию (зрелые и незрелые биологические активы);

б) По группам и видам (основное стадо животных, животные на выращивании и откорме, многолетние насаждения, незавершенное производство, с/х продукция, государственные субсидии и прочие виды биологических активов).

Как отмечает Алборов Р.А. [59], «потребляемые биологические активы – это активы, которые собираются в виде сельскохозяйственной продукции или продаются в виде биологических активов, плодоносящие биологические активы – все прочие биологические активы, не являющиеся потребляемыми».

К потребляемым биологическим активам относится, например, скот, предназначенный для продажи, крупный рогатый скот мясного направления, рыба в рыбоводческих хозяйствах, зерновые культуры, деревья, выращиваемые с целью заготовки древесины. Плодоносящие биологические активы – крупный рогатый скот молочного направления, виноградники, плодово-ягодные деревья, которые предназначены для заготовки дров без вырубki деревьев, и другие виды самовосстанавливающихся объектов.

Выручаева Е.В. [34] считает, что биологические активы можно классифицировать по правам собственности на актив – собственные и арендованные биологические активы.

Криничная Е.П. [44] считает целесообразным также проводить классификацию биологических активов по направлению использования, по каналам поступления в организацию, по отраслям сельского хозяйства, по отраслям животноводства, по происхождению в отрасли растениеводства, по скороспелости животных, по направлению продуктивности животных, по видам животных.

Терехов А.М. [55] дополнительно проводит классификацию по целям выращивания, по степени ликвидности, по сортовой принадлежности, по породному составу.

Таким образом, российские ученые сходятся во мнении, что биологические активы должны быть классифицированы прежде всего: 1) по сроку использования – на внеоборотные и оборотные активы; 2) по степени

готовности к использованию – на зрелые и незрелые; 3) в зависимости от характера использования (по назначению и потреблению) – на плодоносящие и потребляемые.

Необходимо отметить, что классификация по второму признаку является условной, так как в связи с особенностями биологических активов они могут быть одновременно отнесены и к потребляемым, и к производящим (плодоносящим). Например, многолетние насаждения и животные, которые являются неэксплуатационными, т.е. не дают на данный момент времени сельскохозяйственную продукцию и дополнительные биологические активы, являются потребляемыми. Но в то же время многолетние насаждения, дающие на регулярной основе сельскохозяйственную продукцию, относятся к производящим (плодоносящим), но они также могут быть в любой момент времени реализованы, а условие продажи является одним из критериев отнесения объектов к потребляемым биологическим активам.

Объектом бухгалтерского учета биологических активов животноводства могут быть виды животных (например, крупный рогатый скот, свиньи, птица и т.д.) либо однородные группы биологических активов, которые состоят из определенных возрастных или технологических групп.

Биологические активы отображаются в стоимостном и количественном выражении. Единицей измерения биологических активов может быть штука, голова и т.д. Кроме того, биологические активы могут характеризоваться по живому весу, например, крупный рогатый скот, свиньи.

В бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственная организация представляет описание каждой группы биологических активов. При этом следует описывать: характер своих действий, которые затрагивают каждую группу биологических активов; нефинансовые критерии или оценки физического количества каждой группы биологических активов на конец отчетного периода.

Хенни ван Грюнинг [38] указывает на то, что сельскохозяйственные организации в том числе должны раскрывать следующую касающуюся учета биологических активов информацию о:

- методах и значительных допущениях, которые используются при определении справедливой стоимости каждой группы сельскохозяйственной продукции и биологических активов;
- суммах обязательств по созданию или приобретению биологических активов;
- наличии и балансовой стоимости биологических активов, права собственности на которые ограничены, а также балансовой стоимости биологических активов, использующихся в качестве залога или гарантии по обязательствам.

Таким образом, изучение теоретических аспектов бухгалтерского учета биологических активов имеет большое значение для введения в отечественную практику бухгалтерского учета нового понятия – «биологические активы», что, в свою очередь, требует всестороннего исследования сущности данного нового для российской учетной практики экономического понятия, его особенностей, классификационных признаков, процессов биологических преобразований биологических активов (биотрансформация); условий их признания в учете и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

1.2 Проблемы и методологические концепции оценки биологических активов в бухгалтерском учете

Понятие бухгалтерской оценки является одним из ключевых в бухгалтерском учете, поскольку она позволяет выразить в денежном измерении стоимость различных активов организации и его имущества в целом, привести все материальные и нематериальные активы в единой денежной оценке, агрегировать весь капитал организации в едином

денежном измерителе, применять двойную запись на счетах, балансировать активы и пассивы организации.

Существует множество определений данного понятия. Так, Ковалев В.В. [43] утверждает, что «оценка – это характеристика объекта (события), позволяющая выделить его из совокупности других объектов (событий) или упорядочить их».

По мнению Паля В.Ф. [50] «оценка – это метод приведения различных элементов капитала к единой балансируемой системе показателей, при этом в качестве денежного измерителя используются любые цены (условные, расчетные и т.п.), а также способ достоверного определения наличного капитала и его приращения (уменьшения) за отчетный период в виде прибыли (убытка)».

Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. [60] считают, что «оценка в бухгалтерском учете – это процесс присвоения денежных показателей объектам учета или элементам деятельности формы».

Несмотря на различия в трактовках понятия «оценка», отечественные и зарубежные авторы единодушны во мнении, что оценка – это прежде всего способ отражения объектов учета в стоимостном выражении.

В настоящее время объекты, относимые к биологическим активам, и получаемая от них сельскохозяйственная продукция могут отражаться в учете по фактической производственной (полной и неполной) себестоимости и по плановой (нормативной) производственной (полной и неполной). В сельскохозяйственных организациях часто применяется второй способ оценки, однако он является очень трудоемким, так как при его использовании осуществляется большое количество расчетов, особенно в том случае, если в организации производится широкий ассортимент сельскохозяйственной продукции. В случае применения международных принципов учета биологических активов и получаемой от них продукции практическую значимость приобретает рыночно ориентированный метод оценки по справедливой стоимости.

Алборов Р.А. и Концевая С.М. [28] утверждают, что «оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости позволяет более объективно оценить результаты сельскохозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, что расширяет их возможности по привлечению инвестиций и повышению конкурентоспособности на аграрных рынках».

Главный недостаток учета по исторической стоимости отмечен И.Р. Николаевым [48], который считает, что «единственное соображение, из-за которого метод построения актива на основе уплаченных цен, может показаться внушающим некоторое сомнение, является соображение о том, что при этом методе мы получаем баланс, который реален в одном смысле (точно показать произведенный расход), но совершенно не реален в другом (в смысле характеристики имущественного положения хозяйства на данный момент). Разве можно оставить на балансе цены, уплаченные год и более назад, если современные цены не находятся с ним ни в каком соответствии? Это означало бы представить имущественное положение хозяйства в совершенно извращенном виде. Однако при этом совершенно упускается из вида, что и порядок (принцип) наименьших оценок приводит к балансу, не менее, а более извращающему действительность, а именно: принцип наименьших оценок извращает действительность с двух сторон: во-первых, он приводит к извращению уплаченных цен и, во-вторых, - к извращению общего имущественного состояния в целом. Напротив, принцип уплаченных цен обладает тем неоспоримым преимуществом, что при нем на балансе остаются цифры совершенно точные (то, что израсходовано) все время, пока товар не продан».

Мизиковский Е.А. [47] утверждает, что «...для российского бухгалтерского учета оценка по рыночной стоимости не является открытием. Такой подход активно применялся в мировой учетной практике на разных этапах развития бухгалтерского учета и до времени появления первых бухгалтерских стандартов часто был одним из основных. Например, в

Великобритании еще в XIX веке стоимость имущества требовалось показывать не по себестоимости, а по ее продажной цене. Переоценка основных средств была допустимой практикой в США до 40-х гг. XX века, а в системе МСФО «оценка по справедливой стоимости» является одной из основных характеристик. Эволюция мирового бухгалтерского учета свидетельствует о том, что оценка по себестоимости не всегда была нормой и закреплена как один из принципов бухгалтерского учета сравнительно недавно».

Профессор Хоружий Л.И. [62] отмечает, что понятие «справедливая стоимость» введено в бухгалтерский учет в 90-х годах прошлого столетия. В эти годы Комитетом по стандартам бухгалтерского учета США (PASB) были приняты стандарты FAS 105 и FAS 107 (1991 г.). Указанные стандарты были предназначены в качестве положений, регламентирующих правила раскрытия информации о справедливой стоимости финансовых инструментов, которые отражались в бухгалтерском учете по сумме фактических затрат. В последние десять лет в международной практике справедливая стоимость все чаще применяется для оценки активов бухгалтерской (финансовой) отчетности с отражением разницы в отчете о прибылях и убытках.

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 [7].

Из определения можно выделить следующие условия, соблюдение которых предопределяет возможность применения справедливой стоимости: наличие активного рынка, хорошо осведомленных и независимых покупателей и продавцов, желание совершения такой сделки, доступность информации о ценах.

Согласимся с убеждением А.Н. Хорина [61], что справедливая стоимость представляет собой субъективную оценку.

Действительно, такая оценка может быть получена благодаря компетентному мнению специалиста – оценщика, кроме того, бухгалтер может выбирать между стоимостью на нескольких активных рынках, что не исключает субъективный подход.

Отметим, что справедливая стоимость помимо стоимости актива, обязательства включает в себя и некоторую сумму, которая может быть выручена от их продажи.

Наиболее полное и логичное определение справедливой стоимости, учитывающее специфику российского учетного процесса, с одной стороны, и принципы подготовки и представления финансовой отчетности, согласно МСФО, с другой, следующее. Справедливая стоимость – это не только оценка при приобретении актива, исполнении обязательства и совершении сделки между сторонами, это и система учетных действий, направленных на определение потенциальной ценности компании, это оценка, наиболее адекватная цели представления пользователям достоверной и прозрачной информации, определенная на основе приоритета экономического содержания над его юридической формой. При выборе метода или способа оценки активов и обязательств необходимо придерживаться основополагающего принципа – надежности оценок [42].

Таким образом, справедливую стоимость можно охарактеризовать как оценку в денежном выражении активов, обязательств, капитала организации, отражающую наиболее достоверную их стоимость на текущий момент времени, необходимую для последующего предоставления прозрачной информации пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Проняева Л.И. [52] считает, что в современных экономических условиях применение категории «справедливая стоимость» в учетной практике организаций обусловлено следующими факторами:

- реализуемые в экономике процессы реформирования и интеграции

организаций (создание крупных холдингов, корпораций, ассоциаций и др.) вызывают изменения в системе учета и формирования отчетности;

- расширение круга пользователей информацией бухгалтерской отчетности (инвесторы, кредитные организации, контрагенты, в том числе зарубежные, и др.) предъявляет к отчетности новые требования, связанные с ее прозрачностью, объективной оценкой имущественного положения и финансового состояния организации;

- происходящие в последнее время на предприятиях процессы модернизации производства, внедрение инновационных технологий предъявляют повышенные требования к учетной информации для обеспечения ею внутренних пользователей (менеджмента), которые нуждаются в достоверной и объективной информации для принятия верных инвестиционных решений;

- обязанность, формировать консолидированную финансовую отчетность возникающими в экономике взаимосвязанными организациями.

Таким образом, создание возможности применения в отечественной учетной практике модели учета активов по справедливой стоимости предопределяется требованиями сложившейся современной экономической ситуации.

Цены активных рынков представляют: первый уровень иерархии «справедливой стоимости». Если информация о котировках на активных рынках ценах недоступна для идентичных активов, то необходимо использовать информацию второго уровня иерархии: цены схожих активов на активных рынках, цены схожих или идентичных активов, не достигающих критерия активного рынка, данные, подкрепленные рыночными сигналами, процентные ставки, различные виды рисков. Если информация, относящаяся, к первым двум уровням иерархии, недоступна, то, соответственно, необходимо применять оценку, третьего уровня иерархии: суждения в выборе и применении подходов к оценке и в подборе необходимых данных.

При отсутствии активного рынка для расчета справедливой стоимости

Палий Н.Ф. [49] предлагает использовать иные показатели:

- цена последней сделки на рынке, если хозяйственные условия не претерпели существенных изменений;
- цены на аналогичные товары, имеющиеся на активном рынке, скорректированная на существующие различия;
- показатели стоимости качественных характеристик;
- при отсутствии каких-либо цен или других стоимостных показателей справедливую стоимость можно рассчитать по дисконтированной стоимости ожидаемых денежных потоков с коэффициентом дисконтирования, установленным на основе рыночных процентных ставок;

-применение иных методик, позволяющих рассчитать величину справедливой стоимости с достаточной степенью надежности.

В настоящее время в отечественном учете предложено достаточное количество авторских разработок оценки биологических активов по справедливой стоимости (Р.А. Алборов, Е.В. Захарова, Е.В. Фастова, С.М. Концевая, Н.А. Кокорев и другие).

Рассмотрим некоторые из них.

