

СИТДИКОВА Ландыш Фаритовна

**РАЗВИТИЕ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ  
В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Диссертация выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Казанский государственный аграрный университет»

Научный руководитель

**Клычова Гузалия Салиховна,**  
доктор экономических наук, профессор

Официальные оппоненты:

**Ивашкевич Виталий Борисович,** доктор экономических наук, профессор ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет», кафедра «Управленческий учет и контроллинг», заведующий кафедрой, профессор

**Жданкин Георгий Валерьевич,** кандидат экономических наук, доцент, ФГБОУ ВПО «Нижегородская государственная сельскохозяйственная академия» кафедра «Бухгалтерский учет и финансы», заведующий кафедрой, доцент

Ведущая организация

ФГБОУ ВПО «Российский государственный аграрный университет – МСХА имени К.А. Тимирязева»

Защита состоится 26 ноября 2013 г. в 12<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 220.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им.Н.И. Лобачевского».

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <http://www.vak2.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГБОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» <http://www.unn.ru>

Автореферат разослан 23 октября 2013 года

Ученый секретарь

диссертационного совета, к. э. н., доцент



Маслова Т.С.

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Развитие рыночных отношений и вступление России в ВТО усилили интеграционный процесс и расширили сотрудничество между организациями не только внутри страны, но и на международном уровне, что требует обеспечения субъектов рынка достоверной информацией о финансовом состоянии контрагентов. Такая ситуация вызывает объективную необходимость перехода на принципы ведения учета согласно международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) и разработки новых методических положений бухгалтерского учета. В сельском хозяйстве это обусловило появление новой учетной категории – «биологические активы», объединяющей в одну группу такие объекты учета, как растения и животные. Отсутствие в настоящее время научно обоснованных методик и положений по бухгалтерскому учету в системе его нормативного и правового регулирования затрудняет объективную оценку и учет биологических активов. В системе российского учета отсутствует само понятие «биологический актив», не сформулирована научно обоснованная классификация, не разработаны принципы и алгоритм учета биологических активов по справедливой стоимости и методические подходы к определению справедливой стоимости, не выработана система обоснованного отражения движения биологических активов и результатов их биотрансформации на счетах бухгалтерского учета. В связи с этим изучение теоретических основ, анализ существующей практики, разработка методических положений и практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета биологических активов являются значимыми для теории, методики и практики, обуславливают актуальность выбранной темы диссертации.

**Степень разработанности проблемы.** Теоретические и методологические положения гармонизации российских правил ведения бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности представлены в трудах И.В. Аверчева, О.А. Агеевой, М.А. Вахрушиной, В.Г. Гетьман, Э.Ю. Демьяненко, А.Ф. Дятловой, Г.С. Клычовой, Е.А. Мизиковского, Ю.И. Проскуровской, О.В. Соловьевой, М.А. Столяровой, А.В. Суворова, Г.Б. Тернопольской, А.Д. Шеремета, В.Г. Широбокова и др. Вопросами развития бухгалтерского учета биологических активов и оценки по справедливой стоимости занимаются такие отечественные ученые, как Р.А. Алборов, Н.Н. Агошкова, Н.Г. Белов, А.Е. Выручаева, В.Х. Габбасов, Ю.Ю. Газизьянова, Е.В. Захарова, В.В. Ковалев, С.В. Козменкова, Н.А. Кокорев, Е.П. Криничная, Л.И. Куликова, В.Я. Соколов, М.Л. Пятов, Е.И. Степаненко, Е.В. Фастова, Л.И. Хоружий и др. Существенный вклад в исследование проблем МСФО внесли зарубежные ученые А.М. Бирман, Х. ван Грюнинг, Д. Зак, Б. Нидлз, Д. Колдуэлл, Х. Андерсон, Ф. Обербринкманн, Ж. Ришар, А. Уилсон, К. Уорд, Э.С. Хендриксен и др.

Научные труды вышеперечисленных авторов содержат в себе глубокие исследования вопросов международной гармонизации бухгалтерского учета биологических активов и их учета по справедливой стоимости. Несмотря на это существует объективная необходимость продолжать исследования по данному

направлению, поскольку до сих пор не сложилось единого подхода к решению исследуемой проблемы. Недостаточная теоретическая и методическая разработанность данных вопросов определила выбор темы диссертации, ее актуальность, цель, задачи и основные направления научного исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационного исследования является обоснование теоретических положений и разработка практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции в соответствии с МСФО. Для достижения цели исследования были поставлены следующие задачи:

- изучить теоретические аспекты учета и оценки биологических активов в сельскохозяйственных организациях;
- сформировать целостный понятийный аппарат в области бухгалтерского учета биологических активов, в том числе уточнить понятия «биологические активы» и «биотрансформация»;
- разработать классификацию биологических активов по этапам их жизненного цикла;
- изучить современную методику оценки по справедливой стоимости и учета биологических активов растениеводства и животноводства;
- сформулировать принципы расчета справедливой стоимости биологических активов;
- разработать алгоритм учета биологических активов по справедливой стоимости;
- дополнить рабочий план счетов аналитическими счетами по учету биологических активов растениеводства и животноводства, результатов их биотрансформации и сельскохозяйственной продукции.

