

УДК 657.01

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИК ОЦЕНКИ И УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ
КАК ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ****Д.С. ГРУЗНЕВИЧ***(Представлено: канд. экон. наук Е.Ю. АФАНАСЬЕВА)*

Рассматриваются методики оценки и учета биологических активов как объектов бухгалтерского учета в условиях сближения национальных систем учета с Международными стандартами, представлены критерии выбора порядка оценки биологических активов по справедливой и фактической стоимости в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство», определены объекты бухгалтерского учета при оценке биологических активов по справедливой стоимости, приведены типовые корреспонденции по учету биологических активов по справедливой стоимости.

Актуальность. В условиях сближения национальных систем бухгалтерского учета с Международными стандартами финансовой отчетности, особо важное значение приобретает процесс гармонизации нормативных и правовых документов Республики Беларусь в соответствии с принципами зарубежного учета.

Интеграционные процессы обусловили появление в бухгалтерском учете новой учетной категории – «биологические активы», которая в настоящее время отсутствует в белорусской нормативной базе, что приводит к несоответствию учетной информации, формируемой в отечественном учете, с Международными стандартами. Также на данный момент отсутствует целостная информационная база по учету биологических активов, а их специфика, несомненно, требует специальных подходов к отражению в учете.

Исходя из этого, возникает необходимость выделения биологических активов как самостоятельного объекта бухгалтерского учета, отличного от других и обладающего рядом исключительных свойств.

Основная часть. Рассматривая вопрос оценки и учета биологических активов, важным признаком их дифференциации выступает продолжительность периода использования. Согласно данному признаку изучаемая категория классифицируется на долгосрочные и краткосрочные биологические активы. Исходя из этого, в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь, можно определить следующее:

- долгосрочные биологические активы учитываются в качестве основных средств и оцениваются в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств № 26, утвержденной Постановлением Министерства финансов 30 апреля 2012 г., по первоначальной стоимости [1];
- краткосрочные биологические активы учитываются в качестве запасов и оцениваются в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов № 133, утвержденной Постановлением Министерства финансов 12 ноября 2010, по фактической себестоимости [2].

Условия признания в данном случае соблюдены.

Вместе с тем, во-первых, биологические активы – это особый вид активов, обладающих уникальными признаками и способных к биотрансформации, что не соответствует всецело критериям отнесения активов к основным средствам или запасам. Во-вторых, в условиях сближения национального учета с Международными стандартами финансовой отчетности (в частности МСФО 41 «Сельское хозяйство») необходимо учитывать биологические активы в соответствии с зарубежными принципами. Это предопределяет необходимость разработки новой методики оценки и учета биологических активов, учитывая их существенные характеристики и основываясь на требованиях международных стандартов.

МСФО 41 «Сельское хозяйство» предполагает оценку биологических активов по справедливой стоимости – стоимости, которая была бы получена при продаже биологического актива при проведении операции на добровольной основе между участниками активного рынка на дату оценки; либо по фактической себестоимости в случаях, когда справедливая стоимость не поддается оценке [3].

В таблице 1 представлены критерии выбора порядка оценки биологических активов по справедливой и фактической стоимости в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство». Так, в качестве справедливой стоимости могут выступать рыночные цены на аналогичные объекты либо на подобные активы с учетом корректировки, отраслевые показатели или приведенную стоимость чистых потоков денежных средств, ожидаемых от этого актива, путем их дисконтирования по ставке текущего рынка.

Следовательно, для приведения учетных данных национальных сельскохозяйственных организаций в соответствие требованиям Международных стандартов финансовой отчетности необходимо как в момент первоначального признания, так и на конец каждого отчетного периода оценивать биологические активы по справедливой стоимости, что требует выделения новых объектов учета, возникающих при такой оценке.

