

5.2.3. РЕГИОНАЛЬНАЯ И ОТРАСЛЕВАЯ ЭКОНОМИКА
(ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ)

Научная статья
УДК 631.162, 657.42

DOI: 10.53914/issn2071-2243_2024_1_185

EDN: VZHZHA

**Современные концепции формирования информации
о биологических активах животноводства в системе
бухгалтерского учета организаций агропромышленного
комплекса для целей управления**

Алексей Юрьевич Попов^{1✉}, Антон Владимирович Чепулянис²

^{1, 2} Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, Россия

¹ prepopov@yandex.ru✉

Аннотация. Рассмотрены вопросы признания и оценки биологических активов животноводства в системе бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций. Обоснована необходимость пересмотра традиционных подходов учета животных на выращивании и откорме в связи с принятием новых ФСБУ. Приведена классификация животных, находящихся в основном стаде, и молодняка по объектам бухучета в зависимости от цели их использования, выращивания. Систематизированы виды оценок указанных животных при первоначальном признании, при последующем учете и отражении в финансовой отчетности. Раскрыты особенности формирования первоначальной стоимости в зависимости от способа поступления биологических активов. Сделан акцент на включение в стоимость животных процентов по заемным средствам в случае признания животных инвестиционными активами, а также учет в стоимости величины оценочных обязательств. Выполнен анализ методики оценки биологических активов, приобретаемых на условиях отсрочки/рассрочки платежа. Раскрыта система калькулирования фактической себестоимости животных, подлежащих учету в составе запасов. В отношении последующей оценки активов охарактеризованы модели учета основного стада по первоначальной и по переоцененной стоимости, обобщен практический опыт применения права переоценки. Проанализированы проблемы начисления амортизации основного стада и признания величины обесценения животных при наличии соответствующих признаков. При учете животных в составе запасов охарактеризованы факторы определения возможной цены продажи для отражения в бухгалтерском балансе. Обобщена роль учетной политики предприятия АПК при формировании учетной информации о биологических активах животноводства и обосновано ее влияние на показатели деятельности сельскохозяйственной организации, необходимые для управления. Обозначены направления совершенствования системы учета биологических активов животноводства в целях повышения эффективности деятельности агрокомплексов и продовольственной безопасности.

Ключевые слова: биологические активы, основные средства, капитальные вложения, животные на выращивании и откорме, первоначальная стоимость, фактическая себестоимость, обесценение, организации АПК

Для цитирования: Попов А.Ю., Чепулянис А.В. Современные концепции формирования информации о биологических активах животноводства в системе бухгалтерского учета организаций агропромышленного комплекса для целей управления // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2024. Т. 17, № 1(80). С. 185–196. https://doi.org/10.53914/issn2071-2243_2024_1_185-196.

5.2.3. REGIONAL AND SECTORAL ECONOMICS
(ECONOMIC SCIENCES)

Original article

**Contemporary concepts of forming information on biological assets
of animal husbandry in the accounting system of organizations
of the Agro-Industrial Complex for management purposes**

Aleksey Yu. Popov^{1✉}, Anton V. Chepulyanis²

^{1, 2} Ural State University of Economics, Ekaterinburg, Russia

¹ prepopov@yandex.ru✉

Abstract. The article reveals the issues of recognition and evaluation of biological assets of animal husbandry in the accounting system of agricultural organizations. The necessity of revising the traditional approaches of accounting animals in farming and fattening in connection with the adoption of the new Russian Accounting

Standards is substantiated. The classification of animals in the main herd and young animals according to the objects of accounting, depending on the purpose of their use, cultivation, is given. The types of assessments of these animals are systematized at the initial recognition, at subsequent accounting and reflection in the financial statements. The features of the formation of the initial cost depending on the method of receipt of biological assets are disclosed. Emphasis is placed on the inclusion of interest on borrowed funds in the cost of animals in case of recognition of animals as investment assets, as well as accounting for the value of estimated liabilities in the cost. The methodology of evaluation of biological assets acquired on deferred/installment payment terms is analyzed. The system of calculating the actual cost of animals to be accounted for as part of stocks is disclosed. With regard to the subsequent valuation of assets, the models of accounting for the main herd at initial cost and at revalued value are characterized, practical experience in applying the right of revaluation is summarized. The problems of depreciation of the main herd and recognition of the amount of depreciation of animals in the presence of relevant signs are analyzed. When accounting for animals as part of stocks, the factors of determining the possible sale price for reflection in the balance sheet are characterized. The role of the accounting policy of the Agro-Industrial Complex enterprise in the formation of accounting information on biological assets of animal husbandry is summarized and its influence on the performance indicators of the agricultural organization necessary for management is substantiated. The directions of improving the system of accounting for biological assets of animal husbandry in order to increase the efficiency of agricultural complexes and improve food security are outlined.

Keywords: biological assets, fixed assets, capital investments, animals in farming and fattening, initial cost, actual cost, impairment, organizations of the Agro-Industrial Complex

For citation: Popov A.Yu., Chepulyanis A.V. Contemporary concepts of forming information on biological assets of animal husbandry in the accounting system of organizations of the Agro-Industrial Complex for management purposes. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Voronezh State Agrarian University*. 2024;17(1):185-196. (In Russ.). https://doi.org/10.53914/issn2071-2243_2024_1_185-196.