**Область исследования.** Исследование соответствует п. 1.4. «История развития методологии, теории и организации бухгалтерского учета», п. 1.5. «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных», п. 1.6. «Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта специальностей ВАК РФ.

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования является совокупность теоретических, методологических и практических вопросов бухгалтерского учета биологических активов и оценки сельскохозяйственной продукции в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство».

Объектом исследования являются учетные процессы сельскохозяйственных организаций различных форм собственности и организационно-правовых форм хозяйствования Республики Татарстан. Более детальные исследования научно-методических и практических положений проводились в ООО «Татарстан» Балтасинского района РТ, ООО «Серп и Молот» Высокогорского района РТ, СХПК «Кушар» Атнинского района РТ.

**Теоретическая и методологическая база исследования.** Теоретической и методологической основой исследования являются международные и российские стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности, основные концепции и положения бухгалтерского учета, фундаментальные научные

труды зарубежных и отечественных ученых в области учета и оценки биологических активов, материалы периодических изданий, научных конференций. По теме диссертации были изучены законодательные и нормативные акты, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета биологических активов в Российской Федерации, официальные материалы Министерства сельского хозяйства РФ, Федеральной службы государственной статистики, данные бухгалтерского учета и отчетности сельскохозяйственных организаций и справочные материалы. Для решения поставленных в диссертации задач применялись такие общенаучные методы, как анализ, синтез, абстрагирование, индукция, дедукция, методы системного, исторического, логического, структурного, сравнительного и статистического анализа и др.

**Научная новизна результатов исследования.** Научная новизна заключается в теоретическом обосновании методических основ и разработке инструментария учета биологических активов, их оценки по справедливой стоимости в сельскохозяйственных организациях для эффективного управления процессами биотрансформации. Основные результаты диссертационного исследования, определяющие его научную новизну, состоят в следующем:

- дополнено терминологическое пространство в области бухгалтерского учета биологических активов, включающее авторские трактовки понятий «биологические активы» как объекта управления производственным процессом в сельском хозяйстве и «биотрансформация биологических активов» как управляемого процесса получения экономической выгоды от аграрного бизнеса;

- предложена новая классификация биологических активов и условия их признания при принятии к бухгалтерскому учету, основным признаком которой являются этапы жизненного цикла биологических активов: формирование, использование, продажа результатов использования и выбытие;

- сформулированы основные принципы определения справедливой стоимости биологических активов, которые в отличие от ранее предложенных приведены в систему и дополнены новыми с позиции проведения комплексных организационно-экономических мероприятий по адаптации системы учета к МСФО 41 «Сельское хозяйство»;

- разработан алгоритм учета биологических активов по справедливой стоимости, основанный на использовании предложенной автором классификации, предполагающий выделение биологических активов и хозяйственных операций, имеющих организационно-хозяйственную самостоятельность и поддающихся денежной оценке в определенные этапы их жизненного цикла: формирования, использования, продажи и выбытия;

- предложена методика установления справедливой стоимости кормов на основе рыночной цены продукции животноводства, удельного веса затрат на корма в структуре себестоимости продукции, удельного веса кормов в структуре кормления животных, содержания кормовых единиц в одном центнере кормов и потребности кормов на единицу произведенной продукции животноводства;

- разработана и рекомендована авторская модель учетного процесса биологических активов и сельскохозяйственной продукции как результата их биотрансформации с учетом требований МСФО 41 «Сельское хозяйство», охваты-

вающая все хозяйственные операции производственной деятельности организации, усовершенствован рабочий план счетов в виде модификации аналитического учета на основе изменений и дополнений субсчетов.

**Теоретическая и практическая значимость работы.** Теоретическая и практическая значимость работы заключается в том, что предложенные автором разработки, выводы и рекомендации позволяют значительно повысить качество учетно-аналитической работы в сельскохозяйственных организациях и степень достоверности получаемой пользователями информации. Сформированный соискателем понятийный аппарат, принципы расчета справедливой стоимости биологических активов, разработанные методики оценки биологических активов по справедливой стоимости и авторские модели учетного процесса могут быть использованы для разработки и совершенствования соответствующих нормативных документов по бухгалтерскому учету биологических активов. Результаты диссертации могут использоваться в практической деятельности сельскохозяйственных организаций и при формировании информации о биологических активах, учитываемых по справедливой стоимости. Также результаты исследования могут быть использованы в учебном процессе высших учебных заведений, переподготовки и повышения квалификации кадров в системе бухгалтерского учета.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Результаты исследования представлялись в форме научных докладов и обсуждались на III Конгрессе АгриМБА в Будве «АПК и развитие сельских территорий» (Черногория, 2013 г.), на Международных и Всероссийских научно-практических конференциях, проводимых на базе Казанского государственного аграрного университета (2009 – 2013 гг.), Марийского государственного технического университета (Йошкар-Ола, 2011 г.), Нижегородской государственной сельскохозяйственной академии (Нижний Новгород, 2010 г.). Отдельные элементы были апробированы в условиях производства в ходе проведения экспериментальных расчетов на основе фактических материалов в ООО «Татарстан» Балтасинского района РТ, ООО «Серп и Молот» Высокогорского района РТ, СХПК «Кушар» Атнинского района РТ. Работа «Управление биологическими активами и результатами их биотрансформации в системе развития биоэкономики» была представлена на конкурс на соискание гранта Казанского ГАУ молодым ученым, где заняла первое место.