Е.В. Захарова предлагает рассчитывать справедливую стоимость прироста живой массы скота ($C_{с3}$) по следующей методике:

$$C_{с3} = (K_{ж} * P_{р} * ((P_{с1} + P_{с2} + \dots + P_{сn}) : n)) - C_{р} \quad (1.1)$$

, где

$K_{ж}$ – количество голов животных, гол.,

$P_{р}$ – средний прирост живой массы одной головы скота на период оценки по справедливой стоимости, ц;

$(P_{с1} + P_{с2} + \dots + P_{сn}) : n$ – средняя рыночная стоимость единицы продукции (актива) на активном рынке на момент первоначального ее признания, руб.;

$C_{р}$ – предполагаемые сбытовые расходы в расчете на единицу продукции, руб. [41];

Д.э.н., профессор, Р.А. Алборов [26] отмечает, что в случае, когда отсутствует информации о рыночных ценах, а себестоимость не отличается надежностью, оценку кормов собственного производства можно использовать следующую:

$$C = (ПЗ+МДа):У - ПСр, \quad (1.2)$$

Где ПЗ – переменные затраты на производство продукции в расчете на 1 га или 1 голову скота, руб.;

У – урожайность данной сельскохозяйственной культуры с 1 га (ц) или продуктивности 1 головы данного вида животного, ц (г);

МДа – маржинальный доход альтернативной продукции в расчете на 1 га или на 1 голову скота, руб.

Е.В. Фастовой [59] разработана методика определения (расчета) справедливой стоимости на основе исследований, проведенных профессором Алборовым Р.А.: сельскохозяйственной продукции; побочной продукции растениеводства и живноводства, используемой в качестве удобрений; приплода животных; группы животных определенной породы одного и того же возраста и направления использования и других (табл. 1.1).

Каждая страна применяет концепцию справедливой стоимости с учетом собственной нормативной базы. В нашей стране государство сильно влияет на сферу бизнеса, и бухгалтеры стараются не отклоняться от законодательных норм. «Справедливость» информации они, как правило, воспринимают лишь как абстрактное понятие. Особенности российской деловой культуры, рынка капитала и законодательства не способствуют адаптации концепции справедливой стоимости.

В понимании отечественного бухгалтера едва ли будет «справедливым» то, что противоречит букве закона. В российских положениях дано определение рыночной цены, однако какая-либо информация о «справедливой стоимости» там по-прежнему отсутствует [30].

Проведенное исследование современных проблем оценки биологических активов показало, что сложившиеся в российской экономике

условия, связанные с интеграцией организаций, предъявление к учетной информации повышенных требований со стороны различных групп пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, расширение круга пользователей учетной информацией, обязанность формирования организациями консолидированной отчетности привели к необходимости внедрения в российскую учетную практику оценки по справедливой стоимости.

Таблица 1.1 – Методика определения (расчета) справедливой стоимости для оценки биологических активов [59]

№ п/п	Справедливая стоимость актива	Формула расчета (определения)	Значение символов формул
1	Сельскохозяйственной продукции на момент её сбора (получения)	$W_c - P_c = ПСр$	W_c – справедливая стоимость 1 ц готовой продукции, руб.; P_c – рыночная стоимость 1ц готовой продукции за вычетом транспортных и пр. расходов, руб.; $ПСр$ – предполагаемые сбытовые расходы в расчете на 1 ц готовой продукции, руб.; $Dв$ – содержание в 1 ц побочной продукции действующего вещества (азота, фосфора, калия), кг; $Цу$ – рыночная стоимость одного кг действующего вещества
2	Побочной продукции, используемой в качестве удобрений	$W_c = Dв * Цу$	сложных минеральных удобрений, руб.; $Цж$ – рыночная цена 1 ц продукции животноводства, руб.; $Уж$ – удельный вес затрат на корма в структуре себестоимости продукции животноводства, %; $КЭU_{ik}$ – коэффициент эффективности использования обменной энергии i-го вида корма продукции животноводства; KE_{ik} – содержание кормовых единиц в 1 ц i-го вида корма, ц; $Pж$ - рыночная стоимость одного кг живой массы скота (свиней) на мясо, руб.; $Vп$ - вес одной головы приплода для оценки в хозяйстве, кг; $Kс$ – количество животных, голов; $Vс$ - средний вес одной головы скота, ц; $Pц$ – рыночная стоимость 1 ц живой массы скота за вычетом транспортных и прочих расходов, руб.; $П$ – площадь многолетних насаждений, га; $СК$ – стоимость садовых культур в расчете на 1 га, руб.
3	Кормов собственного производства	$W_c = Цж * (Уж:100) * KЭU_{ik} * KE_{ik}$	
4	Приплода (теленка, поросенка)	$W_c = (Vп * Pж) - ПСр$	
5	По группе животных определенной породы, одного и того же возраста и направления использования	$W_c = (Kс * Vс * Pц) - ПСр$	
6	Многолетних насаждений	$W_c = (П * СК) - ПСр$	

Данный вид оценки, и отличие от применяемой в нашей стране исторической стоимости, позволяет представлять заинтересованным

пользователям наиболее точную, полезную, объективную информацию о биологических активах, формируемую в различных учетных документах, бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Вместе с тем, необходимо осторожно двигаться по пути перехода на оценку по справедливой стоимости и не забывать о тех проблемах, которые связаны с её применением, главными из которых в настоящее время являются существующая вариативность в способах оценки, отсутствие единой методики расчета справедливой стоимости, активных рынков и информации о рыночной стоимости биологических активов на них.

2 ОЦЕНКА СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В ООО «ДЕВЯТОВО»

2.1 Оценка современного состояния сельского хозяйства для целей применения МСФО 41 «Сельское хозяйство»

Переход на международные стандарты происходит с переменным успехом, где-то достигнуты положительные результаты, а где-то есть недоработки, но, несомненно, переход на международные стандарты неизбежен. Несмотря на недостатки применения международных стандартов, по нашему мнению, их достоинства компенсируют отрицательные стороны, в плане формирования достоверной и актуальной финансовой отчетности.

Среди положительных сторон внедрения международных стандартов Гасанов М.Ю. [66] отмечает осторожность Правительства РФ в вопросе принятия их ключевых положений, а также избранный метод адаптации национальных и международных стандартов. В виду отличий сложившейся культуры ведения бухгалтерского учета в России и западных странах, законодательные органы РФ избрали путь не «сплошного копирования» зарубежных стандартов, а путь их конвергенции с национальными. Правильность выбора данного способа подтверждают Хоружий Л.И. и Сулова А.С. Согласимся с их мнением, что в российском аграрном учете невозможно полностью, т.е. один к одному, использовать МСФО 41 «Сельское хозяйство» [65]. Особенностью МСФО 41 «Сельское хозяйство» является то, что он разработан с учетом специфики западных стран, где развиты уже не один десяток лет различные финансовые инструменты, которые в нашей стране еще не получили должного развития, а особенно в агропромышленном комплексе.

С целью установить целесообразность использования сельскохозяйственными организациями международных стандартов финансовой отчетности, в первую очередь необходимо проанализировать их экономическое состояние, связи на международном рынке, а также оснащенность биологическими активами (животными и растениями).

В первую очередь, определим для какого числа сельскохозяйственных организаций применение международных стандартов актуально.

Таблица 2.1 – Количество организаций РФ, по состоянию на конец года, тыс. ед.

Показатель	2006 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2014 г. к 2012 г.	
							%	+/-
Количество организаций, всего	4506,6	4823,3	4866,6	4886,4	4843,4	4886	99,99	-0,4
Количество организаций, занятых сельским хозяйством, всего	261,5	193,4	179,9	169,4	158	149,6	88,31	-19,8
в т. ч. крупных и средних	19,681	7,565	6,896	6,268	5,859	5,258	83,89	-1,01
мелких и микро-предприятий	241,82	185,84	173	163,13	152,14	144,34	88,48	-18,79

Исходя из данных таблицы 2.1, можно сделать вывод, что общее количество организаций с каждым годом резко не меняется и остается примерно на одном уровне, в то же время количество сельскохозяйственных организаций с каждым годом становится все меньше и меньше, особенно крупных и средних товаропроизводителей. Если изменение в 2014 г. относительно 2012 г. незначительно (-11,69%), то по сравнению с 2006 годом (год сельскохозяйственной переписи), это изменение стало существенным и составило по:

- общему количеству сельскохозяйственных организаций: -42,8% или -111,9 тыс. ед.;
- количеству крупных и средних сельскохозяйственных предприятий: -73,3% или -14,423 тыс. ед.;
- количеству мелких и микро-предприятий: -40,3% или -97,477 тыс. ед.

Данная тенденция связана, по нашему мнению, с финансовым кризисом 2008 года, в котором большинство организаций были вынуждены прекратить свою деятельность из-за неспособности конкурировать на рынке. Также, считаем, что это связано с высокой налоговой нагрузкой, особенно на

средние и мелкие предприятия. Уход с российского рынка большого количества сельскохозяйственных товаропроизводителей связан также вступлением России в 2012 году в ВТО, что не позволило отечественным производителям конкурировать с более крупными иностранными холдингами. Несмотря на отрицательную тенденцию, доля сельскохозяйственных организаций от общего количества остается существенной, что требует со стороны Правительства РФ принятия мер по обеспечению их гармоничного развития.

В целях дальнейшего анализа состояния сельского хозяйства, оценим наличие животных, с целью определения целесообразности внедрения МСФО 41 «Сельское хозяйство».

Таблица 2.2 – Поголовье скота и птиц РФ в сельскохозяйственных организациях, тыс. гол.

Поголовье скота и птицы	2006 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. к 2013 г.	
						%	+/-
Крупный рогатый скот	10616,4	9060,2	8800,5	8522,6	8447,8	96,0	-352,7
Овцы и козы	4167,8	4582,7	4401,1	4368,4	4346,5	98,76	-54,6
Птица	256455,4	395226,3	395473,2	425378,8	445048,1	112,5	49574,9
Свиньи	8430,7	13679,4	14704,7	15588,2	17599,8	119,7	2895,1

Как показывает таблица 2.2, наблюдается тенденция к медленному снижению поголовья крупного рогатого скота в сельскохозяйственных организациях. В 2015 году поголовье крупного рогатого скота по сравнению с 2013 годом снизилось на 4 % или на 352,7 тыс. голов. Причем, стоит отметить, что с момента последней сельскохозяйственной переписи (2006 г.), по сравнению с другими видами сельскохозяйственных животных, снижение поголовья крупного рогатого скота было куда более существенным и составило 20,4 % или 2 168,6 тыс. голов.

По таблице 2.2 можно сказать, что наилучшие темпы роста наблюдаются в свиноводстве и птицеводстве. В птицеводстве каждый год происходит увеличение поголовья. Рекордный показатель в птицеводстве был достигнут в 2015 году и составил 445048,1 тыс. голов в

сельскохозяйственных организациях, это на 12,5 % больше чем в 2013 г. и на 73,5% больше чем в 2006 году.

В свиноводстве по итогам 2015 года было достигнуто максимальное количество голов и составило 17599,8 тыс. голов, что на 19,7 % больше 2013 года. Стоит отметить, что в 2006 году поголовье свиней в сельскохозяйственных организациях составляло 8430,7 тыс. голов, что в два раза или на 9169,1 тыс. голов меньше 2015 года. В виду высокой рентабельности свиноводства и наличия у сельскохозяйственных организаций больших производственных возможностей, они смогли наладить ускоренное выращивание свиней (кормление, содержание, вакцинация, обслуживающий персонал, инвестиции) и в конечном итоге быть востребованными на рынке сбыта.

Что касается отрасли овцеводства в сельскохозяйственных организациях, то тут наблюдается медленное снижение поголовья. В 2015 году по сравнению с 2013 г. поголовье снизилось на 1,24 % или на 54,6 тыс. голов, но по сравнению с 2006 годом – увеличилось на 4,3% или на 178,7 тыс. голов.

От объемов инвестиций в сельское хозяйство зависит очень многое, особенно в период экономических санкций. От уровня инвестиций в сельское хозяйство зависит и продовольственная безопасность страны. Без вложений у сельскохозяйственных организаций не будет возможности модернизировать и обновлять свое производство и привлекать высококвалифицированные кадры, что напрямую влияет на производство качественной продукции, так необходимой населению страны.

В виду необходимости постоянного обновления оборотных и внеоборотных средств, отечественные товаропроизводители сталкиваются с тем, что они имеют у себя устаревшую технику, которая уже не годится для производственной деятельности. Ко всему этому добавляются и разного рода задолженности перед бюджетом и контрагентами. Так, например, по итогам 2014 года 500 сельскохозяйственных организаций имели задолженность

перед бюджетом, но стоит отметить положительную тенденцию к снижению этого показателя. В 2012 году число таких организаций было около 1000, а в 2013 году это число составляло 600. Сумма задолженности сельскохозяйственных организаций перед бюджетом в 2014 г. составила 16,4 млрд руб., это на 21 % больше 2013 года. Перед государственными внебюджетными фондами эта цифра также выросла в 2014 г. на 8 % по сравнению с 2013 годом и составила 10 млрд руб.

Для оценки возможности применения МСФО отечественными сельхозпроизводителями воспользуемся данными ООО «Девятово» Сарапульского района Удмуртской Республики.

Данная организация специализируется в основном на животноводстве, а именно, на производстве молока, а из отрасли растениеводства занимается только выращиванием однолетних и многолетних трав, предназначенных преимущественно для собственных нужд. Учитывая экономические характеристики исследуемой организации (табл. 2.3), можно сказать, что она является представителем малого и среднего бизнеса, но, являясь крупным производителем в своем районе, она заинтересована в увеличении масштабов производства, расширении отраслевой специфики через привлечение инвестиций, а значит и в переходе на международные стандарты. Применение МСФО позволит повысить не только привлекательность исследуемой организации, но и сформировать для контролирующих органов истинное положение сельскохозяйственной отрасли в нашей стране.