Одной из ключевых стратегий развития РФ является озвученная Президентом необходимость обеспечения продовольственной безопасности как составляющей национальной безопасности. Ключевую роль в достижении поставленной цели играет агропромышленный комплекс, являющийся главным поставщиком продуктов питания. Как отмечает А.Р. Валиев, «функционирование конкурентоспособного производства продуктов питания возможно только при адаптации агротехнологий производства сельскохозяйственной продукции к глобальным климатическим изменениям, разработке эффективных систем производства с максимальной экологической безопасностью, цифровизации и информатизации аграрного сектора экономики и глубокой интеграции агробизнеса с аграрным образованием и наукой, а также при активной государственной поддержке отрасли» [2].

Основным ресурсом и результатом производственного цикла сельскохозяйственных организаций является продукция животноводства и растениеводства, относящаяся к биологическим активам. Для выработки грамотного комплекса мер по управлению процессом функционирования агропромышленного комплекса управленцам необходима точная и достоверная информация об указанных видах биологических активов, которая формируется в системе бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта.

Вопросы учета объектов животноводства поднимались в работах таких отечественных исследователей, как Н.С. Жминько [9], О.В. Кваша [11], Ю.В. Чернова [20] и др. Научный интерес представляют решения, предлагаемые в защищенных по указанной проблеме диссертациях, в частности М.М. Залалтдинова [10], А.М. Терехова [19], В.В. Козлова [13] и др.

Определенный научный вклад в изучение проблемы повышения достоверности данных учета внесен в связи с переходом на международные стандарты финансовой отчетности и применением МСФО 41 «Сельское хозяйство» такими экспертами, как А.О. Береза [1], М.Ю. Гасанов [3], С.В. Кесян [12] и др. Заслуживает внимания и наработанный зарубежный опыт по учету объектов животноводства, описанный в работах К. Drastig с соавт. [22], F. Golshani с соавт. [23], R.S. Sharma [24] и др.

Следует отметить, что система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета находится в постоянном движении, принимаются новые федеральные стандарты учета взамен ранее действующих ПБУ. Многие исследователи занимались разработкой данной проблемы, например М.А. Городилова [5], Т.Ю. Дружиловская [7], О.В. Елисеева [8], однако опубликованные работы не в полной мере затрагивают специфику сельскохозяйственных организаций, в частности животноводства. Указанные обстоятельства подтверждают актуальность поднимаемых в настоящей работе вопросов и определяют ее цель – раскрытие современных подходов к оценке и учету биологических активов животноводства организаций агропромышленного комплекса, а также разработка рекомендаций по совершенствованию указанных направлений и повышению репрезентативности учетной информации для управления сельскохозяйственными организациями.

В ходе проведения исследования анализировали положения действующего законодательства в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности, а также МСФО, точки зрения отечественных и зарубежных экспертов, касающиеся оценки и учета биологических активов животноводства. Используются данные открытой отчетности крупных организаций агропромышленного комплекса, раскрывающие положения учетной политики, в частности АО Агрокомбинат племзавод «Красногорский», АО «Агрофирма "Рогачево"», АО «Аксайское» и др. При выполнении работы применяли общенаучные методы и методы теоретического исследования. Осуществлена постановка проблемы оценки и учета объектов животноводства в связи с вводом в действие федеральных стандартов бухгалтерского учета «Запасы» (ФСБУ 5/2019), «Основные средства» (ФСБУ 6/2020) и «Капитальные вложения» (ФСБУ 26/2020), проведено описание норм ряда стандартов с разбором проблематики и предложением рекомендаций в части адаптации норм под отраслевую специфику организаций АПК в сфере животноводства. Предложена научно обоснованная классификация объектов учета животноводства, применены методы сравнения и экстраполяции для выявления особенностей оценки биологических активов, использован метод моделирования для раскрытия методики формирования учетной информации об объектах животноводства.

Рассмотрение особенностей оценки и учета биологических активов животноводства следует начать с обзора системы нормативно-правового регулирования учета данных объектов. Российское законодательство на сегодняшний момент не содержит дефиниции «Биологический актив», поэтому в данной работе будем оперировать термином, приведенным МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», который определяет биологический актив как живущее животное или растение. Ключевым признаком биологических активов является их способность к биотрансформации, включающей в себя процессы роста, вырождения, продуцирования и размножения, вследствие которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения [21].

Общая система нормативно-правового регулирования бухучета определена положениями Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», который относит к нормативным актам в области регулирования: 1) федеральные стандарты учета; 2) отраслевые стандарты; 3) нормативные акты Центробанка РФ; 4) рекомендации в области учета; 5) стандарты хозяйствующего субъекта. Указанная система, кроме актов ЦБ РФ, выстроена по мере снижения легитимности положений указанных актов, соответственно положения отраслевых стандартов не могут противоречить нормам федеральных стандартов и др.