**Публикации результатов исследования.** По теме данного исследования было опубликовано 15 научных работ, в том числе 1 монография, 4 статьи в рецензируемых научных изданиях по списку ВАК Минобрнауки России, 1 статья в международном издании. Общий объем составляет 13,2 п. л., из которых доля авторских – 12,4 п. л.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, приложений. Работа изложена на 172 страницах машинописного текста и содержит 20 таблиц, 2 рисунка, 25 формул, 199 литературных источников и 5 приложений.

Диссертация имеет следующую структуру:

Введение

1 Теоретические и методические аспекты учета биологических активов согласно международным стандартам финансовой отчетности

1.1 Экономическая сущность биологических активов как объекта учета и их биотрансформация

1.2 Концепция справедливой стоимости и проблемы ее применения в аграрных организациях

1.3 Развитие методики оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости

2 Методические особенности учета и оценки биологических активов

2.1 Классификация биологических активов и условия их признания при принятии к бухгалтерскому учету

2.2 Учет биологических активов по исторической стоимости

2.3 Современные подходы к учету биологических активов

3 Методика учета биологических активов в сельскохозяйственных организациях

3.1 Методический инструментарий учета биологических активов в сельскохозяйственных организациях

3.2 Методика учета биологических активов растениеводства

3.3 Методика учета биологических активов животноводства

Заключение

Список литературы

Приложения

## **ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Дополнено терминологическое пространство в области бухгалтерского учета биологических активов, включающее авторские трактовки понятий «биологические активы» как объекта управления производственным процессом в сельском хозяйстве и «биотрансформация биологических активов» как управляемого процесса получения экономической выгоды от аграрного бизнеса.**

Для российской учетной практики очень важно приблизить правила ведения бухгалтерского учета к МСФО. В сельском хозяйстве это невозможно без понятия «биологические активы». При определении биологического актива исследователи в качестве отличительных черт обращают внимание на то, что биологические активы: подвержены биологическому преобразованию; способны давать сельскохозяйственную продукцию; способны давать дополнительные биологические активы; приносят экономическую выгоду; созданы в результате прошлых событий; могут в дальнейшем быть использованы в процессе деятельности организации; могут быть краткосрочными и долгосрочными; получены в самой организации или со стороны; контролируются и достоверно оце-

ниваются организацией. Однако не все вышеприведенные отличительные черты следует включать в определение термина «биологический актив», так как они в основном отражают особенности биологических активов и не раскрывают в полной мере их суть. Биологические активы должны рассматриваться с позиции бухгалтерского учета как объекты хозяйственной деятельности и объекты учета, имеющие организационно-хозяйственную самостоятельность. В связи с этим мы предлагаем следующее определение: «биологические активы – это живые объекты хозяйственной деятельности по производству сельскохозяйственной продукции, позволяющие получить экономическую выгоду в результате управляемой биотрансформации в ходе неоднократного их использования в воспроизводственном процессе». В научной литературе большинство определений биотрансформации сводятся к тому, что данный процесс состоит из четырех этапов: роста, дегенерации, производства и воспроизводства. По нашему мнению, это не совсем правильный подход, поскольку биологический актив не может пройти все четыре этапа: если биологический актив находится в стадии роста, то дегенерация невозможна, поскольку это взаимоисключающие друг друга явления. Биологический актив может воспроизводиться, а затем снова производить сельскохозяйственную продукцию (рис. 1).