Таблица 2.3. Основные показатели деятельности ООО «Девятово» Сарапульского района Удмуртской республики

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. в % к 2013 г.
1	2	3	4	5
А. Производственные показатели:				
1. Произведено продукции, ц:				
молоко	30225	31567	31255	103,4
прирост живой массы КРС	1490	2162	2414	162,0
зерно	27141	51084	33533	123,6
2. Площадь с.-х. угодий, га				
в т.ч. пашни	6919	6919	6919	100
3. Урожайность зерна с 1 га, ц:				
	11,2	14,6	9,6	85,7
4. Среднегодовое поголовье скота, услов. голов				
КРС, в т.ч.	1699	1920	2020	118,9
Основное стадо	685	688	686	100,1
Животные на выращивании и откорме	1014	1232	1334	131,6
5. Продуктивность с.-х. животных:				
среднегодовой удой молока на 1 корову, кг	4412	4588	4552	103,2
среднесуточный прирост живой массы КРС, г	240,3	308,5	327,4	136,3
Б. Экономические показатели:				
6. Выручка от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб.				
в т.ч. с.-х. продукции	60102	73152	79841	132,8
	58170	71072	77975	134,0
7. Себестоимость продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб.				
в т.ч. с.-х. продукции	61673	78362	82724	134,1
	60042	77066	80880	134,7
8. Прибыль(убыток) от продажи (+,-), тыс. руб.				
	-1571	-5210	-2883	183,5
9. Прибыль (убыток) до налогообложения (+,-), тыс. руб.				
	+1293	-1026	-2438	-
10. Чистая прибыль (убыток) (+,-), тыс. руб.				
	+1283	-1040	-662	-
11. Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+,-), %				
в т.ч. от продажи с.-х. продукции	-2,55	-6,65	-3,49	-
	-2,62	-6,76	-3,56	-

По данным таблицы 2.3 видно, что целом в хозяйстве за три года производство молока увеличилось на 1000 ц или 3,4%. Прирост живой массы КРС увеличивается и составляет 2414 ц в 2015 году, что на 62% выше, чем в 2013 году. Производство зерна в 2015 году увеличилось на 23,6% по сравнению с 2013 годом.

В 2015 году по сравнению с 2013 хозяйству удалось увеличить показатель среднегодового удоя молока на 1 корову на 3,2% или на 140 кг, а также – среднесуточный прирост живой массы КРС на 36,3% или на 87,1 г.

Несмотря на улучшение показателей по производству сельскохозяйственной продукции (молоко, зерно, прирост живой массы) организация получает убыток от финансово-хозяйственной деятельности. Это связано с закупкой дорогостоящей сельскохозяйственной техники и оборудования и строительством новых производственных корпусов.

Убыток от продажи за 2015 год составил 2883 тыс. руб., что на 1312 тыс. руб. больше, чем убыток в 2013 году, но ниже на 2327 тыс. руб., чем убыток 2014 года. Часть убытка организация покрывает за счет субсидий из государственного бюджета.

Далее рассмотрим состав и структуру активов ООО «Девятово» (табл. 2.4).

Таблица 2.4-Состав и структура активов ООО «Девятово» Сарапульского района Удмуртской Республики

Активы	2013	2014	2015
1 Внеоборотные активы			
1.1 Нематериальные активы	-	-	-
1.2 Основные средства	42458	46341	40601
1.3 Незавершенное строительство	2690	2653	3380
1.4 Финансовые вложения	18189	-	-
1.5 Долгосрочные биологические активы	15715	16054	17338
Итого по разделу 1	79052	65048	61319
Удельный вес стоимости долгосрочных биологических активов в общей стоимости внеоборотных активов, %	19,9	24,7	28,3
2. Оборотные активы			
2.1 Запасы	42117	57093	68174
В том числе:			
Сырье и материалы и другие аналогичные ценности	17467	19476	24344
Затраты в незавершенном производстве	2853	3295	3469
Готовая продукция и товары для перепродажи	208	162	87
Текущие биологические активы	21589	34160	40274
2.2 Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1341	798	507

Продолжение таблицы 2.4

2.3 Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	5998	14820	9695
В том числе:			
покупатели и заказчики	4619	13560	8492
2.4 Краткосрочные финансовые вложения	579	68	448
2.5. Денежные средства	54	16	39
2.6 Прочие оборотные активы	-	-	-
Итого по разделу 2	50089	72795	78863
Баланс	129141	137843	140182
Удельный вес текущих биологических активов в общей стоимости оборотных активов, %	43,1	46,9	51,1

Из таблицы 2.4 можно заключить, что долгосрочные биологические активы занимают в структуре активов исследуемой организации от 19,9 % до 28,3 %, а текущие биологические активы от 43,1 % до 51,1 %. Как видно, такой удельный вес достаточно большой и требует разработки порядка обособленного учета биологических активов.

Согласно проведенному исследованию, можно с уверенностью сказать, что отечественные сельскохозяйственные организации нуждаются в увеличении инвестиций. Поскольку именно инвестиции в АПК позволят выйти отечественным производителям на мировые рынки, наращивать свой экономический потенциал и в итоге решить проблемы с продовольственной безопасностью.

Л.А. Сергеева справедливо выделяет прозрачность бухгалтерского учета среди ключевых факторов инвестиционной привлекательности [53]. По нашему мнению, именно внедрение МСФО позволит достичь сельскохозяйственным организациям составление прозрачной бухгалтерской отчетности, следовательно, привлечь инвестиции. Проведенный анализ доказал необходимость участия со стороны Правительства России в разработке и внедрении МСФО в учетную практику сельскохозяйственных организаций.

2.2 Оценка состояния организации бухгалтерского учета биологических активов скотоводства в организации

Выше нами было установлено, что российские сельскохозяйственные организации (крупные и средние) нуждаются во внедрении международных стандартов. Для оценки возможностей применения международного стандарта 41 «Сельское хозяйство», оценим состояние учета активов, которые возможно отнести к биологическим активам в отрасли скотоводства в исследуемом ООО «Девятово».

Бухгалтерский учет в исследуемой организации ведется в соответствии с Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. N 402-ФЗ, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29.07.1998 №34н, рабочим планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н и других правовых документов Президента РФ, Правительства РФ, Минфина РФ.

Для ведения бухучета организация использует план счетов, утвержденный Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. Организация применяет унифицированные формы учета, утвержденные Госкомстатом России.

Согласно приказу Минфина России № 49 от 13.06.1995 г. организация в целях обеспечения достоверности данных бухучета и отчетности проводит инвентаризацию всего имущества и товарно-материальных ценностей один раз в год по состоянию на 31 декабря отчетного года.

В соответствии со статьей 314 Налогового кодекса Российской Федерации ответственным за ведение регистров налогового учета является главный бухгалтер.

Регистры бухгалтерского учета ежемесячно распечатываются на бумажных носителях; осуществляется контроль за хранением и использованием учетной информации.

Основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета являются первичные учетные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции.

На сегодняшний день, бухгалтерский учет в ООО «Девятово» полностью автоматизирован. Обработка информации о финансово-хозяйственной деятельности осуществляется с применением программного продукта «1С: Бухгалтерия 7.7». В основе этой системы стоит журнально-ордерная форма учета.



Рисунок 2.1 – Схема учета затрат и выхода продукции скотоводства в ООО «Девятово»

Как видно из рисунка 2.1 бухгалтерский учет в анализируемой организации начинается с первичных документов. Бухгалтерия не принимает к учету первичные документы, содержащие не все обязательные реквизиты.

Бухгалтерия организует контроль над правильным оформлением первичных документов, соблюдением правил документооборота и технологии обработки учетной информации в структурных подразделениях.

Исследуемая организация использует установленные учетной политикой формы первичных документов, такие как:

Журнал учета надоя молока;

Ведомость учета движения молока;

Акт на оприходование приплода животных;

Приемно-расчетная ведомость на животных, принятых от населения;

Ведомость взвешивания животных;

Расчет определения прироста живой массы;

Акт на перевод животных;

Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж) и др.

Мы считаем, что в основном имеющиеся формы первичных документов подходят для учета биологических активов скотоводства, но для полноценного применения МСФО 41 «Сельское хозяйство», существует необходимость в разработке новых форм или в модификации имеющихся.

В ООО «Девятово», как мы отмечали, бухгалтерский учет ведется автоматизировано с применением журналов-ордеров и накопительных ведомостей. Главным учетным регистром, в котором отражаются затраты животноводства является аналог журнала-ордера № 10-АПК. Для аналитического учета животных применяется ведомость по форме № 73-АПК. Ко всему этому применяются: «Ведомость учета затрат» (ф. 301-АПК); «Ведомость аналитического учета затрат на производство» (ф. 84-АПК); «Ведомость учета расхода кормов» (Типовая межотраслевая форма СП-20).

В ООО «Девятово» ведомость аналитического учета животных ведется согласно Приказу Минсельхоза РФ от 02.02.2004 №73 [17]. В первом разделе ведомости отражается наличие животных на начало и конец месяца, с отражением их количества, живой массы и стоимости. Расходная часть ведомости находит отражение во 2 разделе. Здесь в основном показывают

выбытие животных: продажа; перевод в другие группы; перевод в основное стадо; падеж и др. Ведомость составляется на основе первичных документов.

Данные из ведомостей аналитического учета животных попадают в журнал-ордер № 10-АПК.

Исследуемая организация для учета животных, затрат на сельскохозяйственное производство используют следующие счета:

- 01 «Основные средства»;
- 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- 10 «Материалы»;
- 11 «Животные на выращивании и откорме»;
- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 43 «Готовая продукция»;
- 90 «Продажи».

Продуктивный скот и животные основного стада относятся к основным средствам сельскохозяйственной организации и учитываются на счете 01 «Основные средства».

Для обобщения информации о наличии, движении молодняка животных, находящихся в нагуле, на откорме, взрослого скота, выбракованного из основного стада, скота, принятого от населения для реализации, используется счет 11 «Животные на выращивании и откорме». Затраты по выращиванию, откорму животных учитываются на счете 20 «Основное производство» или 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». В ООО «Девятово» для учета затрат по выращиванию и откорму животных используется счет 20 «Основное производство»

Корреспонденция счетов, с помощью которой отражаются операции по движению животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственной организации ООО «Девятово» представлена в таблице 2.5.

Таблица 2.5 – Корреспонденция счетов по учету животных на выращивании и откорме в ООО «Девятово» за 2014 год

Хозяйственные операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов		Документ
		Дебет	Кредит	
1. Отражена стоимость привеса молодняка крупного рогатого скота, животных на выращивании и откорме; оприходован молодняк животных, полученный в качестве приплода.	32926449,95	11	20.2	Расчет определения прироста живой массы; Акт на оприходование приплода животных;
2. Отражено поступление на откорм выбракованных из основного стада продуктивных животных	3338917,79	11	01	Акт на перевод животных;
3. Отражено перемещение животных внутри организации (из одной фермы в другую)	41818308,78	11	11	Акт на перевод животных;
4. Отражен перевод молодняка животных в основное стадо по фактическим затратам на выращивание	9031673,59	08	11	Акт на перевод животных;
5. Отражена стоимость забитого в хозяйстве на мясо: взрослого скота после откорма.	1281298,98	20.3	11	Акт на выбытие животных
6. отражено списание фактической стоимости проданных животных на откорме	15612658,23	90	11	Товарно-транспортная накладная животные; Акт на передачу, продажу закупку скота и птицы по договорам
7. Списана стоимость животных, павших или вынужденно забитых	483660,96	94	11	Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж)
8. Отражено поступление нетелей от поставщика	2715020,00	11	60	Товарно-транспортная накладная животные

Все операции по счету 11 «Животные на выращивании и откорме» на исследуемом предприятии соответствуют типовой схеме корреспонденции счетов, представленной в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации.

Во многих сельскохозяйственных организациях по сравнению с животными на выращивании и откорме меньшую долю биологических активов отрасли животноводства составляют животные основного стада, которые в настоящее время учитываются на счете 01 «Основные средства». При переводе в основное стадо молодняка продуктивного и рабочего скота

создают специальную комиссию с участием соответствующих специалистов (зоотехник, ветврач, представитель бухгалтерии, скотник и т.п.), которая составляет акт на перевод животных из группы в группу [51]. Для крупного рогатого скота существуют определенные сроки перевода животных в основное стадо:

- телки старше двух лет в день отела или не позднее трех месяцев после отела,

- бычки старше года (выращиваемые на племя) в возрасте 18 месяцев.

Молодняк животных оценивается по фактической себестоимости. Молодняк всех видов продуктивного и рабочего скота, переводимый в основное стадо, списывается в течение года со счета 11 «Животные на выращивании и откорме» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». В конце отчетного года после составления отчетной калькуляции разница между указанной стоимостью переведенного в течение отчетного года молодняка скота и его фактической себестоимостью списывается дополнительно или сторнируется со счета 11 «Животные на выращивании и откорме» на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» при одновременном уточнении оценки скота на счете 01 «Основные средства» (26).