В настоящее время в российском законодательстве отсутствует специализированный федеральный стандарт, посвященный бухгалтерскому учету биологических активов. Действующими федеральными стандартами, косвенно регулирующими учет данных объектов на современном этапе, являются ФСБУ 5 «Запасы», ФСБУ 6 «Основные средства» и ФСБУ 26 «Капитальные вложения». Следует упомянуть принятую на момент подготовки настоящей статьи Программу разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета, утвержденную приказом Минфина РФ № 23н от 22.02.2022, которая предполагает вступление в силу нового российского стандарта «Биологические активы» с 2028 г. Подготовка проекта стандарта поручена Институту профессиональных бухгалтеров России, сроком представления проекта стандарта является III квартал 2025 г., однако на сегодняшний день в отношении данных объектов учета имеется существенный пробел.

ПБУ 1/2008 «Учетная политика организаций» допускает при наличии соответствующих пробелов в российском законодательстве в сфере бухгалтерского учета использовать нормы международных стандартов финансовой отчетности, в указанном аспекте допустимо применение норм IAS 41 «Сельское хозяйство», однако данный стандарт приводит лишь основные подходы к признанию биологических активов в отчете о финансовом положении по справедливой стоимости, не выделяя их в соответствующую учетную категорию. Кроме того, внедрение международных стандартов финансовой отчетности в отечественную практику должно учитывать и наработанный отечественный опыт. Как отмечает В.Г. Гетьман, «... данное положение объясняется рядом причин: в одних случаях у ряда государств накоплена более продвинутая практика в той или иной сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности, чем заложенная в международных стандартах; в других – нормы юрисдикции отличаются от предусмотренных в международных стандартах» [4].

Отраслевые стандарты в области учета биологических активов животноводства для агропромышленного комплекса на сегодняшний день не приняты, однако имеется существенный объем методических рекомендаций, в частности Методические рекомендации по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73, Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза России от 6 июня 2003 г. № 792, Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве, также утвержденные Минсельхозом РФ, План счетов бухучета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций АПК и методические рекомендации по его применению, утвержденные Приказом Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654 и др. Нормы вышеуказанных методических рекомендаций в большей степени учитывают отраслевую специфику сельского хозяйства и деятельности субъектов АПК, однако они расшифровывают и уточняют положения ныне отмененных стандартов ПБУ 5/01 и ПБУ 6/01. Кроме того, применение рекомендаций допустимо лишь в части, не противоречащей действующим ФСБУ, которые не учитывают в полной мере отраслевую специфику агропромышленного комплекса. Следовательно, путем адаптации рекомендаций под нормы стандартов решается одна из задач настоящей работы – выработка комплекса мер по повышению достоверности оценки биологических активов животноводства.

По общему правилу, биологические активы большинства видов животноводства, включая скотоводство, свиноводство, овцеводство, птицеводство, коневодство и др., подразделяются на: 1) основное стадо; 2) молодняк на выращивании и откорме. Данная традиционная классификация предполагает учет основного стада животных в составе основных средств, а молодняка на выращивании и откорме – в составе запасов. План счетов бухучета подтверждает указанную классификацию, относя бухгалтерский счет 01 «Основные средства» к внеоборотным активам, а счет 11 «Животные на выращивании и откорме» – к запасам. Однако введенный в действие ФСБУ 26 «Капитальные вложения» требует внесения определенных уточнений, поскольку, согласно п. 5, под капитальными вложениями понимаются затраты организации на приобретение, создание, улучшение и восстановление объектов основных средств, а разведение и выращивание животных можно напрямую отнести к процессу создания и улучшения объектов. Данный тезис находит дальнейшее развитие, поскольку относит к капитальным вложениям затраты на приобретение имущества, предназначенного для использования непосредственно в качестве объектов основных средств или их частей либо для использования в процессе приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления объектов основных средств. Приобретенный молодняк либо приплод в случае намерения использовать его в дальнейшем в качестве животного в основном стаде в соответствии с указанным ФСБУ должен классифицироваться в качестве капитального вложения. Если же молодняк или приплод планируется использовать для забоя или реализации в течение периода, не превышающего 12 месяцев, его можно классифицировать в составе запасов. В таблице 1 представлена классификация биологических активов в качестве объектов бухгалтерского учета в зависимости от цели их использования в деятельности организаций АПК.

Таблица 1. Классификация биологических активов животноводства по объектам бухгалтерского учета

| Классификационные признаки | Биологические активы животноводства | | | |
|-----------------------------------|---|---|----------------------------------|---|
| | Основное стадо | Молодняк на выращивании и откорме | | Другие категории животных |
| Цель приобретения / использования | Использование в долгосрочных целях: для производства сельскохозяйственной продукции (молоко, шкуры, шерсть и т.п.), использование в с.-х. деятельности, в частности в качестве выючных животных, для целей селекции, предоставления в аренду и т.п. | Приобретение и подготовка к переводу в основное стадо | Подготовка к забою или к продаже | Приобретение для продажи или перекалфикация из иных объектов внеоборотных активов |
| Объект бухгалтерского учета | Основные средства | Капитальные вложения | Запасы | Запасы / Долгосрочные активы к продаже |
| Укрупненная категория актива | Внеоборотные активы | | Оборотные активы | |
| Нормативный документ | ФСБУ 6/2020 | ФСБУ 26/2020 | ФСБУ 5/2019 | ФСБУ 5/2019, ПБУ 16/2022 |

Указанная классификация позволяет формировать более достоверную оценку объекта для целей учета, формируя репрезентативную информацию для управления предприятием агропромышленного комплекса.