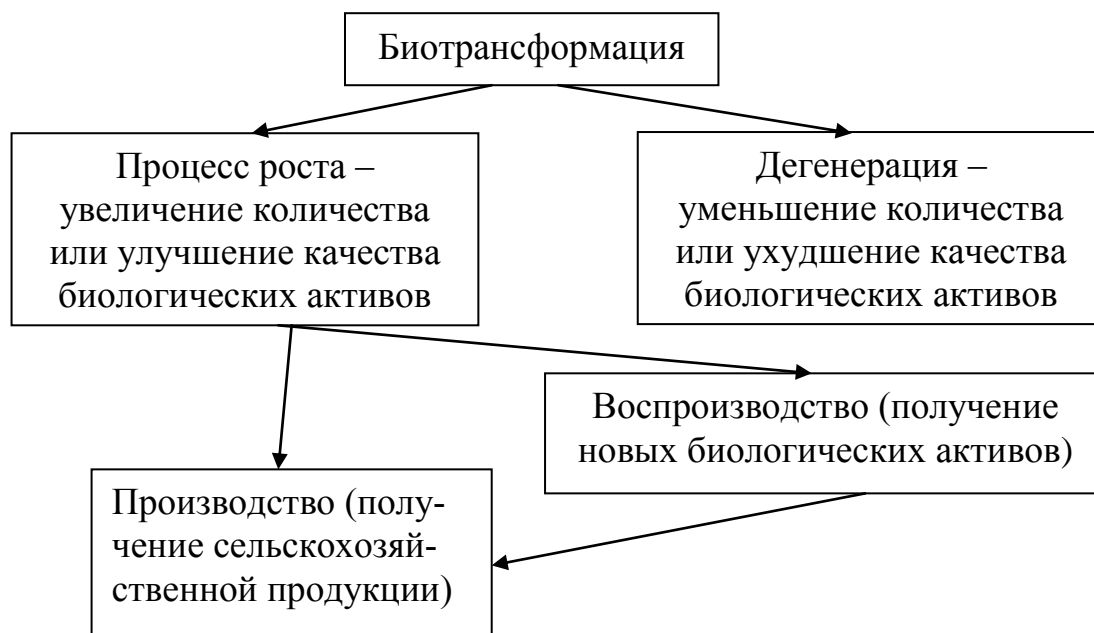


Рис. 1 – Процесс биотрансформации

Для раскрытия содержания понятия «биотрансформация» необходимо исходить из того, что биотрансформация подразумевает под собой процесс биологических изменений. Биологические изменения как главная отличительная особенность живых организмов требуют рассмотрения не только естественно-биологических, но и управленческих аспектов, так как биотрансформация является комплексом регулируемых человеком факторов. При подборе необходимых мер технологического и организационного воздействия, создании наиболее благоприятных условий существования организма в большинстве случаев мож-



но добиться положительного результата. На основе этого можно сделать вывод, что «биотрансформация – это процесс биологических преобразований сельскохозяйственных животных и растений, на который может воздействовать человек путем создания стабильных благоприятных условий с целью получения наибольшего экономического эффекта через повышение урожайности и продуктивности».

**2. Предложена новая классификация биологических активов и условия их признания при принятии к бухгалтерскому учету, основным признаком которой являются этапы жизненного цикла биологических активов: формирование, использование, продажа результатов использования и выбытие.**

Систематизация и четкое распределение признаков необходимы для максимального использования существующего рабочего плана счетов и четкого распределения биологических активов по этапам формирования, использования и продажи результатов биотрансформации или самих биологических активов. Это необходимо для принятия управленческих решений в каждой стадии производственно-хозяйственной деятельности предприятия и определения финансовых показателей по стадиям формирования и использования биологических активов. Целью и основным предназначением биологических активов в сельскохозяйственном производстве является получение новой продукции в результате биотрансформации. Результаты сельскохозяйственного производства полностью зависят от степени использования и реализации возможностей биотрансформации. В связи с этим следует особое внимание обратить на поэтапное формирование, использование и получение результатов в процессе сельскохозяйственного производства. На основе вышеизложенного необходимо выделить следующие этапы жизненного цикла биологических активов и рассмотреть их с позиции объектов бухгалтерского учета:

- 1) формирование биологических активов,
- 2) использование биологических активов и получение сельскохозяйственной продукции,
- 3) продажа результатов использования и выбытие биологических активов.

Разработанная классификация биологических активов по этапам жизненного цикла отражена в табл. 1.

Из таблицы 1 видно, что классификация имеет четко выделенные этапы хозяйственного использования биологических активов, классификационные признаки по хозяйственному предназначению и классификационные группы как объекты бухгалтерского учета. Такое распределение биологических активов обеспечивает оформление их движения и хозяйственного использования записями бухгалтерских операций, отражение бухгалтерскими проводками, что в конечном счете приводит к систематизации бухгалтерских записей на разных стадиях производственного цикла и определяет высокую практическую значимость предложенной классификации.

Таблица 1 – Предлагаемая классификация биологических активов по этапам жизненного цикла как объектов бухгалтерского учета

Этапы жизненного цикла	Классификационные признаки	Классификационные группы	Бухгалтерские операции по признаку (классификационные подгруппы как объекты бухгалтерского учета)
1. Формирование	Экономическое содержание	Основные	– приобретение за плату; – поступление в качестве вкладов в уставный (складочный) капитал; – получение по договору лизинга; – безвозмездное поступление и др.
		Оборотные	
2. Использование (сельскохозяйственное производство)	Готовность к использованию	Зрелые	– перевод в состав основных средств; – перевод оборотных средств в состав запасов
		Незрелые	– отражение расходов по формированию биологических активов (многолетние насаждения)
	Назначение	Производящие (плодоносящие)	– отделение продукции от плодоносящего биологического актива
		Потребляемые	– прекращение жизнедеятельности биологического актива
	Отрасли использования	Растениеводства	– отражение расходов на содержание и получение биологического актива по отраслям и видам; – оприходование сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости по отраслям и видам продукции
		Животноводства	
		Общего назначения	
	Срок использования	Долгосрочные	– переоценка долгосрочных биологических активов; – амортизация долгосрочных биологических активов
Краткосрочные		– списание биологических активов на затраты по отраслям производства и видам продукции по справедливой стоимости	
3. Продажа результатов использования и выбытие биологических активов	Направление использования	Биологические активы для использования в организации	– перевод молодняка животных в основное стадо; – формирование запасов оборотных средств; – переоценка биологических активов по справедливой стоимости; – амортизация долгосрочных биологических активов (списание амортизационных отчислений); – оприходование готовой продукции
		Биологические активы для продажи	– продажа на сторону; – продажа внутри хозяйства; – формирование финансового результата
		Выбывшие биологические активы	– списание павших и вынуждено забитых животных; – списание в основное производство; – выбытие в результате стихийных бедствий; – передача в качестве вклада в уставный капитал других организаций и др.