Каждому животному при принятии его в состав основных средств присваивается отдельный инвентарный номер. На каждый объект основных средств открывается инвентарная карточка (форма № ОС-6), в неё заносятся все данные, характеризующие конкретное животное. При начислении амортизации по продуктивному скоту следует руководствоваться Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1, в соответствии с которой продуктивный скот относится к четвертой амортизационной группе, поэтому срок его полезного использования может составлять свыше 5 и до 7 лет включительно.

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» сельскохозяйственные организации, как и все коммерческие предприятия, могут применять один из следующих способов начисления амортизации основных средств: линейный, уменьшаемого остатка, списания стоимости по сумме числа лет срока полезного использования, списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). ООО «Девятово» использует линейный способ начисления амортизации животных основного стада, который в учете отражается корреспонденцией счетов: дебет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» кредит 02 «Амортизация основных средств».

Операции, связанные с незавершенным производством животноводства, в настоящее время отражаются через субсчет 20.02 «Незавершенное производство отрасли животноводства». По дебету данного субсчета отражаются прямые затраты, связанные с получением сельскохозяйственной продукции, расходы вспомогательных производств, косвенные расходы. Прямые расходы относятся на дебет счета 20.02 «Незавершенное производство в отрасли животноводства» с кредита учета расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов по социальному страхованию и обеспечению, учета материально-производственных запасов, начисления амортизации и др. Расходы вспомогательных производств относятся в дебет данных счетов с кредита счета 23 «Вспомогательное производство». Аналогично относятся в дебет субсчета 20.2 «Незавершенное производство в отрасли животноводства» общепроизводственные расходы, связанные с получением животноводческой продукции.

В ООО «Девятово» применяется система расчета себестоимости директ-костинг, в этом случае счет 26 «Общехозяйственные расходы» списывается сразу на счет 90 «Продажи».

По кредиту субсчета 20.02 «Незавершенное производство в отрасли животноводства» отражаются суммы оприходованной фактической себестоимости продукции в дебет счетов 10 «Материалы» (например, в части

получения семян, кормов), 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции» (работ услуг), 90 «Продажи», а также те суммы, которые не подлежат включению в себестоимость, например потери от стихийных бедствий.

Проанализируем, каким образом ООО «Девятово» проводит оценку биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Так как у исследуемого предприятия ведущей отраслью является скотоводство, то наш анализ будет посвящен именно этой отрасли сельского хозяйства.

Перед определением себестоимости продукции животноводства в первую очередь в исследуемой организации закрывают счет 20-1 «Растениеводство» и другие затратные счета (23, 24, 25, 26). В отличие от растениеводства в животноводстве калькулируется не только полученная продукция (молоко, шерсть, мед и др.), но также привес и живая масса животных.

Поскольку в исследуемой организации преобладает молочное скотоводство, то основными объектами калькуляции являются молоко и приплод, т.е. калькуляционными единицами в этом случае выступают – 1 ц и 1 голова.

Как правило, при исчислении себестоимости молока и приплода, большинство сельскохозяйственных организаций из общей суммы затрат на содержание основного стада исключают стоимость побочной продукции (навоз, шерсть-линька, утилизированные туши животных и др.), а оставшуюся сумму затрат, приходящуюся на сопряженную продукцию, распределяют согласно пропорции: 90 % – на молоко; 10 % – на приплод. Такого же подхода придерживается и ООО «Девятово». Фактическую себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода определяют соответственно путем деления полученной суммы затрат на количество молока и количество голов приплода.

При исчислении себестоимости привеса живой массы скота в исследуемой организации в качестве калькуляционной единицы выступает 1 ц

На первом этапе определения фактической себестоимости 1 ц живой массы исчисляется количество живой массы по следующей формуле:

$$M_{ж} = M_{н} + M_{пр} + P_{р} + M_{п} - M_{пав}, \quad (2.1)$$

где $M_{ж}$ – количество живой массы поголовья; $M_{н}$ – живая масса поголовья на начало отчетного года; $M_{пр}$ – живая масса приплода; $P_{р}$ – прирост живой массы; $M_{п}$ – живая масса поступивших животных; $M_{пав}$ – живая масса павших животных [27].

На следующем этапе определяют стоимость живой массы животных по формуле:

$$C_{м} = C_{н} + C_{пр} + C_{п} + C_{прир} - C_{пад}, \quad (2.2)$$

где $C_{м}$ – стоимость живой массы поголовья; $C_{н}$ – стоимость животных на начало года; $C_{пр}$ – фактическая стоимость приплода; $C_{п}$ – стоимость животных, поступивших со стороны; $C_{прир}$ – стоимость прироста живой массы; $C_{пад}$ – стоимость павших животных [68].

На последнем этапе вся информация из регистров и отчетов переносится в бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Как и в большинстве случаев, исследуемая сельскохозяйственная организация применяет основные формы отчетности:

- Бухгалтерский баланс;
- Отчет о финансовых результатах;
- Отчет об изменениях капитала;
- Отчет о движении денежных средств;
- Отчет о целевом использовании средств;
- Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Специализированные формы:

- Отчет о численности и заработной плате работников организации;
- Отчет об отраслевых показателях деятельности организаций агропромышленного комплекса;
- Отчет о затратах на основное производство;

- Отчет о производстве и себестоимости продукции растениеводства;
- Отчет о средствах целевого финансирования;
- Отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства;
- Отчет о наличии животных;
- Баланс продукции;
- Отчет о сельскохозяйственной технике и энергетике.

ООО «Девятово» отражает активы в бухгалтерском балансе в виде внеоборотных активов (производственный скот) по исторической стоимости и в виде оборотных средств (животные на выращивании и откорме).

Неудивительно, что ООО «Девятово» придерживается исторической стоимости, поскольку данная модель используется повсеместно и является частью культуры российского бухгалтерского учета. По нашему мнению, оценка по исторической стоимости, как мы это уже отмечали в первой главе, не отвечает требованию времени, поэтому требуется поиск новых способов оценки активов, которые будут отражать реальное финансовое положение организации, результаты ее деятельности и перспективы.

2.3 Приоритетные направления развития бухгалтерского учета биологических активов скотоводства в организации

В предыдущих параграфах нами было изучено, что оценка по справедливой стоимости более достоверна, чем оценка по исторической стоимости. Однако для внедрения методов МСФО необходимо оценить всю систему бухгалтерского учета исследуемой организации, выявить недостатки существующей системы и указать приоритетные направления развития бухгалтерского учета биологических активов скотоводства.

В исследуемой организации применяется метод учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции по себестоимости. В России оценка по себестоимости означает подход, основанный на затратах на сельскохозяйственное производство.

Исследуемая нами организация ООО «Девятово» использует типовые формы первичных учетных документов. Однако часть первичных документов нуждается в совершенствовании или доработке для отражения учета биологических активов животноводства по справедливой стоимости.

Синтетический и аналитический учет биологических активов в российском учете необходим для выявления затрат на производство продукции животноводства и растениеводства.

В изучаемой организации применяется автоматизированная система учета. Соблюдается следующая схема переноса данных в бухгалтерскую (финансовую отчетность).

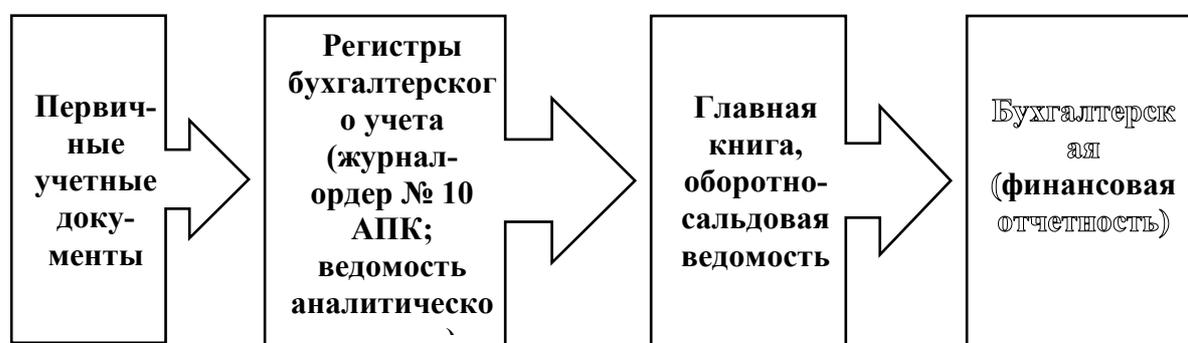


Рисунок 2.2 - Схема переноса информации в бухгалтерскую (финансовую) отчетность

Для введения синтетического учета в исследуемой организации предназначен журнал-ордер № 10-АПК, необходимый для отражения сводного учета по счетам затрат. Журнал-ордер № 10-АПК позволяет выявить затраты на производство по статьям (элементам) и фактической себестоимости продукции. Для ведения аналитического учета применяются специальные ведомости, такие как: «Ведомость учета затрат на производство»; «Ведомость учета продукции и оказанных услуг», «Ведомость учета расхода кормов», «Ведомость учета потерь продукции». При переходе на МСФО важно, чтобы данные регистры учета содержали в себе информацию об оценке биологических активов по справедливой стоимости. Это необходимо, чтобы обеспечить сопоставимость данных при переносе информации в бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Методическими рекомендациями по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций не предусмотрено синтетических счетов для отражения стоимости биологических активов сельского хозяйства [10]. Для учета биологических активов, затрат на сельскохозяйственное производство и сельскохозяйственной продукции в российском учете используются счета 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и др.

Для отражения данных о биологических активах и сельскохозяйственной продукции в соответствии с МСФО, по нашему мнению, целесообразно ввести новые синтетические счета. Такое решение позволит не только раскрыть в учете изменение в справедливой стоимости биологических активов за отчетный период, но и достоверно оценить экономические выгоды, которые могут быть получены организациями за счет изменения физических свойств биологических активов.

Последующий перенос информации в Главную книгу и оборотно-сальдовую ведомость позволяет избежать путаницы, ошибок при формировании информации в бухгалтерской отчетности, а также сделать это более точно и четко.

Согласно исследованию – главный недостаток применяемых в отечественном учете первичных документов, регистров в условиях реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, заключается в том, что эти документы не отражают рыночной стоимости биологических активов. Поэтому необходимо модифицировать (либо разработать новые) документы в «цепочке» переноса информации от первичной документации по бухгалтерской отчетности. Это нужно делать с целью сопоставимости информации и более четкого и точного представления данных в отчетности. Разрабатываемые документы должны дать реальные представления о стоимости биологических активов сельского хозяйства на отчетную дату, а

также позволять выявить изменения физических свойств биологических активов.

Следующим этапом в анализе практики бухгалтерского учета биологических активов в изучаемых организациях, служит уже рассмотренная нами ранее оценка биологических активов и выпускаемой продукции.

Исторический подход к оценке устарел и не отражает объективных данных. В развитии аграрной экономики в современных условиях (реорганизации и интеграции деятельности сельскохозяйственных организаций, консолидации бухгалтерской отчетности) требуются новые подходы к учету – в том числе и, согласно требованиям МСФО 41, оценка биологических активов сельского хозяйства по справедливой стоимости. И в этом направлении, прежде всего, следует разработать методику для отражения биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Следует помнить, что международные стандарты не запрещают использовать исторический подход при невозможности применения альтернативных подходов и для оперативного управления затратами. По мнению Выручаевой А.Е. [34], учитывая особенности российского менталитета, полностью отказываться от оценки, применявшейся десятилетиями в нашей стране, включающей в себя такой важный показатель, как плановая себестоимость, особенно когда рыночные цены имеют тенденцию к колебаниям и неустойчивости, отечественному бухгалтеру будет трудно. Реформирование бухгалтерского учета должно развиваться в прогрессивно-гармоничном направлении.

Международная практика учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции предполагает использовать две формы отчетности: «Бухгалтерский баланс» и «Отчет о финансовых результатах». В разделе «Внеоборотные активы» баланса отражают все имеющиеся биологические активы без учета их качественных характеристик. В международной форме «Отчет о финансовых результатах» отражается

справедливая стоимость уже произведенной сельскохозяйственной продукции и финансовый результат от изменений справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов (в российском учете произведенная сельскохозяйственная продукция отражается с учетом исторического подхода в формах № 9-АПК и № 13-АПК; себестоимость проданной продукции отражается также в форме «Отчет о финансовых результатах»).

Приходим к выводу, что международные стандарты финансовой отчетности не предполагают детализированной расшифровки для внешних пользователей, которая принята в российском учете с применением специализированных форм отчетности. Специализированные формы отчетности, принятые в российском учете, не отражают справедливой стоимости при оценке биологических активов, не отражают влияния физических свойств биологических активов на финансовые результаты организаций.

Подводя итоги главы, исходя из вышеизложенного, выделим приоритетные, по нашему мнению, направления совершенствования национального учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности на современном этапе:

- 1) Модификация существующих и разработка новых форм первичных учетных документов и отчетности для оформления данных о справедливой стоимости и биотрансформации биологических активов сельского хозяйства;

- 2) Разработка рабочего плана счетов и учетной политики. Необходимо включить в рабочий план счетов новые счета для отражения стоимости, биотрансформации, доходов биологических активов. Кроме того, необходимо разработать интегрированную систему счетов бухгалтерского учета для отражения справедливой стоимости и признания дохода от её использования в учете. Дополнить организационно-технический и методический разделы учетной политики следующей информацией –

порядок использования разработанных модифицированных форм учетных документов, отчетности, порядок определения справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции; признание прибыли и убытка от осуществления процессов биотрансформации; признание биологических активов; раскрытие информации по биологическим активам в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

3) Оценка биологических активов по справедливой стоимости. Предложить методы оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости.