В зависимости от классификации объектов учета биологических активов и соответствующих нормативно-правовых актов формируется их бухгалтерская оценка. Систематизация применяемых видов оценок для соответствующих объектов учета биологических активов представлена в таблице 2.

Таблица 2. Бухгалтерская оценка объектов учета биологических активов

| Виды оценки биологических активов | Объекты учета биологических активов | | | |
|-----------------------------------|--|--|---|---|
| | Основные средства | Капитальные вложения | Запасы | Долгосрочные активы к продаже |
| Первоначальная оценка | Первоначальная стоимость – общая сумма связанных с данным биологическим активом капитальных вложений, осуществленных до признания его в составе основных средств | Сумма фактических затрат на приобретение, создание, улучшение или восстановление объекта биологических активов | Основной подход – фактическая себестоимость. Допустимые варианты: 1) справедливая стоимость; 2) для животных, представляющих собой готовую продукцию и НЗП: - сумма прямых затрат; - сумма плановых, нормативных затрат | Балансовая стоимость соответствующего основного средства или другого внеоборотного актива на момент его переклассификации в ДАП |
| Последующая оценка | 1. Первоначальная стоимость. 2. Переоцененная стоимость | Сумма фактических затрат на приобретение, создание, улучшение | Наименьшая из двух величин: - фактическая себестоимость; - чистая стоимость продажи | |
| Отражение в бухгалтерском балансе | 1. Первоначальная (восстановительная) стоимость за минусом амортизации и обесценения. 2. Переоцененная стоимость, соответствующая справедливой | Сумма фактических затрат за минусом накопленного обесценения | Принятая на бухгалтерских счетах 10, 11, 41, 43 и др. оценка за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Вариантами являются фактическая себестоимость, себестоимость, исчисленная по прямым затратам, нормативная (плановая) себестоимость, справедливая стоимость | |

Представленные в таблице 2 варианты оценки формируются в бухгалтерском учете по правилам, предусмотренным соответствующими федеральными стандартами бухучета 5, 6 и 26.

Общий подход к определению первоначальной оценки биологических активов животноводства предполагает формирование стоимости животного на основе фактических затрат, связанных с приобретением данного биологического актива или его выращиванием.

Состав фактических затрат, включаемых в стоимость биологического актива (животного), определяется способом его поступления в организацию (приобретением, самостоятельным выращиванием, иным образом).

Основные затраты, включаемые в стоимость биологического актива животноводства в зависимости от способа поступления на предприятие АПК, представлены в таблице 3.

Таблица 3. Состав затрат, формирующих первоначальную оценку биологических активов животноводства

| Способ поступления | Состав включаемых в стоимость биологического актива затрат | |
|--|--|---|
| Приобретение животного за плату (покупка) | <p>Подлежащая уплате поставщику (продавцу) стоимость животного без НДС и других возмещаемых налогов, но с учетом скидок, уступок, вычетов, премий, льгот вне зависимости от формы их предоставления.</p> <p>Затраты, связанные с доставкой животного, и возникающие при его приобретении сопутствующие затраты.</p> <p>При признании животного инвестиционным активом – подлежащие уплате проценты по заемным средствам, привлеченным для приобретения животного.</p> <p>Оценочные обязательства, сформированные в связи с приобретением биологического актива животноводства</p> | |
| Приобретение животного по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами (договор мены) | <p>Справедливая стоимость передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг, определяемая согласно IFRS 13, т. е. цена, потенциально подлежащая получению при продаже передаваемого актива в ходе обычной сделки между участниками рынка.</p> <p>При невозможности определения справедливой стоимости переданного имущества, имущественных прав применяется справедливая стоимость полученного животного.</p> <p>При невозможности определения справедливой стоимости и переданного и полученного имущества применяется балансовая стоимость переданного имущества, работ, услуг.</p> <p>Иные затраты, связанные с приобретением по аналогии с покупкой</p> | |
| Выращивание животного | Элементы затрат | <ol style="list-style-type: none"> 1) материальные затраты; 2) затраты на оплату труда; 3) страховые взносы в социальный фонд; 4) амортизация; 5) прочие затраты |
| | Статьи затрат | <ol style="list-style-type: none"> 1) оплата труда рабочих животноводства с отчислениями на социальные нужды; 2) корма; 3) средства защиты животных; 4) содержание основных средств; 5) стоимость работ и услуг; 6) подлежащие уплате проценты по заемным средствам, привлеченным для выращивания животных в случае их признания инвестиционными активами; 7) оценочные обязательства, сформированные в связи с выращиванием животных; 8) косвенные производственные затраты животноводства |
| Безвозмездное поступление (по договору дарения) | <p>Справедливая стоимость полученного животного, определяемая по аналогии с поступлением по неденежным договорам.</p> <p>Иные затраты, связанные с безвозмездным поступлением</p> | |