**3. Сформулированы основные принципы определения справедливой стоимости биологических активов, которые, в отличие от ранее предложенных, приведены в систему и дополнены новыми с позиции проведения комплексных организационно-экономических мероприятий по адаптации системы учета к МСФО 41 «Сельское хозяйство».**

Исследование выявило отсутствие единых принципов и правил учета биологических активов по справедливой стоимости. В большинстве случаев исследователи ссылаются на требования МСФО 41 «Сельское хозяйство». Специфика исторического наследия системы бухгалтерского учета и система ведения хозяйствования сдерживают переход к международным стандартам финансовой отчетности. В связи с этим необходимо выработать меры адаптации требований МСФО 41 «Сельское хозяйство». Эти меры должны основываться прежде всего на принципах определения справедливой стоимости биологических активов. Мы выделяем следующие принципы: 1) наличие активного рынка, отвечающего следующим требованиям: однородность объектов сделок на рынке, массовость и доступность информации о ценах, обеспечивающих формирование модели рынка аграрной продукции совершенной конкуренции; 2) объективность и достоверность цен, предполагающие отсутствие монопольных сегментов рынка и устранение большого числа посредников по пути от производителя до рынка; 3) доступность информации о ценах, требующая создания в России информационной системы, обеспечивающей достоверную и доступную информацию о ценах в разрезе территориально ограниченных зон активного рынка; 4) наличие достоверной справочной и планово-экономической информации, учитывающей особенности и технологии сельскохозяйственного производства, позволяющей сопоставлять биологические активы и результаты их биотрансформации; 5) простота алгоритма и методики расчета справедливой стоимости, обеспечивающая практическую работу бухгалтеров наиболее простыми алгоритмами и методическими подходами с использованием достоверной и доступной информации; 6) высокий профессиональный уровень бухгалтеров сельскохозяйственных организаций, связанный с тем, что вводимая новая категория биологических активов предполагает соответствующую организацию их синтетического и аналитического учета на обособленных инвентарных счетах, отражающих необходимую информацию о наличии, движении и биотрансформации биологических активов по их отдельным видам; 7) выбор варианта учетной политики учета биологических активов и результатов их биотрансформации по справедливой стоимости в зависимости от решаемых задач сельскохозяйственной организацией по одному из трех вариантов использования информации: а) для формирования только отчета о финансовых результатах, б) для формирования бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, в) для управления биологическими ресурсами организаций. В соответствии с выбранным вариантом учетной политики организация должна формировать соответствующий состав годовой, промежуточной и оперативной бухгалтерской информации; 8) обеспечение объективной оценки результатов хозяйственной деятельности субъектов аграрного бизнеса, который требует соответствующей организации синтетического и аналитического учета затрат и выхода сельскохозяйст-

венной продукции, формирования финансовых результатов сельскохозяйственной деятельности.

**4. Разработан алгоритм учета биологических активов по справедливой стоимости, основанный на использовании предложенной автором классификации, предполагающий выделение биологических активов и хозяйственных операций, имеющих организационно-хозяйственную самостоятельность и поддающихся денежной оценке в определенные этапы их жизненного цикла: формирования, использования, продажи и ликвидации.**

Разработанный и предполагаемый алгоритм учета биологических активов по справедливой стоимости включает в себя следующие организационно-экономические меры, представленные на рис. 2.

4.1. Определение биологических активов как объекта бухгалтерского учета в соответствии с их классификацией. Этот этап предполагает выделение биологических активов и хозяйственных операций, имеющих организационно-хозяйственную самостоятельность и поддающихся денежной оценке в определенные этапы их жизненного цикла: формирования, использования, продажи и ликвидации, что способствует установлению реального денежного эквивалента справедливой стоимости результатов использования биологических активов за определенный период и к определенной отчетной дате.

4.2. Конкретизация биологических активов по видам, по культурам, по породам и по другим отличительным признакам. Разнообразие условий и результатов производства сельскохозяйственной продукции, связанные с особенностями и спецификой самой отрасли, требуют выделения в отдельные группы биологических активов и результатов их биотрансформации по их естественно-биологическим особенностям и по хозяйственно-экономической полезности.

4.3. Изучение активного рынка и сбор информации о ценах, сбор технико-экономической информации. Для товарных видов сельскохозяйственной продукции можно считать, что активный рынок сформирован. Здесь необходимо изучить несколько каналов реализации и ориентироваться на сложившиеся рынки сбыта продукции, так как цены существенно отличаются в зависимости от покупателей, регионов реализации, от переработчиков и т.д. Для нетоварных видов продукции необходимо использовать технико-экономические показатели, влияющие на качество продукции или на содержание отдельных элементов имеющих ценовую, денежную оценку на рынке.

4.4. Выбор методики оценки биологических активов. Этот этап является наиболее ответственным. От методики оценки в основном будут зависеть цены и финансовые результаты хозяйственной деятельности субъектов аграрного рынка со всеми вытекающими последствиями.

4.5. Расчет вычитаемых расходов. В соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» при определении справедливой стоимости из цены должны вычитаться расходы, связанные с транспортировкой, хранением и другими сбытовыми расходами.



Рис. 2 – Алгоритм учета биологических активов по справедливой стоимости

4.6. Расчет справедливой стоимости биологических активов в соответствии с принятой методикой. На этом этапе определяется справедливая стоимость биологических активов для формирования отчетности и для принятия управленческих решений по повышению эффективности сельскохозяйственного производства.