Таким образом, переход к международным стандартам финансовой отчетности требует внесения существенных корректив в привычную схему сельскохозяйственного бухгалтерского учета, но позволяет достовернее определить результаты сельскохозяйственной деятельности, более прозрачно представить их в финансовой отчетности и, что особенно важно, способствует более точному определению финансового результата, а это означает, принятию эффективных управленческих решений.

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В ООО «ДЕВЯТОВО»

3.1 Направления совершенствования бухгалтерского учета биологических активов в организации

Для обособленного отражения биологических активов в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности по справедливой стоимости необходимо внесение изменений в уже сложившуюся отечественную учетную практику. Считаем целесообразным выделить следующих направлений совершенствования данной системы:

- 1) Разработка классификационных признаков биологических активов;
- 2) Формирование новых счетов бухгалтерского учета для отражения на них биологических активов, доходов и расходов от операций с данными активами, а также получаемой от них сельскохозяйственной продукции;
- 3) Выработка новых субсчетов в разрезе уже утвержденных счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций для отражения на них части биологических активов;
- 4) Формирование корреспондентий счетов для отражения биологических активов, доходов и расходов от операций с биологическими активами и получаемых финансовых результатов сельскохозяйственной деятельности;
- 5) Разработка первичной учетной документации по учету биологических активов;
- 6) Внесение изменения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в том числе и в отраслевые формы отчетности.

В настоящее время для учета объектов, входящих в группу биологических активов животноводства, в ООО «Девятово» используется ряд счетов:

- 01 «Основные средства», на котором отражаются биологические активы отрасли животноводства, переведенные в основное стадо организации;

- 08 «Вложения во внеоборотные активы», на котором отражается стоимость животных основного стада до ввода в эксплуатацию;

- 11 «Животные на выращивании и откорме», на котором отражаются различные виды биологических активов, находящиеся на откорме и выращивании;

- 20 «Основное производство», субсчет 1 «Животноводство», на котором отражается незавершенное производство отрасли животноводства.

При введении в практику отечественного бухгалтерского учета нового понятия «биологические активы», при группировке данных активов в соответствии с выбранной классификацией возникнет необходимость внесения изменений в действующий план счетов как в части формирования новых бухгалтерских счетов для отражения на них биологических активов, результатов их биотрансформации, финансовых результатов от операций с данными активами, так и в части разработки субсчетов в разрезе уже утвержденных счетов, которые бы отражали специфику сельскохозяйственной деятельности.

Согласно инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета организации имеют право уточнять содержание субсчетов, представленных в Плане счетов бухгалтерского учета, а по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации для учета специфических операций могут вводить в План счетов новые счета, используя свободные номера счетов.

Считаем целесообразным формировать новые счета для учета биологических активов, прежде всего в зависимости от такого их классификационного признака, как срок использования биологических активов, и выделять счет 06 «Внеоборотные биологические активы», на котором должны отражаться биологические активы, которые в настоящее

время учитываются на счете 01 «Основные средства». К счету 06 рекомендуем открыть субсчет:

06.1 «Долгосрочные биологические активы животноводства»

Для учета оборотных биологических активов отрасли животноводства в настоящее время используется счет 11 «Животные на выращивании и откорме», на котором по субсчетам отражается информация по видам животных. Рекомендуется не только представлять на этом счете информацию об оборотных биологических активах по видам животных (субсчета первого порядка), но и открывать субсчета второго порядка для отражения на них информации о зрелых и незрелых биологических активах [10].

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса, для отражения информации о видах животных на выращивании и откорме целесообразно открывать к счету 11 «Животные на выращивании и откорме» следующие субсчета: 11.1 «Молодняк животных», 11.2 «Животные на откорме», 11.7 «Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам», 11.8 «Скот, принятый от населения для продажи», 11.9 «Скот, переданный в переработку на сторону».

Например, обособленное отражение молодняка животных в зависимости от их готовности к использованию в ООО «Девятово» рекомендовано отражать с использованием предлагаемых субсчетов второго порядка:

11.1.1 «Зрелые биологические активы отрасли животноводства», на котором будет учитываться молодняк животных, предназначенных для продажи, забоя, перевода в основное стадо;

11.1.2 «Незрелые биологические активы отрасли животноводства» для учета поголовья молодняка КРС на протяжении периода их выращивания и подготовки к использованию по их назначению, скот на откорме, переведенный из основного стада.

Аналогично целесообразно отражать на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» информацию о прочих видах зрелых и незрелых биологических активов.

По части биологических активов животноводства, относящихся к внеоборотным активам, начисляется амортизация, поэтому, в разрезе счета 02 «Амортизация основных средств» рекомендовано открыть субсчет:

- 02.1 «Амортизация биологических активов отрасли животноводства».

В разрезе счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» открывать субсчета:

- 08.6 «Перевод оборотных биологических активов в состав внеоборотных активов»;

- 08.7 «Приобретение внеоборотных биологических активов».

Еще одним новым счетом, необходимым для отражения доходов и расходов от операций с биологическими активами, является счет 92 «Доходы и расходы от изменений стоимости биологических активов» на котором рекомендовано представлять доходы и расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов.

Как видно из таблицы 3.1, при введении новых бухгалтерских счетов произойдут следующие изменения при отражении операций с внеоборотными биологическими активами:

- отражение принятия к бухгалтерскому учету приобретенных внеоборотных биологических активов отрасли животноводства, перевод молодняка в группу внеоборотных активов. Списание стоимости биологических активов и сумм начисленной по ним амортизации при их реализации будет производиться не с использованием счета 01 «Основные средства», а с помощью специально открытого для учета биологических активов счета 06 «Внеоборотные биологические активы». Также для начисления амортизации выделен отдельный субсчет 02.1 «Амортизация биологических активов отрасли животноводства» (операции 3,7,8 и 9);

Таблица 3.1 – Существующая и предлагаемая корреспонденция счетов по учету биологических активов животноводства

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Предлагаемая корреспонденция счетов		Существующая корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Отражена задолженность за приобретение взрослых племенных продуктивных животных	08.7	60	08	60
2	Отражены суммы НДС по приобретенным взрослым племенным продуктивным животным	19	60	19	60
3	Принят к бухгалтерскому учету взрослый продуктивный скот, приобретенный за плату	06.1	08.7	01.4	08
4	Отражено начисление амортизации по продуктивному скоту	20.2	02.1	20.2	02
5	Оприходован молодняк животных, полученный в качестве приплода, оцененный по себестоимости	11.1.2	20.2	11	20.2
6	Отражена стоимость привеса молодняка животных, оцененного по себестоимости	11.1.1, 11.1.2	20.2	11	20.2
7	Отражен перевод молодняка животных в основное стадо	08.6 06.1	11.1.1 08.6	08 01	11 08
8	Отражено списание стоимости биологических активов	06	06.1	01.11	01.04
9	Списана сумма начисленной амортизации по выбывшим биологическим активам отрасли животноводства	02.1	06	02	01.11
10	Списана остаточная стоимость выбывших биологических активов отрасли животноводства	90.2	06	90.2	01.11
11	Отражена задолженность покупателей за проданные биологические активы отрасли животноводства	62	90.1	62	90.1
12	Отражена прибыль (убыток) от реализации биологических активов отрасли животноводства	90.1 99	99 90.2	90.1 99	99 90.2

- оприходование молодняка животных, полученного в качестве приплода, перевод молодняка животных в основное стадо. Отражение привеса животных также отражается с использованием счета 11 «Животные на выращивании и откорме», но с выделением субсчетов второго порядка для обособленного отражения зрелых и незрелых биологических активов (операции 5,6,7).

Однако для представления более реальной рыночной стоимости биологических активов и получаемой от них сельскохозяйственной продукции, новых видов биологических активов необходимо осуществлять их оценку по справедливой стоимости и отражать её в учете с помощью новых счетов бухгалтерского учета.

Фастова Е.В. [59] также рекомендует для учета доходов и расходов от операций с биологическими активами открывать счет 92 «Потенциальные доходы и расходы», с помощью которого, например, биологические активы на момент первоначального признания и последующего изменения справедливой стоимости могут быть отражены следующим образом: дебет 06 «Переоценка внеоборотных активов» (новый счет, также предлагаемый Фастовой Е.В.) кредит 92 «Потенциальные доходы и расходы».

Чистая прибыль (убыток) от операций с биологическими активами может быть отражена с использованием счета 92 «Потенциальные доходы и расходы» следующим образом:

- дебет 84 «Чистая прибыль (убыток)» кредит 92 «Потенциальные доходы и расходы»,
- дебет 92 «Потенциальные доходы и расходы» кредит 84 «Чистая прибыль (убыток)».

Захарова Е.В. [41] предлагает на счете 92 учитывать доходы и расходы от биотрансформации биологических активов, в таком случае, по её мнению, учет потенциальных доходов и расходов от биотрансформации необходимо отражать с использованием новых счетов 92 «Потенциальные доходы и расходы от биотрансформации биологических активов» и 85 «Потенциальная прибыль (убытки) от биотрансформации биологических активов» следующим образом:

- дебет 92 кредит 85 – потенциальная прибыль;
- дебет 85 кредит 92 – потенциальный убыток.

В том случае, если организация может проводить оценку биологических активов и получаемой от них сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости, возникает необходимость использования специальной первичной и сводной документации по отражению справедливой стоимости.

Для расчета справедливой стоимости биологических активов в отрасли животноводства Криничной Е.П. [44] был разработан документ «Ведомость

расчета справедливой стоимости (животноводство)», в котором отражается информация о справедливой стоимости биологических активов при их поступлении и выбытии по различным каналам (получение приплода в организации, получение активов безвозмездно, продажа биологических активов, передача их в счет вклада в уставный (складочный) капитал и др.).

В данном документе отражаются:

- наименование биологического актива (корова, телка) или группы биологических активов (телочки, бычки текущего года) (графа 1);
- количество голов и общий вес животных (графы 2 и 3);
- средний вес одной головы при расчете справедливой стоимости группы биологических активов (графа 4), рассчитываемый как отношение общего веса группы биологических активов (графа 3) к количеству голов (графа 2);
- вид используемой для расчета справедливой стоимости цены (рыночная цена на биологический актив на активном рынке, рыночные цены на аналогичные биологические активы, средняя стоимость на единицу продукции и другие цены, информация о которых является доступной) (графа 5);
- стоимость одного центнера живого веса биологического актива (графа 6);
- сумма транспортных расходов, включая расходы на погрузку и разгрузку, расходы на хранение (графа 7);
- предполагаемые сбытовые расходы (налоги, пошлины, комиссионные выплаты, биржевые и обязательные сборы) (графа 8);
- вычитаемые расходы, которые предложены автором и представляют собой расходы, которые уменьшают цену на биологический актив при расчете его справедливой стоимости (графа 9). Рассчитываются суммированием расходов на хранение, транспортных расходов и предполагаемых сбытовых расходов (графа 7+графа 8);

- справедливая стоимость биологических активов (графа 10), рассчитываемая умножением веса животных (графа 3) на стоимость одного центнера живого веса (графа 6) за минусом суммы вычитаемых расходов (графа 9).

Также в документе указывается код синтетического и аналитического счета, и ставят свои подписи следующие должностные лица:

- бухгалтер, который производит расчет справедливой стоимости биологических активов;

- руководитель организации, который выполняет контрольные функции в части правильности исчисления справедливой стоимости биологических активов.

Ведомость расчета справедливой стоимости биологических активов (животноводство) позволяет грамотно осуществлять их оценку по справедливой стоимости и прослеживать порядок данного расчета, поскольку в ней представлена вся необходимая информация для осуществления такого расчета.

Для систематизации данных о справедливой стоимости биологических активов и её изменении за определенный период времени, например, месяц, год, Криничной Е.П. [44] разработан документ «Сводная ведомость справедливой стоимости биологических активов (животноводство), в которой подлежит отражению информация о:

- наличии и изменении поголовья животных, например, отражение информации о поступлении биологических активов в результате получения приплода, покупки, получения привеса в качестве взноса в уставный (складочный) капитал, выбытие в результате продажи, безвозмездной передачи, падежа и т.д. (графа 1);

- количестве голов (графа 2) и общем весе биологических активов (графа 3) на начало, конец периода и по каждому каналу поступления и выбытия биологических активов;

- применяемых видах цен, используемых при расчете справедливой стоимости биологических активов (графа 4);
- справедливой стоимости группы биологических активов (графа 5);
- справедливой стоимости 1 головы биологических активов (графа 6);
- справедливая стоимость 1 центнера живой массы биологических активов (графа 7).

«Сводную ведомость справедливой стоимости биологических активов (животноводство)» подписывают бухгалтер, производящий расчет справедливой стоимости, и руководитель организации, осуществляющий контрольную функцию в части правильного расчета справедливой стоимости.