Важным аспектом приобретения в целях формирования оценки биологических активов животноводства являются условия отсрочки/рассрочки платежа на продолжительный период. В случае, если условия приобретения актива включают данное положение, то предприятию АПК необходимо оценить, какая стоимость подлежала бы уплате продавцу животного при отсутствии отсрочки/рассрочки, т. е. при немедленной оплате, так как указанная стоимость, как правило, ниже стоимости, уплачиваемой с отсрочкой. Для этих целей могут быть использованы прайс-листы, коммерческие предложения, данные органов статистики или иная информация, доступная предприятию АПК. При отсутствии доступной информации может быть использован механизм дисконтирования, предполагающий, что отсрочка является своеобразной формой кредита, потенциально возможного к получению на сопоставимых условиях. Исходя из данных сопоставимых условий определяется ставка дисконтирования, с учетом которой определяется так называемая цена немедленной оплаты.

В случае приобретения животного (независимо от способа приобретения) для дальнейшего использования в агропромышленной деятельности в качестве основных средств (молочные коровы, вьючные животные и др.) формирование первоначальной стоимости осуществляется путем аккумулирования затрат, приведенных в таблице 3 на бухгалтерском счете 08 с дальнейшим переводом первоначальной стоимости объекта биологических активов на счет 01 «Основные средства».

При калькулировании себестоимости животных, подлежащих учету в составе запасов, в частности предназначенных для дальнейшей реализации, можно воспользоваться методикой калькулирования фактической себестоимости, схематично представленной на рисунке.



Схема калькулирования фактической себестоимости биологических активов животноводства

Если учетная политика сельскохозяйственного предприятия предполагает учет продукции животноводства по нормативной, плановой себестоимости, то, как отмечает Н.Г. Мамушкина, «... плановую себестоимость продукции определяют на основе технологических карт по культурам и видам скота по статьям затрат с учетом необходимого перечня работ, почвенно-климатических условий хозяйства, обоснованных норм расхода материальных ресурсов и нормативов затрат труда и финансовых средств с учетом рационального использования земли и основных фондов, применения прогрессивных агрозоотехнических и организационных мероприятий» [16]. Отклонение фактической себестоимости от плановой (нормативной) себестоимости подлежит отнесению на расходы в состав себестоимости продаж (в отчете о финансовых результатах). При этом плановая (нормативная) себестоимость должна оперативно пересматриваться в случае существенного изменения факторов, влияющих на ее формирование, в частности стоимости кормов, ставок оплаты труда персонала и др.

В отличие от ранее действующих норм бухгалтерского законодательства сформированная первоначальная оценка биологических активов животноводства может пересматриваться, например в случаях изменения величины оценочного обязательства, величина которого учтена в стоимости соответствующих животных, предоставлении ретро-скидок и др. Кроме того, соответствующие стандарты учета предусматривают

различные варианты последующей оценки данных активов. В частности, при признании животных (основного стада) в составе основных средств, последующая их оценка может осуществляться: 1) по первоначальной стоимости; 2) по переоцененной стоимости.

Анализ учетной политики ряда сельскохозяйственных организаций (по данным открытой отчетности) показал, что учет основного стада животных по первоначальной стоимости в практике отечественных предприятий является преобладающим. Стоимость данных биологических активов погашается путем начисления амортизации в течение срока их полезной службы. В российской практике наиболее обоснованным является установление срока полезного использования в зависимости от продуктивности скота. В частности, наибольшая продуктивность коров наблюдается до достижения возраста пяти лет, в дальнейшем продуктивность существенно снижается, а процент выбраковки – повышается. Особенности определения срока полезной службы подробно описаны в работе Т.А. Пузыни, которая обосновывает наибольшую эффективность начисления амортизации способом пропорционально объему продукции и распределения годовых сумм амортизационных отчислений в отношении амортизации коров на молоко (10 месяцев) и приплод (2 месяца) [18].

Одной из существующих проблем начисления амортизации на сегодняшний день является определение ликвидационной стоимости всех основных средств, а не только животных. По мнению Д.Ю. Корнилова, «... балансовая (первоначальная) стоимость животных основного стада полностью возмещается ликвидационной стоимостью их, т. е. денежной выручкой от реализации мяса выбракованного скота» [14], однако указанную потенциальную к получению выручку необходимо определить на момент принятия животного к учету, а выручка сельскохозяйственных предприятий из года в год может колебаться в зависимости от природных, сырьевых и политических факторов. В работе [18] Т.А. Пузыня приводит тезис, что «... ликвидационная стоимость животного в среднем равна 10%». Однако ряд организаций АПК используют право установить ликвидационную стоимость равную нулю в силу невозможности достоверного определения стоимости на момент принятия к учету, что не противоречит правилам ФСБУ 6/2020.