4.7. Отражение в бухгалтерском учете биологических активов по справедливой стоимости позволяет получать наиболее достоверную и полную информацию о деятельности сельскохозяйственных организаций.

**5. Предложена методика установления справедливой стоимости кормов на основе рыночной цены продукции животноводства, удельного веса затрат на корма в структуре себестоимости продукции, удельного веса кормов в структуре кормления животных, содержания кормовых единиц в одном центнере кормов и потребности кормов на единицу произведенной продукции животноводства.**

Реализация алгоритма требует наличия отработанных методик расчета стоимости биологических активов и результатов их биотрансформации. Как было отмечено ранее, в силу разнообразия биологических активов и их классификационных групп методика расчета должна быть для каждой из них или для их укрупненных групп.

Для товарных видов биологических активов и результатов их биотрансформации, а также для некоторых нетоварных видов продукции (приплод, прирост живой массы животных, многолетние насаждения) имеется разработанная и предлагаемая многими авторами единая методика. Для кормов есть общепринятая методика оценки кормов по содержанию кормовых единиц и рыночной цене 1 ц овса. Эту методику можно использовать при продаже кормов на сторону. Но разные виды кормов имеют разную хозяйственную ценность и по-разному участвуют при формировании продукции животного происхождения и занимают разный удельный вес в структуре кормления. Поэтому мы предлагаем методику оценки кормов через рыночную цену продукции животноводства. Для этого необходимо в пределах потребности кормов для каждой группы животных определить структуру кормов. Так как корма используются в течение года, рыночную цену животноводческой продукции определить как среднегодовую до момента оценки кормов и справедливую стоимость определить по следующей формуле:

$$C_K = \frac{P_{\text{ин}} * KZ_{ik} * KK_{ik} * KE_{ik}}{ПКЕ_{ik}}, \quad (1)$$

где  $C_K$  – справедливая стоимость кормов, руб.;

$P_{\text{ин}}$  – рыночная цена определенного вида продукции животноводства (молоко, мясо) за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, руб.;

$KZ_{ik}$  – коэффициент (удельный вес) затрат  $i$ -го вида корма в структуре себестоимости реализуемой продукции;

$KK_{ik}$  – коэффициент кормов (удельный вес)  $i$ -го вида корма в структуре кормления;

$KE_{ik}$  – содержание кормовых единиц в 1 ц  $i$ -го вида корма, ц;

$ПКЕ_{ik}$  – потребность в кормовых единицах данного вида корма на 1 ц определенного вида продукции животноводства, ц.

Расчеты, сделанные с использованием алгоритма и методик оценки стоимости биологических активов и результатов их биотрансформации на материалах экспериментальных хозяйств (табл. 2), показывают существенные изменения в положительную сторону в таких итоговых показателях хозяйственной деятельности, как сумма прибыли и уровень рентабельности.

Таблица 2 – Сравнительные показатели деятельности хозяйств по исторической и справедливой стоимости, 2012 г.

Наименование хозяйства	Сумма прибыли, тыс. руб.			Уровень рентабельности, %		
	по ценам реализации	по справедливой стоимости	отклонение (+/-)	по ценам реализации	по справедливой стоимости	Отклонение (+/-)
ООО «Татарстан» Балтасинского района РТ	21630	28711	+7081	23,5	31,2	+7,7
ООО «Серп и Молот» Высокогорского района РТ	7913	26621	+18708	12,8	43,2	+30,4
СХПК «Кушар» Атнинского района РТ	6708	10340	+3632	14,9	23,0	+8,1

**6. Предложена авторская модель учетного процесса биологических активов и сельскохозяйственной продукции с учетом требований МСФО 41 «Сельское хозяйство», охватывающая все хозяйственные операции производственной деятельности организации, усовершенствован рабочий план счетов в виде модификации аналитического учета на основе изменений и дополнений субсчетов.**

Исследование показывает, что достоверный учет биологических активов невозможен без совершенствования плана счетов. Однако предлагаемое многими авторами введение новых счетов носит фундаментальный характер и коренным образом меняет современную практику учета. Переход к новому порядку учета должен быть осуществлен постепенно. Это позволит создать основу для безболезненного внедрения новых правил учета и избежать негативных последствий. Предлагаемая модель учетного процесса не меняет коренным образом существующий порядок ведения бухгалтерского учета, не предполагает введение новых счетов и соответствует требованиям международных стандартов финансовой отчетности на основе совершенствования рабочего плана счетов в виде модификации аналитического учета на основе изменений и дополнений субсчетов. Изменения в плане счетов приведены в табл. 3.