3.2 Совершенствование методических подходов к оценке биологических активов в организации

Биологические активы сельскохозяйственных организаций могут оцениваться по фактической себестоимости, то есть по сумме фактических затрат за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов, нормативной (плановой) себестоимости на момент получения биологических активов с последующим доведением до фактической себестоимости в конце отчетного года и справедливой стоимости согласно требованиям МСФО 41 «Сельское хозяйство» и разработанному проекту ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» (7, 8).

Оценка биологических активов по справедливой стоимости позволяет представить их стоимость в сумме, максимально приближенной к реальной стоимости на отчетную дату. Составленная бухгалтерская (финансовая) отчетность на основе применяемой оценки по справедливой стоимости позволяет получать пользователям данной отчетности более точную информацию о стоимости как отдельно биологических активов, так и финансового состояния организации в целом. Использование оценки

биологических активов по справедливой стоимости делает учет данных объектов бухгалтерского учета более прозрачным понятным для пользователей, позволяет оценить уровень платежеспособности организации проводить анализ, ресурсного потенциала организации на более высоком уровне.

Для осуществления оценки биологических активов по справедливой стоимости считаем целесообразным ООО «Девятово» использовать алгоритм, включающий:

- 1) выбор объекта оценки;
- 2) группировку объектов оценки по определенным признакам;
- 3) сбор информации о ценах объекта оценки;
- 4) выбор метода оценки объекта;
- 5) оценку объектов в соответствии с выбранным методом;
- 6) использование альтернативных способов оценки;
- 7) обобщение полученных результатов и представление результатов заинтересованным пользователям.

Объектом оценки могут выступать: а) биологические активы; б) группа биологических активов, т.е. совокупность схожих между собой животных и растений; в) сельскохозяйственная продукция. Для оценки активов по справедливой стоимости необходимо сгруппировать активы и продукцию по основным характеристикам, например, по возрастной группе, виду культур, породе, генетическим качествам.

Для наилучшей оценки биологических активов по справедливой стоимости необходимо использовать цены, действующие на активном рынке, то есть на рынке, на котором регулярно совершаются сделки с биологическими активами, в любое время можно найти желающих совершить сделку по покупке и продаже биологических активов и получаемой от них сельскохозяйственной продукции покупателей и продавцов, которые являются независимыми по отношению друг к другу. Информация о ценах на биологические активы и сельскохозяйственную

продукцию доступна для всех заинтересованных пользователей [49].

Если есть несколько активных рынков, то оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции производится по цене, действующей на том рынке, который предполагается использовать для совершения сделки с данными объектами.

Шуклов Л.В. [67] отмечает, что биологические активы большинства российских организаций представлены крупным рогатым скотом в отрасли животноводства и посевами зерновых культур в растениеводстве. Но в России, например, отсутствует единая биржа или база, где бы торговали скотом в живом весе оптом. Информация о ценах на крупный рогатый скот, реализованный в живом весе, может быть получена от отдельных частных лиц, занимающихся их реализацией, организаций, проводящих платный мониторинг цен и получающих информацию от различных фермерских хозяйств. Но объем такой информации всегда очень небольшой, а сами цены существенно отличаются от одного региона к другому.

Таким образом, если активный рынок биологических активов и сельскохозяйственной продукции отсутствует, то можно использовать: рыночные цены на аналогичные биологические активы и сельскохозяйственную продукцию; среднюю стоимость на единицу продукции, например, стоимость свиней в расчете на килограмм мяса; рыночную цену последней сделки на активном рынке биологических активов, в том случае, если после совершения данной сделки хозяйственные условия не претерпели значительных изменений.

Помимо рыночных цен могут использоваться: внутрихозяйственная трансфертная цена, равновесная стоимость, стоимость приобретения, стоимость продажи и др.

Например, организация выращивает и реализует подсолнечник и, как и многие другие сельскохозяйственные организации, реализует его единственному местному маслоцеху. За пределами данного региона есть другие маслоцехи, однако совершать с ними сделки невыгодно из-за более

высоких расходов на доставку. Таким образом, на местном рынке при существовании большого количество поставщиков подсолнечника есть всего один покупатель - местный маслоцех. Цена, установленная на данном рынке, не должна использоваться для расчета справедливой стоимости подсолнечника. Организация должна, например, использовать рыночные цены на аналогичные активы, скорректированные с учетом отличий, отраслевые показатели (стоимость подсолнечника в расчете на 1 га).

Также следует обращать внимание на прогнозы дисконтированных поступлений и платежей денежных средств, исходя из достоверных оценок будущих поступлений денежных средств. При этом необходимо использовать коэффициенты дисконтирования, которые учитывают степень неопределенности в отношении размера и сроков поступлений и платежей денежных средств.

При проведении оценки биологических активов необходимо принимать во внимание следующие аспекты: 1) тип пользователей, для которых осуществляется оценка биологических активов; 2) основополагающие принципы бухгалтерского учета; 3) информационную базу, на основе которой будет осуществляться оценка; 4) подходы к оценке стоимости биологических активов; 5) научную концепцию оценки активов.

Пользователи бухгалтерской информации об оценке биологических активов подразделяются на две группы:

- внутренние пользователи: собственники, руководство организации, руководство структурных подразделений, работники организации, работающие с биологическими активами и отвечающие за их сохранность;
- внешние пользователи: поставщики, покупатели, инвесторы, работодатели, аудиторские организации, государственные органы, общественность.

В качестве основополагающих принципов бухгалтерского учета могут быть использованы следующие принципы: непрерывности деятельности; имущественной обособленности; последовательности применения учетной

политики; временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

При проведении оценки биологических активов необходимо осуществлять выбор информации, которая может содержать данные как о прошлом, так и о настоящем, а также основываться на прогнозах, которые дополняют друг друга.

При проведении оценки могут применяться затратный, рыночный и доходный подходы, каждый из которых предполагает несколько видов оценок. Затратный подход основан на определении затрат, которые необходимы для восстановления (замещения) объекта оценки с учетом износа. При рыночном подходе осуществляется смешанная оценка — по себестоимости с учетом текущих цен активов. При использовании данного подхода представляется возможным спрогнозировать финансовые результаты организации при принятии решений. Для осуществления оценки с использованием рыночного подхода обязательным условием является наличие сведений о рыночных ценах активов. С помощью доходного подхода оцениваются финансовые результаты организации в целом.

При построении модели бухгалтерской оценки биологических активов необходимо применять одну из научных концепций оценки активов - историческую, футуристическую или смешанную. Наиболее распространенной является историческая концепция, в основе которой лежит оценка биологических активов по себестоимости. Варианты оценки активов по себестоимости удовлетворяли не всех бухгалтеров, в результате чего была разработана футуристическая концепция оценки активов, ориентированная на оценку по текущим рыночным ценам.

Возникновение и развитие исторической и футуристической концепций оценки привели к возникновению третьего направления - смешанной концепции, которая заключается в комбинировании оценки по себестоимости и учета активов по текущим рыночным ценам [31].

Для оценки биологических активов необходимо определить: 1) рыночную стоимость биологического актива в момент первоначального

признания; 2) транспортные, разгрузочные и прочие расходы; 3) предполагаемые сбытовые расходы (комиссионные выплаты, биржевые и обязательные сборы, налоги и пошлины).

Данные о ценах могут быть, например, получены от информационно-аналитических агентств, которые проводят маркетинговые исследования и мониторинг цен на биологические активы и сельскохозяйственную продукцию, от органов государственной статистики, Министерства сельского хозяйства РФ, в том числе от министерств сельского хозяйства субъектов РФ, из специальной литературы и средств массовой информации.

Считаем целесообразным ООО «Девятово» расходы, связанные с транспортировкой биологических активов, и предполагаемые сбытовые расходы объединять в группу «вычитаемые расходы», т.е. расходы, на которые уменьшается рыночная (или иная альтернативная) цена биологических активов при определении справедливой стоимости. В рамках разработанного алгоритма представлены формулы, с помощью которых может быть произведен расчет справедливой стоимости ряда биологических активов сельскохозяйственных организаций: получаемого приплода, привеса, биологических активов одного и того же возраста, одной и той же породы. Данные формулы представлены в таблице 3.2 [44].

Таблица 3.2 - Расчет справедливой стоимости биологических активов

Наименование биологического актива	Формула расчета	Используемые обозначения
Приплод (теленки, поросята, ягнята)	$ССба = (Вба \times РСба) - ВРба$	$ССба$ - справедливая стоимость биологических активов, руб.; $Вба$ - вес 1 головы приплода, кг; $РСба$ - рыночная стоимость 1 кг живого веса животных, руб.; $ВРба$ - вычитаемые расходы, руб.; $ОВба$ - общий вес биологических активов выбранной группы, кг; $В1, В2, В3, Вn$ — вес биологических активов, кг; $ОПба$ - общий прирост биологических активов, кг; $П1, П2, П3, Пn$ - прирост каждого биологического актива, кг
Стоимость биологических активов одного и того же возраста, одной и той же породы	1) $ОВба \sim В1 + В2 + В3... + Вn$ 2) $ССба = (ОВба \times РСба) - ВРба$	
Прирост животных определенной группы (крупный рогатый скот, свиньи, овцы)	1) $ОПба = П1 + П2 + П3 +... + Пn$ 2) $ССба = (ОПба \times РСба) - ВРба$	

Также справедливую стоимость можно определить методом

дисконтирования. Процентная ставка дисконтирования может быть определена посредством одной из моделей:

- модель расчета по ликвидационной стоимости применима в том случае, если в ближайшее время ожидается банкротство организации;
- модель кумулятивного построения применима для оценки отдельных активов, обязательств организации, а также всего бизнеса организации;
- модель средневзвешенной стоимости капитала применима в случае необходимости прогнозирования отдачи небольших инвестиционных проектов.

После определения ставки дисконтирования дальнейший расчет осуществляется по модели Гордона по формуле:

$$S = Vt + I / (K - g), \quad (3.1)$$

где $Vt + I$ – прогнозируемая выручка от реализации готовой продукции в планируемом периоде, руб.;

K - ставка дисконтирования, %;

g - средний темп выручки от реализации, %.

Расчетная ставка дисконтирования определяется суммированием безрисковой ставки дохода на капитал и надбавки за оценку альтернативных издержек, за объем производства в организации. Ставка дисконтирования определяется как разность между расчетной ставкой дисконтирования и средним темпом прироста выручки.

В качестве безрисковой ставки дохода на капитал может быть использована ставка рефинансирования Банка России. Средний темп прироста выручки определяется на основе ретроспективного анализа данных о деятельности организации и построения динамического ряда [58].

Себестоимость биологических активов может быть приблизительно равна справедливой стоимости, например, когда не ожидается, что биотрансформация окажет существенное влияние на цену актива (например, если производственный цикл биологического актива составляет длительный

период), когда биотрансформация не происходит с момента осуществления первоначальных затрат (например, когда организация сажает саженцы плодово-ягодных деревьев перед отчетной датой), тогда оценку можно производить по фактической себестоимости.

В таком случае стоимость биологических активов будет составлять сумму затрат на их приобретение за минусом налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. Например, продуктивный скот основного стада, т.е. биологические активы отрасли животноводства, оценивается по фактической себестоимости выращивания, если животные не приобретались со стороны, а были выращены в самой организации. Если они покупаются у граждан, поставщиков, то оцениваются по фактической стоимости приобретения.

Так как часть биологических активов включается в состав материально-производственных запасов, то фактические затраты на их приобретение определяются требованиями ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». К ним относятся: 1) суммы, уплачиваемые о соответствии с договором поставщику (продавцу); 2) суммы, уплачиваемые за информационные, консультационные услуги; 3) таможенные пошлины; 4) невозмещаемые налоги; 5) затраты по заготовке и доставке до места использования; 6) затраты по доведению объектов до состояния, в котором они пригодны к использованию; 7) общехозяйственные и прочие расходы, когда они непосредственно связаны с их приобретением; 8) иные затраты [15].

Биологические активы, оценка которых была произведена по справедливой стоимости, в дальнейшем оцениваются по этой стоимости, а активы, оцененные по фактической себестоимости, в последующем могут оцениваться как по фактической себестоимости, так и по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

Оценка биологических активов по себестоимости и оценка по справедливой стоимости имеют свои преимущества и недостатки,

представленные в таблице 3.3.

Таким образом, в настоящее время существует некоторая вариантность в применяемых способах оценки биологических активов, однако наиболее перспективной является оценка по справедливой стоимости.

Таблица 3.3 – Преимущества и недостатки оценки по себестоимости и оценки по справедливой стоимости (32, 35, 39, 58).