Вторая модель учета основана на проведении переоценки животных таким образом, чтобы их балансовая стоимость на отчетную дату существенно образом не отличалась от справедливой стоимости. В отношении определения справедливой стоимости следует выделить работу М.А. Коровиной, отмечающей следующее: «... для оценки справедливой стоимости молочных коров основного стада наиболее предпочтительным является метод капитализации прибыли, так как прогноз будущих денежных потоков в данном случае не является долгосрочным, а будущие доходы будут равны текущим» [15]. Однако определение справедливой стоимости на практике является достаточно трудоемким и затратным процессом. Как показал анализ положений учетной политики ряда организаций АПК, в большинстве случаев переоценка биологических активов животноводства сельскохозяйственными организациями не производится.

Если в отношении переоценки биологических активов животноводства сельскохозяйственное предприятие обладает правом на ее проведение, то в отношении проверки на обесценение основного стада как объекта основных средств ФСБУ 6/2020 устанавливает обязанность такой проверки. Аналогичная норма применима и к животным на выращивании и откорме, если предприятие приняло решение об учете данных животных в составе капитальных вложений. Проверка на обесценение должна осуществляться согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» [17], при этом ключевыми признаками обесценения, согласно стандарту, является ситуация, когда возмещаемая стоимость биологического актива окажется ниже его балансовой стоимости. Применительно к животным, по мнению М.Е. Гребневой, признаками обесценения являются снижение продуктивности, нарушение репродуктивных свойств и здоровья животных, вероятность инфекционных заболеваний, падежа и др. [6]. В указанном случае необходимо оценить возмещаемую стоимость животного на основе потенциальных денежных

потоков, подлежащих получению при продолжении его использования в сельскохозяйственной деятельности с учетом дисконтирования, и отразить обесценение в составе прочих расходов отчета о финансовых результатах.

В сходном с вышеуказанной методикой порядке необходимо проверять на обесценение животных, учитываемых в составе запасов либо долгосрочных активов к продаже, но в данном случае необходимо определение не возмещаемой стоимости в результате использования животного, а потенциально возможной цены продажи либо стоимости сдачи на мясо. При определении данной стоимости необходимо учитывать рыночные факторы, зависящие в сельском хозяйстве от закупочных цен, погодных условий, стоимости кормов и т. п., а также расходы, которые необходимо будет осуществить при продаже животного либо при его забое и сдаче на мясо. Резерв под снижение стоимости животных, согласно Плану счетов бухучета, подлежит отражению на счете 14 с отнесением суммы также в состав прочих расходов. В бухгалтерском балансе стоимость животных подлежит отражению за вычетом созданного резерва, что позволяет пользователям оценить реальную стоимость, возможную к получению в случае необходимости обращения взыскания на активы агропредприятия.

Выводы

Рассмотренные в настоящей работе новации бухгалтерского законодательства применительно к биологическим активам животноводства обнаружили необходимость уточнения методики их учета, поскольку должен быть соблюден принцип непротиворечивости нормативной базы и недопустимости противоречия отраслевых стандартов и рекомендаций нормам федеральных стандартов бухучета.

Важную роль при выборе способа оценки и методики учета животных играет учетная политика сельскохозяйственной организации, поскольку действующие федеральные стандарты содержат ряд вариантов учета, из которых агропредприятие имеет возможность выбрать наиболее оптимальный. При этом при анализе деятельности предприятия АПК и расчете финансовых показателей эффективности для целей управления необходимо учитывать методику отражения в учете балансовых показателей, поскольку, например, при применении старого порядка учета животных на выращивании и откорме в составе запасов существенным образом могут быть затронуты показатели ликвидности организации, показатели собственных оборотных средств, оборачиваемости запасов и др. Также методика исчисления себестоимости животных, учитываемых в составе запасов, должна быть детализирована с учетом принципов ФСБУ 5 в части распределения косвенных затрат по объектам калькулирования, в части признания оценочных обязательств и процентов по заемным средствам, привлеченным для создания инвестиционных активов, в стоимости запасов. Указанные направления совершенствования следует обозначить в качестве тренда научных исследований в данной предметной области.

Выводы и предложения, обозначенные в настоящей работе, позволят предприятиям АПК формировать более репрезентативную информацию о биологических активах животноводства и обеспечить информационную базу для принятия тактических и стратегических решений, направленных на повышение эффективности деятельности агропредприятия, улучшения его результативности и финансовой устойчивости и, соответственно, на укрепление продовольственной безопасности РФ.

Список источников

1. Береза А.О. Учет биологических активов по МСФО // Совершенствование учетно-информационного обеспечения управленческих решений хозяйствующих субъектов на основе парадигмы устойчивого развития: сборник трудов по материалам конференции Финуниверситета при Правительстве Российской Федерации. Москва: Русайнс, 2016. С. 49–51.

2. Валиев А.Р., Низамов А.Р., Сафин Р.И. и др. Приоритеты развития агропромышленного комплекса и задачи аграрной науки и образования // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2022. Т. 17, № 1(65). С. 97–107. DOI: 10.12737/2073-0462-2022-97-107.