Таблица 3 – Предлагаемые изменения в плане счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях

Счета	Субсчета, используемые в растениеводстве		Субсчета, используемые в животноводстве	
	изменение субсчетов	новые субсчета	изменение субсчетов	новые субсчета
01 «Основные средства»	01.5. «Долгосрочные биологические активы растениеводства (БАР)»		01.4. «Долгосрочные биологические активы животноводства (БАЖ)»	
02 «Амортизация основных средств»		02.3. «Амортизация долгосрочных БАР»		02.4. «Амортизация долгосрочных БАЖ»
08 «Вложения во внеоборотные активы»	08.8. «Закладка и выращивание долгосрочных БАР»		08.7. «Расходы, связанные с приобретением долгосрочных БАЖ»	
11 «Краткосрочные биологические активы животноводства»				11.1. «БАЖ с операционным циклом менее 12 месяцев» 11.2. «Незрелые БАЖ» 11.3. «Потребляемые БАЖ» 11.4. «Выбракованные БАЖ»
14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»		14.1. «Резервы под снижение справедливой стоимости БАР»		14.2. «Резервы под снижение справедливой стоимости БАЖ»
19 «НДС по приобретенным материальным ценностям»		19.4. «НДС по приобретенным БАР» 19.4.1. «НДС по приобретенным долгосрочным БАР» 19.4.2. «НДС по приобретенным краткосрочным БАР»		19.5. «НДС по приобретенным БАЖ» 19.5.1. «НДС по приобретенным БАЖ» 19.5.2. «НДС по приобретенным краткосрочным БАЖ»
43 «Готовая продукция»		43.1. «Результаты биотрансформации БАР»		43.2. «Результаты биотрансформации БАЖ»
	Новые субсчета, используемые как в растениеводстве, так и в животноводстве			
91 «Прочие доходы и расходы»	91.1.1. «Доходы от первоначального признания биологических активов и сельскохозяйственной продукции» 91.1.2. «Доходы от изменения справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции» 91.2.1. «Расходы от первоначального признания биологических активов и сельскохозяйственной продукции» 91.2.2. «Расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции» 91.2.3. «Расходы на содержание биологических активов и сельскохозяйственной продукции» 91.3. «Прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности»			



Наиболее значимые учетные процессы отражены в табл. 4.

Таблица 4 – Предлагаемый вариант отражения учетных процессов, связанных с биологическими активами

№	Корреспонденция		Бухгалтерская запись
	дебет	кредит	
1.	Приобретение биологических активов за плату		
1.1.	08.7., 08.8., 11	60	Приобретены за плату биологические активы
1.2.	19.4.1., 19.5.1., 19.5.2	60	Отражена сумма НДС
1.3.	08.7., 08.8.	23, 76, 70, 69...	Учтены расходы на приобретение долгосрочных биологических активов
1.4.	91.1.1.	08.7, 08.8.	Учетные расходы отнесены на прочие расходы
1.5.	91.2.1.	или 23, 76, 70, 69...	Расходы, связанные с приобретением биологических активов, отнесены на расходы от первоначального признания биологических активов и сельскохозяйственной продукции
2.	Биологические активы принимаются к учету следующими записями		
2.1.	01.4., 01.5.	08.7., 08.8.	Долгосрочные биологические активы приняты к учету в качестве объектов основных средств по справедливой стоимости
2.2.	91.2.1.	08.7., 08.8., 11.1., 11.2	Отражена положительная разница между суммой приобретения с расходами на приобретение и справедливой стоимостью
2.3.	01.4., 01.5	91.1.1.	Отражена отрицательная разница между суммой приобретения с расходами на приобретение и справедливой стоимостью
3.	Получение продукции растениеводства		
3.1.	20, 23, 25, 26, 29...	02, 10, 70 ...	Отражены расходы на содержание биологических активов растениеводства фактически по мере их осуществления
3.2.	91.3	20, 23, 25, 26, 29...	Отражены расходы на содержание биологических активов растениеводства в конце года
3.3.	91.1.1.	01.5.	Получена сельскохозяйственная продукция от плодоносящих биологических активов растениеводства
3.4.	43.1.	91.1.1.	Оприходованы результаты биотрансформации плодоносящих биологических активов растениеводства
3.5.	91.3.	99	Отражена прибыль от сельскохозяйственной деятельности
3.6.	99	91.3.	Отражен убыток от сельскохозяйственной деятельности
4.	Получение продукции животноводства		
4.1.	43.2.	91.1.1.	Оприходована сельскохозяйственная продукция по справедливой стоимости от биологических активов животноводства
4.2.	91.2.3.	20.2., 25.2...	Отражены расходы на содержание и получение сельскохозяйственной продукции от биологических активов животноводства
4.3.	43.2.	91.1.1.	Оприходована сельскохозяйственная продукция по справедливой стоимости от биологических активов животноводства
4.4.	01.4. (11.3.)	20.2.	Отражены расходы на содержание и получение сельскохозяйственной продукции от биологических активов животноводства
4.5.	91.2.3.	01.4. (11.3.)	Списана стоимость биологических активов животноводства
5.	Амортизация биологических активов		
5.1.	20	02.3., 02.4.	Начислена амортизация на долгосрочные биологические активы
5.2.	Продажа результатов биотрансформации биологических активов		
5.3.	62	90.1.	Отражена задолженность покупателя
5.4.	90.2.	43.1., 43.2.	Списана стоимость результатов биотрансформации биологических активов
5.5.	90.3.	68	Начислен НДС

Вышеприведенная модель учетного процесса соответствует предъявляемым в МСФО 41 «Сельское хозяйство» требованиям. Она сочетает в себе сложившуюся систему бухгалтерского учета и принципы международных стандартов и дает возможность современным бухгалтерам применять ее в условиях сельскохозяйственного производства.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Монография**

1. Ситдикова, Л. Ф. Учет биологических активов в сельскохозяйственных организациях / Л. Ф. Ситдикова. – Йошкар-Ола: ООО «Стринг», 2013. – 150 с. (9,4 п.л.)