Преимущества способа оценки	Недостатки способа оценки
ОЦЕНКА ПО СЕБЕСТОИМОСТИ	
<p>1. Объективна, поскольку основана на реальных данных, отраженных в документах.</p> <p>2. Вытекает из принципа двойственности. так как факты хозяйственной жизни должны быть зарегистрированы в учете в той оценке, в которой они происходили.</p> <p>3. Простота и однообразность применения.</p> <p>4. Снижение субъективизма в бухгалтерском учете.</p> <p>5. Относительная сопоставимость отчетности различных организаций ввиду однообразности применяемых методов оценки</p>	<p>1. С течением времени теряет свою актуальность.</p> <p>2. Менее надежна, так как расходы на совместно производимые продукты, особенно при наличии приплода и иных форм воспроизводства, распределяются на результаты биотрансформации по весьма условным схемам.</p> <p>3. Процедура соотношения доходов и расходов сама по себе не лишена субъективизма.</p> <p>4. Отсутствие отражения в отчетности событий, которые не имеют денежной оценки, может привести к тому, что отчетность компании не будет достоверно отражать ее состояние.</p> <p>5. При оценке неопределенности, которая существует в отношении бизнеса, невозможно полагаться на финансовую отчетность организации, так как она не отражает фактического положения вещей</p>
СПРАВЕДЛИВАЯ СТОИМОСТЬ	
<p>1. Отражает реальную конъюнктуру цен и может варьироваться в зависимости от рынков сбыта, т.е. учитывает фактор региональности.</p> <p>2. Предоставляет более объективную основу для оценки будущих денежных потоков, поскольку отражает текущую рыночную оценку этих денежных потоков с использованием всей имеющейся информации.</p> <p>3. Надежна и достоверна, так как многие биологические активы котируются на активном рынке, следовательно, данные о рыночных ценах общедоступны.</p> <p>4. Предоставляет наилучшую основу для сопоставимой информации об активах.</p> <p>5. Предоставляет лучшую основу для оценки результатов работы менеджмента, поскольку своевременно отражает результаты всех экономических изменений, относящихся к активам предприятия</p>	<p>1. Неэффективность или отсутствие активного рынка, которые могут привести к «недооценке» или «переоценке» актива рынком, к значительным сложностям при определении справедливой стоимости в условиях отсутствия активного рынка.</p> <p>2. Отражает не реальные сделки, совершенные организацией, а некоторую условную сумму, которая могла бы быть выручена в случае, если актив был бы продан на отчетную дату.</p> <p>3. Внедрение учета по справедливой стоимости требует дополнительных издержек.</p> <p>4. Происходит нарушение принципа осмотрительности.</p> <p>5. Организация имеет ограниченное влияние на свои финансовые результаты</p>

Еще не выработан единый подход к оценке активов по данной стоимости. В нашей стране не сформирован активный рынок биологических активов, не всегда представляется возможным получить достоверную

информацию о рыночной цене данных активов. Однако, несмотря на существующие сложности и ограничения при оценке биологических активов именно оценка по справедливой стоимости позволяет наиболее полно отражать их реальную стоимость в системе бухгалтерского учета.

3.3 Отражение информации о биологических активах в бухгалтерской финансовой отчетности организации

В целях совершенствования бухгалтерского учета биологических активов в условиях перехода на международный принцип их учета и оценки необходимо усовершенствовать формы бухгалтерской (финансовой) отчетности в части отражения биологических активов.

Для повышения качества содержащихся данных в отраслевой бухгалтерской отчетности профессор Хоружий Л.И. [63] выделяет следующие основные направления расширения и дополнения её информационной базы:

1) Социальное развитие; 2) технологическая инфраструктура; 3) производственно-хозяйственная деятельность; 4) коммерческая деятельность; 5) предпосылки в адаптации информационной базы к международным стандартам финансовой отчетности.

Габбасов В.Х. считает, что «...в бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственных организаций должна раскрываться следующая информация:

- 1) Характер деятельности, связанной с каждой группой биологических активов;
- 2) Оценка нефинансовых (натуральных) параметров;
- 3) Методы и основные допущения, использованные при оценке справедливой стоимости каждой группы активов;
- 4) «справедливая стоимость за вычетом ожидаемых расходов по продаже» полученной сельскохозяйственной продукции на момент сбора;

5) Балансовая стоимость биологических активов, права использования которых ограничены или которые находятся в залоге в качестве обеспечения обязательств;

6) Обязательства по совершенствованию или приобретению биологических активов;

7) Стратегии управления финансовыми рисками сельскохозяйственной деятельности;

8) Подробная сверка изменений балансовой стоимости биологических активов по состоянию на начало и конец текущего отчетного периода».

Поэтому, по мнению автора, необходимо при использовании сельскохозяйственным предприятием государственных и иных целевых средств включать в состав бухгалтерской отчетности «Отчет о целевом использовании полученных средств» [35].

Для отражения биологических активов нами предлагаются к использованию в ООО «Девятово» модифицированные Выручаевой А.Е [34] формы бухгалтерской отчетности. Для разработки модифицированных форм бухгалтерской отчетности за основу были приняты формы отчетности, утвержденные Приказом Минфина РФ от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организации». В бухгалтерский учет были введены дополнительные графы, в которых отражается справедливая стоимость биологических активов. В пояснениях к формам отчетности предлагается внести дополнительную информацию о рыночной стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции.

В бухгалтерской отчетности информация о биологических активах представляется обособленно в оценке по справедливой стоимости и фактической себестоимости за вычетом накопленной амортизации (если она начислялась) и накопленных убытков от обесценения.

Предложенные пути совершенствования бухгалтерской отчетности позволят внешним пользователям поучать релевантную информацию для финансового анализа организаций АПК.

Выполняя требования МСФО, Выручаевой А.Е. [34] предлагается следующий порядок отражения информации в бухгалтерской отчетности.

1. Бухгалтерский баланс

Необходимо отразить в бухгалтерском балансе в разделе «Внеоборотные активы» статью «Досрочные биологические активы», в разделе «Оборотные активы» - статью «Текущие биологические активы» в оценке по справедливой стоимости. В соответствии с Приказом Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» в состав бухгалтерского баланса не входит Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах. В соответствии с этим информация об арендованных биологических активах должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

2. Отчет о финансовых результатах.

В отчете о финансовых результатах раскрывается общая сумма прибылей или убытков, возникающих в текущем периоде при первоначальном признании биологических активов по справедливой стоимости, а также об изменении справедливой стоимости биологических активов за вычетом предполагаемых расходов на продажу.

Информацию об изменении справедливой стоимости биологических активов за счет их физического состояния и за счет изменения цен рекомендуется раскрывать в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в текстовой форме.

В данной методике рекомендуется производить расчет следующим образом. Изменение стоимости биологических активов за счет изменения их физического состояния как разница стоимости биологических активов на конец отчетного года, пересчитанной в ценах на начало отчетного года, и их стоимости на начало года, минус стоимость поступивших биологических

активов и плюс стоимость выбывших активов в тех же ценах. Изменение за счет цен как разница стоимости биологических активов на конец отчетного года в ценах на эту дату и их стоимости на начало года, минус стоимость поступивших активов и плюс стоимость выбывших активов в ценах на начало года.

3. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах рекомендуем ООО «Девятово» также раскрывать информацию в отдельности по группам биологических активов – зрелым и незрелым, либо плодоносящим и потребляемым.

Предлагается также раскрывать перечень биологических активов, входящих в ту или иную группу по видам деятельности. Столбец «группы биологических активов» может изменяться в зависимости от наличия тех или иных биологических активов в организации. В пояснениях следует отражать сумму амортизации биологических активов. Раскрытие этой информации не только обеспечит требование МСФО 41 «Сельское хозяйство», но и позволит получить информацию о биологических активах, способных производить сельскохозяйственную продукцию, предназначенную для продажи, что означает получение экономических выгод в будущем.

Рекомендовано раскрывать информацию об амортизации долгосрочных биологических активов, учитываемых по исторической стоимости (себестоимости).

Согласно Приказу Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», информацию в пояснениях можно представлять как в табличной, так и в текстовой форме. Нами рекомендуется информацию представлять в табличной форме. Отдельную информацию, где требуются объяснения действий организации, представлять в текстовой форме. Таким образом, может быть представлена, например, информация о принципах определения стоимости биологических активов.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах предлагаем указать в количественном выражении состав группы биологических активов (вид животных и их количество в группе); природу деятельности и группы биологических активов, в ней участвующих; степень зрелости каждой группы биологических активов; урожайность, продуктивность за отчетный год. Организация раскрывает информацию о принципах разграничения биологических активов на группы.

По каждой группе активов предлагается указать:

- принципы определения стоимости биологических активов, в частности – что послужило информационной базой для определения справедливой стоимости, основные допущения, которые использовались при определении справедливой стоимости каждой группы биологических активов;

- организация раскрывает информацию о справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, полученной в отчетном году сельскохозяйственной продукции (справедливая стоимость определяется на момент получения (сбора) продукции).

- если в качестве справедливой стоимости используется дисконтированная стоимость, следует указать ставку дисконта и количество лет, в течение которых оценивались будущие потоки платежей;

- наличие и суммы ограничений на собственность, касающиеся биологических активов, а также биологические активы, заложенные в обеспечение обязательств;

- обязательства по операциям приобретения биологических активов;

- мероприятия, проведенные организацией в целях предотвращения природных рисков, защиты инвестиций в биологические активы.

Рекомендуется отразить изменение стоимости биологических активов, обусловленное изменением их физического состояния и цен, покупкой и продажей [34].

Относительно биологических активов, справедливую стоимость которых невозможно измерить, следует раскрыть следующую информацию:

- описание таких биологических активов;
- объяснение причин, в силу которых справедливую стоимость невозможно надежно измерить;
- по возможности, диапазон расчетных оценок, в котором, по всей вероятности, находится справедливая стоимость;
- используемый метод начисления амортизации;
- сроки полезного использования или применяемые нормы амортизационных отчислений;
- общую балансовую стоимость и сумму накопленной амортизации (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода.

В течение отчетного периода может появиться возможность надежно оценить справедливую стоимость биологического актива. В этом случае рекомендуется раскрывать следующую информацию:

- описание биологических активов, стоимость которых будет изменена;
- объяснение причин, в силу которых появилась возможность надежного измерения справедливой стоимости;
- влияние перехода к справедливой стоимости [7].

Если организация отражает биологические активы по исторической стоимости, то и из этой стоимости необходимо вычитать сумму амортизации и сумму накопленных убытков от обесценения.

Следуя требованиям МСФО 41, рекомендуем ООО «Девятово» также раскрытие следующей информации в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах:

- 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 [7].

Компания должна предоставить выверку изменений балансовой стоимости биологических активов, имевших место между началом и концом текущего периода.

4. Специализированные формы отчетности АПК

Стоимость произведенной в отчетном году сельскохозяйственной продукции животноводства раскрывается по отдельным группам в формах отчетности № 7-АПК «Реализация продукции» (товарная продукция), 13-АПК «Производство и себестоимость продукции животноводства». Информация о полученных в отчетном году государственных субсидиях, об условиях и целях их получения, о причинах невыполнения условий субсидий отражается в форме № 10-АПК «Отчет о средствах целевого финансирования».

Форма № 8-АПК «Затраты на основное производство» является одной из самых важных форм для учета произведенной продукции по исторической стоимости.

Предполагается, что специализированные формы АПК найдут свое отражение в целях управленческого учета и контроля за затратами, для целей финансового учета – они не позволяют оценить биологические активы на текущую дату.

Международными стандартами не предусматривается представление пользователям детализированной информации, содержащейся в специализированных формах. Выручаева А.Е. [34] считает, что внесение изменений в эти формы, касающиеся справедливой оценки, лишь усложнит работу учетных работников.

Таким образом, согласно проведенному исследованию, нами предлагается в качестве основной, для ведения учета биологических активов

животноводства на современном этапе внедрения международных стандартов, использовать оценку по себестоимости, отражая эту стоимость в отчете о финансовых результатах. В балансе стоимость биологических активов животноводства следует отражать по справедливой стоимости. Расчет стоимости необходимо отразить в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. В отчете о финансовых результатах следует отразить доходы и расходы от первоначального оприходования биологических активов по справедливой стоимости, доходы и расходы от изменения справедливой стоимости. Данный вариант учета и отражения информации о биологических активах наиболее приемлем, так как:

1) позволяет сохранить подход по исторической стоимости (необходим для формирования информации для целей управленческого учета, отражения данных в специализированных формах отчетности);

2) позволяет выполнить требования МСФО 41 в части отражения данных в бухгалтерской отчетности о справедливой стоимости биологических активов;

3) рекомендуемый подход предполагает при внесении изменений в типовые документы разработать минимальное количество новых документов для ведения учета биологических активов и готовой продукции;

4) несмотря на тот факт, что историческая стоимость правдива с точки зрения отражения понесенных затрат и не отражает данные на текущий момент, в условиях отсутствия утвержденных нормативных документов по справедливой стоимости, предлагаемый подход к отражению данных о биологических активах в бухгалтерской (финансовой) отчетности наиболее приемлем.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основании проведенных методологических и теоретических исследований, а также разработки организационно – методических и практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и оценки биологических активов по справедливой стоимости можно сделать следующие обобщающие выводы и предложения:

1. На первом этапе исследования были рассмотрены теоретические аспекты бухгалтерского учета и оценки биологических активов: изучены биологические активы как объекты бухгалтерского учета, рассмотрены предлагаемые учеными классификации биологических активов, изучены современные проблемы их оценки по рыночно ориентированной справедливой стоимости. В условиях перехода на международные принципы учета и оценки указанных активов возникает необходимость внесения изменений в понятийный аппарат, в том числе в части формирования и использования в российской практике бухгалтерского учета нового понятия «биологические активы», в связи с чем был проведен обзор взглядов российских ученых на понятие «биологические активы» и дана авторская трактовка данного понятия.