3. Гасанов М.Ю. Бухгалтерский учет биологических активов в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» // Бухучет в сельском хозяйстве. 2014. № 4. С. 24–30.
4. Гетьман В.Г. Бухгалтерский учет в России: проблемы совершенствования его концептуальных основ и подготовки кадров // Все для бухгалтера. 2012. № 6. С. 2–20.
5. Городилов М.А. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: анализ концептуальных изменений // Международный бухгалтерский учет. 2020. Т. 23, № 8. С. 844–863. DOI: 10.24891/ia.23.8.844.
6. Гребнева М.Е., Привало О.Е. Особенности оценки и анализа основных фондов биогенного характера // Вестник Курской государственной сельскохозяйственной академии. 2011. Т. 5, № 5. С. 24–26.
7. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. ФСБУ 6/2020: решенные вопросы бухгалтерского учета основных средств и сохраняющиеся дискуссионные аспекты // Учет. Анализ. Аудит. 2021. Т. 8, № 1. С. 48–61. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-1-48-61.
8. Елисеева О.В. Учет основных средств в соответствии с новым федеральным стандартом ФСБУ 6/2020 «Основные средства» // Вестник Российского университета кооперации. 2021. № 1(43). С. 34–38.
9. Жминько Н.С., Васильев В.П. Бухгалтерский учет в животноводстве: учебное пособие. Краснодар: Кубанский ГАУ, 2018. 148 с.
10. Залалтдинов М.М. Учетно-аналитическое обеспечение управления финансовыми результатами сельскохозяйственных организаций в системе интеграции молочного подкомплекса: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Казань, 2004. 267 с.
11. Кваша О.В., Чернявская С.А., Власенко Е.А. и др. Бухгалтерский учет затрат и калькулирование себестоимости продукции животноводства // Актуальные вопросы экономики и менеджмента: сборник научных статей. Москва: Московский университет им. С.Ю. Витте, 2015. С. 19–21.
12. Кесян С.В., Кузнецова Н.В., Каменева С.С. и др. Отличительные особенности учета биологических активов в соответствии с МСФО и РСБУ // Вестник Академии знаний. 2021. № 5(46). С. 176–183.
13. Козлов В.В. Бухгалтерский учёт в птицеводстве: управленческий аспект: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Новосибирск, 2008. 249 с.
14. Корнилов Ю.Д. К вопросу об амортизации продуктивных животных // Ученые записки Витебского ветеринарного института. Минск: Урожай, 1968. Т. 20: Зооветеринарная наука – производству. С. 304–308.
15. Коровина М.А. Оценка справедливой стоимости коров основного стада молочного животноводства в рамках доходного подхода // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2013. № 91. С. 1249–1258.
16. Мамушкина Н.В. Особенности организации учета затрат и контроля продукции животноводства // Вестник НГИЭИ. 2011. Т. 1, № 1(2). С. 165–170.
17. Попов А.Ю. Оценка влияния новых федеральных стандартов бухгалтерского учета на индикаторы экономической безопасности субъектов бизнеса // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. 2022. Т. 17. № 4. С. 487–502. DOI: 10.17072/1994-9960-2022-4-487-502.
18. Пузыня Т.А. Методика начисления амортизации по продуктивному скоту // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2012. № 1. С. 160–164.
19. Терехов А.М. Бухгалтерский учет и оценка биологических активов в сельскохозяйственных организациях: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Нижний Новгород, 2014. 273 с.
20. Чернова Ю.В. Информация о реализации продукции животноводства и затратах на ее производство в бухгалтерской отчетности // Бухучет в сельском хозяйстве. 2014. № 2. С. 62–77.
21. Шарапова Н.В., Шарапова В.М., Горбунова О.С. Повышение эффективности производства молока в Свердловской области // Международный сельскохозяйственный журнал. 2022. № 5. С. 397–408. DOI: 10.55186/25876740_2022_6_5_25.
22. Drastig K., Vellenga L., Qualitz G. et al. Accounting for livestock water productivity: How and why? Food & Agriculture Organization of the United Nations (Land and Water Discussion Papers). Rome: FAO, 2021. Vol. 14. 58 p. DOI:10.4060/ca7565en.
23. Golshani F., Asgharipour M.R., Ghanbari A. et al. Environmental accounting for croplands, livestock husbandry, and integrated systems based on emergent indicators // Energy, Ecology and Environment. 2022. Vol. 8. Pp. 28–49.
24. Sharma R.S. Accounting for agriculture // International Journal of Recent Research and Review. 2012. Vol. 2(1). Pp. 62–66.

References

1. Bereza A.O. Accounting of biological assets under IFRS. Improvement of accounting and information support of management decisions of economic entities based on the paradigm of sustainable development: a collection of papers based on the materials of the conference of the Financial University under the Government of the Russian Federation. Moscow: Rusains Publishers; 2016:49-51. (In Russ.).
2. Valiev A.R., Nizamov R.M., Safin R.I. et al. Priorities of Agro-Industrial Complex development and the targets of agrarian science and education. *Vestnik of the Kazan State Agrarian University*. 2022;17(1):97-107. DOI: 10.12737/2073-0462-2022-97-107. (In Russ.).
3. Gasanov M.Yu. Accounting of biological assets in accordance with IFRS 41 “Agriculture”. *Accounting in Agriculture*. 2014;4:24-30. (In Russ.).
4. Getman V.G. Accounting in Russia: problems of improving its conceptual foundations and personnel training. *Accountant Supplies*. 2012;6:2-20. (In Russ.).
5. Gorodilov M.A. Russian accounting standard 5/2019 “Inventories”: an analysis of conceptual changes. *International Accounting*. 2020;23(8):844-863. DOI: 10.24891/ia.23.8.844. (In Russ.).