### **Статьи в периодических научных изданиях, рекомендованных ВАК**

2. Мухаметгалиева, Л. Ф. Целевая функция бюджета сельскохозяйственной организации / Л. Ф. Мухаметгалиева, И. Н. Мухаметгалиев // Вестник Казанского ГАУ. – 2010. – № 2. – С. 43 – 45 (0,4 п.л., из них авторских 0,2).

3. Ситдикова, Л. Ф. Проблемы применения современной концепции справедливой стоимости / Л. Ф. Ситдикова // Вестник Казанского ГАУ. – 2012. – №3. – С. 38 – 42 (0,5 п.л., из них авторских 0,5).

4. Ситдикова, Л. Ф. Классификация биологических активов и условия их признания при принятии к бухгалтерскому учету / Л. Ф. Ситдикова // Вестник Казанского ГАУ. – 2012. – №4. – С. 51 – 56 (0,6 п.л., из них авторских 0,6).

5. Ситдикова, Л. Ф. Принципы оценки биологических активов по справедливой стоимости / Л. Ф. Ситдикова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. – № 5. – С. 77 – 81 (0,5 п.л., из них авторских 0,5).

### **Статьи и тезисы докладов, опубликованных в других изданиях**

6. Mukhametgalieva, L. Biological assets in the control system of agricultural production (Биологические активы в системе управления сельскохозяйственным производством) / L. Mukhametgalieva // International academic cooperation as the basis of the great transition. A cues monograph on global strategies for research and educational development. – St. Louis, USA: CUES Academic Press, 2011. – P. 176 – 178 (0,2 п.л., из них авторских 0,2).

7. Мухаметгалиева, Л. Ф. Основы классификации биологических активов / Л. Ф. Мухаметгалиева, Г. С. Клычова // Студенческая наука для агропромышленного комплекса, лесного хозяйства и экологии: Материалы 67-й региональной студенческой научной конференции. – Казань: Изд-во Казанского ГАУ, 2009. – С. 151 – 153 (0,2 п.л., из них авторских 0,1).

8. Мухаметгалиева, Л. Ф. Оценка биологических активов по справедливой стоимости / Л. Ф. Мухаметгалиева, Г. С. Клычова // Студенческая наука для агропромышленного комплекса, лесного хозяйства и экологии: Материалы 68-й региональной студенческой научной конференции. Т. 2. – Казань: Изд-во Казанского ГАУ, 2010. – С. 241 – 244 (0,2 п.л., из них авторских 0,1).

9. Мухаметгалиева, Л. Ф. Совершенствование учета биологических активов / Л. Ф. Мухаметгалиева, Г. С. Клычова // Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационной экономики: материалы международной научно-практической конференции студентов, магистров, аспирантов. – Казань: Изд-во Казанского ГАУ, 2010. – С. 281 – 284 (0,2 п. л., из них авторских 0,1).

10. Мухаметгалиева, Л. Ф. Сравнительная характеристика учета биологических активов согласно РСБУ И МСФО / Л. Ф. Мухаметгалиева, Г. С. Клычова // Студенческая наука – аграрному производству: Материалы 69-й студенческой (региональной) научной конференции. Т. 2. – Казань: Изд-во Казанского ГАУ, 2011. – С. 123 – 127 (0,2 п.л., из них авторских 0,1).

11. Мухаметгалиева, Л. Ф. Особенности учета биологических активов в соответствии с МСФО / Л. Ф. Мухаметгалиева, Г. С. Клычова // Актуальные проблемы теории и практики учета и налогообложения: материалы 63-й студенческой научно-технической конференции. – Йошкар-Ола: Марийский государственный технический университет, 2011. – С. 86-89 (0,2 п.л., из них авторских 0,1).

12. Ситдикова, Л. Ф. Биологические активы как объект бухгалтерского учета / Л. Ф. Ситдикова, Г. С. Клычова // Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством: Материалы международной научно-практической конференции, посвященной памяти профессора В. П. Петрова. – Казань: Изд-во Казанского ГАУ, 2013. – С. 90 – 93 (0,2 п.л., из них авторских 0,1).

13. Ситдигов, Л. Ф. Экономическая сущность процесса биотрансформации / Л. Ф. Ситдикова // Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством: Материалы международной научно-практической конференции, посвященной памяти профессора В. П. Петрова. – Казань: Изд-во Казанского ГАУ, 2013. – С. 93 – 95 (0,2 п.л., из них авторских 0,2).

14. Ситдикова, Л. Ф. Дисконтированная стоимость как один из способов определения справедливой стоимости биологических активов / Л. Ф. Ситдикова // Материалы Международной научно-практической конференции «Продовольственное обеспечение и развитие сельского хозяйства в условиях ВТО». – Казань: Изд-во Казанского ГАУ, 2013. – С. 145 – 147 (0,2 п.л., из них авторских 0,2).

15. Ситдикова, Л. Ф. Некоторые аспекты оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости / Л. Ф. Ситдикова // Материалы Международной научно-практической конференции «Продовольственное обеспечение и развитие сельского хозяйства в условиях ВТО». – Казань: Изд-во Казанского ГАУ, 2013. – С. 158 – 160 (0,2 п.л., из них авторских 0,2).