Таблица 1. – Критерии выбора порядка оценки биологических активов по справедливой и фактической стоимости в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство»

По справедливой стоимости	По фактической себестоимости
1) наличие активного рынка: → рыночная цена.	в случае отсутствия рыночных цен и показателей стоимости, а альтернативные расчеты являются условно ненадежными.
2) отсутствие активного рынка: → цена последней сделки на рынке; → рыночная цена на подобные активы с учетом корректировки; → отраслевые показатели.	
3) отсутствие рыночных цен и стоимости отраслевых показателей: → приведенная стоимость чистых потоков денежных средств, ожидаемых от использования биологического актива путем их дисконтирования.	

В таблице 2 представлены разработанные нами объекты бухгалтерского учета при оценке биологических активов по справедливой стоимости на всех этапах учета: в момент первоначального признания и при последующей оценке.

Таблица 2. – Объекты бухгалтерского учета при оценке биологических активов по справедливой стоимости

В момент первоначального признания	Последующая оценка
1) затраты по приобретению биологического актива: → для д/с БА отражаются на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы»; → для к/с БА отражаются на счете 11 «Краткосрочные биологические активы».	1) корректировки в части дооценки (уценки) биологического актива: → для д/с БА отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы»; → для к/с БА – корректировки не проводятся
2) справедливая стоимость биологического актива.	
3) доходы (расходы), возникающие при признании биологического актива по справедливой стоимости: → для д/с БА отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы»; → для к/с БА отражаются на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».	2) корректировка справедливой стоимости на сумму накопленной амортизации (для зрелых долгосрочных биологических активов): → отражается на счете X «Амортизация биологических активов».

При первоначальной оценке биологических активов по справедливой стоимости в качестве объектов учета следует выделить:

- 1) затраты по приобретению биологического актива;
- 2) биологический актив по справедливой стоимости;
- 3) доходы (расходы), возникающие при признании биологического актива по справедливой стоимости.

Для отражения затрат по приобретению долгосрочных биологических активов предлагаем открывать субсчета первого порядка к счету 08 «Вложения в долгосрочные активы», на которых будут учтены затраты на приобретение биологических объектов в разрезе отраслевой принадлежности.

Для учета долгосрочных биологических активов следует предусмотреть отдельный счет X «Долгосрочные биологические активы» и открыть к нему субсчета в разрезе классификационных групп, выделенных в организации. Это позволит сформировать упорядоченную информационную базу по стоимости долгосрочных биологических активов, позволяющую принять своевременные решения по различным классификационным группам.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов № 102 «деятельность организации по приобретению и созданию инвестиционных активов относится к инвестиционной, поэтому доходы и расходы, возникающие при признании долгосрочных биологических активов по справедливой стоимости, следует отражать на счете 91 «Прочие доходы и расходы» [4].

Для учета наличия и движения краткосрочных биологических активов животноводства рекомендуем активный счет 11 «Животные на выращивании и откорме» переименовать в счет «Краткосрочные биологические активы».

Данный счет предназначен для учета молодняка животных, взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле, птицы живой, зверей пушных, кроликов, пчелосемей, взрослых животных, выбракованных из основного стада.

Для учета животных по счету 11 «Краткосрочные биологические активы» рекомендуем открыть два субсчета:

- 11/1 «Краткосрочные биологические активы животноводства, оцененные по справедливой стоимости» для учета наличия и движения краткосрочных биологических активов животноводства, оцененных по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;
- 11/2 «Краткосрочные биологические активы животноводства, оцененные по фактической себестоимости» для учета наличия и движения краткосрочных биологических активов животноводства, справедливую стоимость которых достоверно определить невозможно.

Аналитический учет ведется по видам краткосрочных биологических активов животноводства.

Учет краткосрочных биологических активов растениеводства ведут на активном счете 10 «Материалы» (к примеру, семена отдельных культур), поскольку учитывать такие активы на отдельном счете нецелесообразно в виду быстрого срока их оборачиваемости и/или перехода в сельскохозяйственную продукцию.