6. Grebneva M.E., Privalo O.E. Features of assessment and analysis of biogenic fixed assets. *Bulletin of the Kursk State Agricultural Academy*. 2011;5(5):24-26. (In Russ.).
7. Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S. FAS 6/2020: resolved issues of accounting for property, plant and equipment and ongoing controversial aspects. *Accounting. Analysis. Audit*. 2021;8(1):48-61. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-1-48-61. (In Russ.).
8. Eliseeva O.V. Fixed assets accounting in accordance with the new Russian Accounting Standard 6/2020 "Fixed Assets". *Vestnik of the Russian University of Cooperation*. 2021;1(43):34-38. (In Russ.).
9. Zhminko N.S., Vasiliev V.P. Accounting in animal husbandry: study guide. Krasnodar: Kuban State Agrarian University Publishers; 2018:148p. (In Russ.).
10. Zalaltdinov M.M. Accounting and analytical support of financial results management of agricultural organizations in the dairy subcomplex integration system: Candidate Dissertation on Economic Sciences: 08.12.00. Kazan; 2004:267p. (In Russ.).
11. Kvasha O.V., Chernavskaya S.A., Vlasenko E.A. et al. Cost accounting and calculation of the cost of livestock products. Current issues of economics and management: a collection of scholarly papers. Moscow: Moscow Witte University Publishers; 2015:19-21. (In Russ.).
12. Kesyan S.V., Kuznetsova N.V., Kameneva S.S. et al. Distinctive features of accounting for biological assets in accordance with IFRS and RAS. *Bulletin of the Academy of Knowledge*. 2021;5(46):176-183. (In Russ.).
13. Kozlov V.V. Accounting in poultry farming: managerial aspect: Candidate Dissertation on Economic Sciences: 08.00.12. Novosibirsk; 2008. 249 p. (In Russ.).
14. Kornilov Yu.D. On the issue of depreciation of productive animals. Vitebsk Veterinary Institute Scholarly Notes. Minsk: Urozhay Publishers, 1968. Vol. 20: Veterinary science in active service with production: 304-308. (In Russ.).
15. Korovina M.A. Assessment of fair value of cows of the main herd in dairy farming in the income approach. *Polythematic online scientific journal of Kuban State Agrarian University*. 2013;91:1249-1258. (In Russ.).
16. Mamushkina N.V. Features of the organization of accounting of expenses of production of animal industries. *Bulletin NGIEI*. 2011;1(1):165-170. (In Russ.).
17. Popov A.Yu. Impact evaluation of new federal accounting standards on economic security indicators for business entities. *Perm University Herald. Economy*. 2022;17(4):487-502. DOI: 10.17072/1994-9960-2022-4-487-502. (In Russ.).
18. Puzynja T.A. Technique of charge of amortization on productive cattle. *Proceedings of Voronezh State University. Series: Economics and Management*. 2012;1:160-164. (In Russ.).
19. Terekhov A.M. Accounting and evaluation of biological assets in agricultural organizations: Candidate Dissertation on Economic Sciences: 08.00.12. Nizhny Novgorod; 2014. 273 p. (In Russ.).
20. Chernova Yu.V. Information about sales of livestock and the cost of its production in the financial statements. *Accounting in Agriculture*. 2014;2:62-77. (In Russ.).
21. Sharapova N.V., Sharapova V.M., Gorbunova O.S. Increasing the efficiency of milk production in Sverdlovsk region. *International Agricultural Journal*. 2022;5:397-408. DOI: 10.55186/25876740_2022_6_5_25. (In Russ.).
22. Drastig K., Vellenga L., Qualitz G. et al. Accounting for livestock water productivity: How and why? Food & Agriculture Organization of the United Nations (Land and Water Discussion Papers). Rome: FAO; 2021;14:58. DOI:10.4060/ca7565en.
23. Golshani F., Asgharipour M.R., Ghanbari A. et al. Environmental accounting for croplands, livestock husbandry, and integrated systems based on emergent indicators. *Energy, Ecology and Environment*. 2022;8:28-49.
24. Sharma R.S. Accounting for agriculture. *International Journal of Recent Research and Review*. 2012; 2(1):62-66.

Информация об авторах

А.Ю. Попов – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВО «Уральский государственный экономический университет», prepodpopov@yandex.ru.

А.Ю. Чепулянис – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВО «Уральский государственный экономический университет», anthonas@yandex.ru.

Information about the authors

A.Yu. Popov, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Accounting and Auditing, Ural State University of Economics, prepodpopov@yandex.ru.

A.Yu. Chepulyanis, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Accounting and Auditing, Ural State University of Economics, anthonas@yandex.ru.

Статья поступила в редакцию 10.01.2024; одобрена после рецензирования 15.02.2024; принята к публикации 23.02.2024.

The article was submitted 10.01.2024; approved after reviewing 15.02.2024; accepted for publication 23.02.2024.

© Попов А.Ю., Чепулянис А.В., 2024