2. На третьем этапе диссертационного исследования были сформированы рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета и оценки биологических активов в сельскохозяйственной организации. Автором были сформированы рекомендации по применению новых счетов для обособленного отражения в учете биологических активов, доходов и расходов от изменения их справедливой стоимости, а также внесены предложения по открытию ряда субсчетов в разрезе утвержденных счетов бухгалтерского учета, с помощью которых могут быть отражены амортизация биологических активов, вложения во внеоборотные активы. Использование предлагаемых новых счетов и субсчетов будет способствовать более прозрачному отражению в учете сельскохозяйственных организаций операций по движению биологических активов.

3. В целях совершенствования документирования биологических активов предложены формы документов «Ведомость расчета справедливой стоимости биологических активов (животноводство)», «Сводная ведомость справедливой стоимости биологических активов (животноводство)» для целей финансового учета. Первая форма предназначена для отражения информации о справедливой стоимости биологических активов, поступающих в организацию и выбывающих из неё, вторая форма – для систематизации данных о справедливой стоимости биологических активов и её изменении за определенный период времени.

4. Также в работе предложены усовершенствованные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности в части обособленного представления информации о биологических активах в бухгалтерском балансе, приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Согласно проведенному исследованию, нами предлагается в качестве основной, для ведения учета биологических активов животноводства на современном этапе внедрения международных стандартов, использовать оценку по себестоимости, отражая эту стоимость в отчете о финансовых результатах. В балансе стоимость биологических активов животноводства следует отражать по справедливой стоимости. Расчет стоимости необходимо отразить в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. В отчете о финансовых результатах следует отразить доходы и расходы от первоначального оприходования биологических активов по справедливой стоимости, доходы и расходы от изменения справедливой стоимости.

5. В настоящее время в российской практике бухгалтерского учета существует вариантность в применяемых способах оценки сельскохозяйственных животных и растений, однако именно оценка биологических активов по справедливой стоимости позволяет представить их стоимость в сумме, максимально приближенной к их реальной стоимости на отчетную дату. Использование данного вида оценки делает учет более прозрачным, понятным для пользователей, обеспечивает надлежащий учет

биологических активов и получаемой от них сельскохозяйственной продукции.

Для проведения оценки биологических активов по справедливой стоимости предлагаем использовать алгоритм, включающий: 1) выбор объекта оценки; 2) группировку объектов оценки по определенным признакам; 3) сбор информации о ценах объекта оценки; 4) выбор метода оценки объекта; 5) оценку объектов в соответствии с выбранным методом; 6) использование альтернативных способов оценки; 7) обобщение полученных результатов и представление результатов заинтересованным пользователям. В рамках данного алгоритма предложены формулы, позволяющие определять справедливую стоимость получаемого в организации приплода, привеса различных видов животных, справедливую стоимость взрослых животных.

Выполненные исследования позволяют решать актуальные в настоящее время вопросы бухгалтерского учета биологических активов и их оценки в сельскохозяйственных организациях в соответствии с МСФО.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (электронный ресурс): часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ: принят ГД ФС РФ 21.10.1994 (действующая редакция) – Режим доступа: справочно-правовая система «Консультант Плюс».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (электронный ресурс): часть первая утв. Федеральным законом от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Справочно-правовая система «Консультант-плюс».
3. Налоговый кодекс РФ (электронный ресурс): часть вторая утв. 05.08.2000 № 117-ФЗ: принят ГД РФ 19.07.2010 (действующая редакция) – Режим доступа: справочно-правовая система «Консультант Плюс».
4. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О консолидированной финансовой отчетности» // Справочно-правовая система «Консультант-плюс».
5. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» (электронный ресурс) от 06.12.2011 № 402-ФЗ принят ГД РФ (действующая редакция) – Режим доступа: справочно-правовая система «Консультант Плюс».
6. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: одобрена Приказом Министра финансов Российской Федерации от 01.07.2004 № 180 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
7. Международный стандарт финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство» (электронный ресурс) введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н (ред. от 27.06.2016) КонсультантПлюс, 1992-2017.
8. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях : утв.

Приказом Минсельхоза России от 02.02.2004 № 73 // Справочно-правовая система Консультант Плюс».

9. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению: утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и методические рекомендации по его применению : утв. приказом Минсельхоза РФ от 13.06.2001 № 654 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
11. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 : утв. приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
12. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» – ПБУ 9/99 : утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
13. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008): зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 № 12522 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
14. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» – ПБУ 10/99 : утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н (с изм. от 06.04.2015) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) от 09.06.2001 (ред. от 16.05.2016) (электронный ресурс) - Режим доступа: справочно-правовая система «Консультант Плюс».

16. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (электронный ресурс): утверждено приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 24.12.2010) - Режим доступа: справочно-правовая система «Консультант Плюс».
17. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» // Справочно-правовая система «Консультант-плюс».
18. Постановление Правительства РФ от 08.07.97 № 835 «О первичных учетных документах» // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
19. Приказ Минсельхоза от 06.11.2008 № 495 «Об утверждении отраслевой целевой программы «Развитие молочного скотоводства и увеличение производства молока в Российской Федерации на 2009-2012 годы» // Справочно- правовая система «Консультант Плюс».
20. Приказ Минфина России 25.11.2011 № 160н (ред. от 02.04.2013 с изм. от 21.01.2015) «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» // Справочно-правовая система «Консультант-плюс».
21. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 № 66н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
22. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»: зарегистрировано в Минюсте РФ 21.11.2003 № 5252) // Справочно- правовая система «Консультант Плюс».
23. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: утв.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 06.03.1998 № 283 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

24. Проект Методических рекомендаций по учету биологических активов (электронный ресурс) –Режим доступа: <http://www.mcx.ru/documents/document/>
25. Проект Положения по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
26. Алборов Р.А. Материалы конференции. «Проблемы бухгалтерского учета в условиях инновационного развития сельского хозяйства», РГАУ-МСХА им К.А. Тимирязева, декабрь 2008.
27. Алборов Р.А. / Предпосылки и моделирование развития управленческого учета в сельскохозяйственных организациях/ Алборов Р.А., Концевая С.М., Козьменкова С.В. // Международный бухгалтерский учет.- 2015.- №15 (357).
28. Алборов Р.А./ Развитие методики оценки и учета биологических активов в соответствии с требованиями МСФО 41 «Сельское хозяйство»/ Алборов Р.А., Концевая С.М. // Международный бухгалтерский учет.- 2012.- №2.
29. Алборов, Р. А. / Учет и оценка материальных ценностей по справедливой стоимости в сельскохозяйственном производстве / Р. А. Алборов, Л. И. Хоружий, С. М. Концевая // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий.– 2006.– № 7.– С. 48-50.
30. Аникин П. Приживется ли справедливая стоимость в России (Электронный ресурс)/ журнал «Консультант».- 2006 г.- №5.
31. Богатая И.Н. / Бухгалтерский учет [Текст] / И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова. -4-е изд., перераб. и доп. – Ростов н/Д: Феникс, 2007. - 858 с.

32. Брюханов М.Ю. / Концепция поддержания капитала как способ влияния на стоимость элементов отчетности// Финансовый менеджмент. – 2010.- № 2.
33. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учебник / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева, Ю.В. Слияков, А.В. Бодяко – М.: КНОРУС, 2011.
34. Выручаева А.Е./ Классификация биологических активов сельского хозяйства/ А.Е. Выручаева // Проблемы бухгалтерского учета в условиях инновационного развития сельского хозяйства: материалы всерос. науч.-практ. конф. – М.: РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, 2009.
35. Габбасов В.Х. /Организация бухгалтерского учета биологических активов в соответствии с международными стандартами// Вестник ОГУ. – Октябрь 2008. - №10.
36. Газизьянова Ю.Ю. / Учет и отражение в отчетности биологических активов животноводства: автореф. на соиск. уч. ст. канд. эконом. наук – Саратов, 2008. – 18 с.
37. Григорьева К.В./ Классификация и оценка *биологических активов* в бухгалтерском *учете* и отчетности (Поленова С.Н., Григорьева К.В.). // Аудитор. - 2014. - № 9.
38. Грюнинг Хенни ван. / Международные стандарты финансовой отчетности: практическое руководство – М.: Весь мир, 2006. – 344 с.
39. Джикия К.А. / Вопросы внедрения категории «справедливая стоимость» в российской практике ведения учета и формирования бухгалтерской отчетности в сельском хозяйстве [Текст]/Проблемы бухгалтерского учета в условиях инновационного развития сельского хозяйства: материалы всерос. науч.-практ. конф. – М.: РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, 2009.
40. Дятлова А.Ф. Проблемы развития бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики на основе МСФО (электронный ресурс) /

- А.Ф.Дятлова // Международный бухгалтерский учет. – 2010 - № 4 -
Режим доступа: справочно-правовая система «Консультант Плюс».
- 41.Захарова Е.В. /Управление биологическими активами в с/х
организациях: автореф. на соиск. уч. ст. канд. эконом. наук/
Е.В.Захарова.- Ижевск, 2009. – 24 с.
- 42.Кияткин А.С. /Учет и анализ активов и обязательств по справедливой
стоимости. Тольятти: 2006 г.- 211 с.
43. Ковалев В.В. Финансовая отчетность и её анализ (основы
балансоведения) [Текст]: учеб. пособие / В.В. Ковалев; Вит.В. Ковалев
– М.: Велби : Проспект, 2004. – с.432.
- 44.Криничная Е.П. /Теоретико-методологические аспекты учета
биологических активов. - автореф. на соиск. уч. ст. канд. эконом. наук.
-28 с.
- 45.Кузнецова Е. /МСФО в сельском хозяйстве / МСФО: практика
применения. – 2007. - № 6.
- 46.Леснова Ю.В. /МСФО 41 «Сельское хозяйство»// корпоративная
финансовая отчетность. Международные стандарты.- 2007.- №12.
47. Мизиковский Е.А. Оценка по справедливой стоимости (Электронный
ресурс)
48. Николаев И.Р./Проблемы реальности баланса / Экономическое
развитие.- 1926 г.
- 49.Палий В.Ф. /Международные стандарты учета и финансовой
отчетности: учеб. / В.Ф. Палий.- М.: ИНФРА-М, 2003. -472 с.
- 50.Палий В.Ф. /Оценка в бухгалтерском учете [Текст] / В.Ф. Палий/
Бухгалтерский учет. – Февраль 2007 - № 3
- 51.Пизенгольц М.З. /Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве.
Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учебник / М.З. Пизенгольц. –
4-е изд., М.: 2002 г.

52. Проняева Л.И. /Проблемы учета активов по справедливой стоимости / Международный бухгалтерский учет.- 2010 г.- №4.
- 53.Сергеева, Л. А. Состояние и перспективы развития инвестиционной деятельности в АПК / Л. А. Сергеева // Вестник Адыгейского государственного университета.– 2006.– № 4.– С. 56-62.
- 54.Степаненко Е.И. Методика учета биологических активов с/х предприятий в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс]/ Е.И. Степаненко.- Режим доступа:
[http://www.rgazu.ru/db/vestnic/2009\(1\)/econ_unh/023.htm/](http://www.rgazu.ru/db/vestnic/2009(1)/econ_unh/023.htm/)
- 55.Терехов А.М. /Учет биологических активов. - автореф. на соиск. уч. ст. канд. эконом. наук/ - Нижний Новгород , 2011. – 25 с.
- 56.Удалова З.В. /Современные концепции формирования учетно-аналитического обеспечения управления с/х организациями – ростов н/Д: ЮФУ, 2011. -528 с.
- 57.Усенко Л.Н. /Совершенствование учетно-аналитического обеспечения управления с/х организациями на основе применения стратегического упр. учета// Управленческий учет. – 2011.- №2.
- 58.Учет по справедливой стоимости: теория и практика. /Финансовая газета [Электронный ресурс]. – 2000. - № 30.
- 59.Фастова Е.В. /Учет биологических активов по справедливой стоимости в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство»/ Е.В. Фастова, Р.А. Алборов, С.М. Концевая // Экономика с/х и перерабатывающих предприятий. -2007. –№1.
60. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета. / Финансы и статистика 1997
61. Хорин Н.А. Финансовая отчетность организации: цель составления / Бухгалтерский учет.- 2001 г.

62. Хоружий Л.И. Сущность и экономическое содержание справедливой стоимости и других альтернативных стоимостных категорий, используемых в различных МСФО, М.: 2009 г.
63. Хоружий Л.И. Основные направления трансформации отраслевой бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях рыночной среды/ Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2010 г.- №5.
64. Хоружий Л.И. Оценка готовой продукции сельского хозяйства по справедливой стоимости/ Аудиторские ведомости. – 2011. – № 11.
65. Хоружий, Л. И. Проблемы адаптации международного стандарта финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство» / Л. И. Хоружий, Т. А. Сулова.– М.: Бухгалтерский учет, 2006.– 168 с.
66. Хоружий Л.И./Развитие бухгалтерского учета и методики оценки биологических активов скотоводства/ Хоружий Л.И., Гасанов М.Ю., М.: 2016 г.
67. Шуклов Л.В. Учет биологических активов: методология оценки и раскрытие информации [Электронный ресурс]/ Международный бухгалтерский учет. -2010. - № 15.
68. Шутова, И. С. Бухгалтерский (управленческий) учет в сельском хозяйстве : учеб. пособие / И. С. Шутова, Г. М. Лисович.– М. : Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2011.–168 с.
69. Экономический словарь (электронный ресурс). – Режим доступа: [http^//mirslovarei.com/cco](http://mirslovarei.com/cco).