Таким образом, затраты по выращиванию краткосрочных биологических активов растениеводства собираются и концентрируются по счету 20 «Основное производство» откуда в дальнейшем распределяются на готовую сельскохозяйственную продукцию.

Последующая оценка (на конец каждого отчетного периода) подразумевает под собой учет:

- 1) в части дооценки (уценки) долгосрочных биологических активов;
- 2) в части амортизации (для зрелых долгосрочных биологических активов).

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов № 102 «суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения» признаются доходами (расходами) по инвестиционной деятельности, в связи с чем изменение стоимости долгосрочных биологических активов, вызванных увеличением (уменьшением) справедливой стоимости следует отражать на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Зрелые долгосрочные биологические активы как средство производства, используемые многократно в производственном процессе амортизируются. Для отражения амортизации биологических активов рекомендуем предусмотреть отдельный пассивный счет X «Амортизация биологических активов», который позволит накапливать информацию о сумме накопленной амортизации по биологическим активам.

Типовые корреспонденции по учету биологических активов по справедливой стоимости представлены в таблице 3.

Таблица 3. – Типовые корреспонденции по учету биологических активов по справедливой стоимости

Основание	Сумма	Дт	Кт
Первоначальное признание			
1	2	3	4
Приобретение за плату	Сумма расходов на приобретение (за минусом НДС)	08 (11/2)	60
	НДС	18	60
	Справедливая стоимость за минусом расходов на продажу	Долг. биолог. Активы (11/1)	08 (11/2)
	Положительная разница между суммой приобретения и справедливой стоимостью или Отрицательная разница между суммой приобретения и справедливой стоимостью	91 Долг. биолог. Активы (11/1)	08 (11/2) 91
Безвозмездное поступление или выявленные в ходе инвентаризации	Справедливая стоимость за минусом расходов на продажу	08	91
		Долг. биолог. активы	08
Получение в результате воспроизводства	Справедливая стоимость за минусом расходов на продажу	Долг. биолог. активы	91
Перевод в категорию долгосрочных биологических активов	Справедливая стоимость за минусом расходов на продажу	Долг. биолог. активы	11/1

Окончание таблицы 3

	2	3	4
Последующая оценка			
Увеличение справедливой стоимости	Разница между текущей и предыдущей оценкой	Долг. биолог. активы	91
Уменьшение справедливой стоимости	Разница между текущей и предыдущей оценкой	91	Долг. биолог. активы
Оценка биологических активов по справедливой стоимости, ранее признанных по фактической себестоимости	Справедливая стоимость за минусом расходов на продажу	Долг. биолог. активы (спр.ст.)	Долг. биолог. активы (с/с)
	Положительная разница между себестоимостью и справедливой стоимостью или	91	Долг. биолог. активы (спр.ст.)
	Отрицательная разница между себестоимостью и справедливой стоимостью	Долг. биолог. активы (спр.ст.)	91
Амортизация			
Амортизация биологических активов, учитываемых по фактической себестоимости	Насумму амортизации	20	Аморт. долг. биолог. активы
Обесценение			
Снижение стоимости	Сумма обесценения	91	Долг. биолог. активы
Восстановление убытка от обесценения	Сумма, на которую восстанавливается убыток (не выше суммы ранее признанного убытка)	Долг. биолог. активы	91

Таким образом, в результате исследования Международных стандартов финансовой отчетности, законодательства Республики Беларусь, Российской Федерации, научно-исследовательской литературы, нами была разработана методика оценки и учета биологических активов по справедливой стоимости, адаптированная под требования зарубежного учета и соответствующая национальному законодательству, что позволит сельскохозяйственным организациям представлять детализированную информацию о стоимости биологических активов в рыночной оценке, понятную на международном уровне.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апр. 2012 г. № 26.
2. Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых Постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 12 нояб. 2010 г. № 133.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство».
4. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 сент. 2011 г. № 102.