

УДК 338.436.33

ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ О БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВАХ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

А. О. Берёза

Московский государственный университет имени М. В. Ломоносова

Поступила в редакцию 14 апреля 2019 г.

Аннотация: *статья исследует проблемы реформирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и специализированных форм сельскохозяйственных организаций с целью отражения в них информации о биологических активах по справедливой стоимости. Проведен анализ положений стандарта МСФО 41 «Сельское хозяйство» и предложена авторская методика раскрытия информации о справедливой стоимости биологических активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности российских сельскохозяйственных организаций.*

Ключевые слова: *бухгалтерский учет, международные стандарты, справедливая стоимость, биологические активы, бухгалтерская отчетность.*

Abstract: *the article examines the problems of reforming the accounting (financial) statements and specialized forms of agricultural organizations in order to reflect information about biological assets at fair value. The analysis of the provisions of IFRS 41 «Agriculture» and the author's method of disclosure of information on the fair value of biological assets in the accounting (financial) statements of Russian agricultural organizations.*

Key words: *accounting, international standards, fair value, biological assets, financial statements.*

Бухгалтерская (финансовая) отчетность сельскохозяйственных организаций предполагает наряду с составлением форматов, предусмотренных Федеральным законом «О бухгалтерском учете» [1], ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [2], также использование специализированных форм, обеспечивающих раскрытие информации о производстве и продаже продукции, численности сотрудников, наличии во владении земель и животных [3].

Одним из источников информации, позволяющих раскрыть платежеспособность и финансовую устойчивость организации, выступает бухгалтерский баланс. Формирование оценки предполагает анализ структуры активов и обязательств организации, определения уровня ликвидности баланса, расчета и оценки финансовых коэффициентов платежеспособности и финансовой устойчивости. Исследование бухгалтерского баланса позволяет определить вероятность банкротства организации.

Особенностью бухгалтерских балансов сельскохозяйственных организаций является раскрытие информации:

– в составе внеоборотных активов – о растениях и животных, учитываемых в качестве многолетних насаждений и основного стада;

– в составе оборотных активов – животных на выращивании и откорме, готовой продукции и незавершенного производства растениеводства и животноводства.

Требования МСФО предполагают переоценку сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости на каждую отчетную дату, что обеспечивает реальность оценки.

Отчет о финансовых результатах содержит информацию о доходах и расходах сельскохозяйственных организаций, а также уровнях прибыли. Информация отчета позволяет осуществить факторный анализ прибыли, определить показатели рентабельности, уровень безубыточности, запас финансовой прочности. Условия раскрытия информации на основе МСФО 41 предусматривают:

– результаты от продажи продукции и биологических активов рассчитываются на основе оценки по справедливой стоимости;

– финансовый результат включает доходы (расходы) от продажи сельскохозяйственной продукции и биологических активов, а также связанные с изменением справедливой стоимости биологических активов.

Финансовые результаты при признании финансового результата определяются при производстве продукции.

В приложениях к отчетности раскрываются сведения об изменении капитала, движении и целевом использовании денежных средств.

В отчете об изменении капитала отражается информация, характеризующая состояние и движение собственного капитала сельскохозяйственной организации. Структура отчета позволяет определить факторы, оказывающие влияние на динамику собственного капитала, обеспечивает сведения о его изменениях.

Справки к отчету используются для указания информации о размере чистых активов на начало и на конец отчетного периода, а также о средствах, полученных из бюджета. Сельскохозяйственные организации отражают полученные бюджетные средства по видам деятельности.

В отчете о движении денежных средств раскрываются показатели движения денежной массы относительно трех видов деятельности организации: финансовой, инвестиционной и текущей, что позволяет определить динамику структуры и направлений их использования.

Составление пояснений к бухгалтерскому балансу и к отчету о финансовых результатах может происходить в произвольной форме и включать информацию, дополняющую форматы отчетности.

В специализированных формах отчетности отражаются иные, в большинстве случаев нефинансовые сведения, благодаря которым можно получить более подробную картину о деятельности сельскохозяйственной организации.

В форме № 5-АПК «Отчет о численности и заработной плате работников организации» отражаются сведения о численности сотрудников сельскохозяйственной организации, заработной плате, в частности:

- количество сотрудников по видам деятельности и видам работ;
- количество постоянных сотрудников предприятия и принятых в связи с осуществлением работ сезонного характера;
- фонд оплаты труда;
- количество отработанных человеко-дней и человеко-часов;
- стоимость питания и продуктов, предоставленных сотрудникам бесплатно.

Информация формы № 5-АПК позволяет оценить уровень обеспеченности организации трудовыми кадрами, их структуру, текучесть, динамику фонда оплаты труда.

Форма № 6-АПК «Отчет об отраслевых показателях деятельности организаций АПК» содержит

сведения о дебиторской и кредиторской задолженности, уплаченных налогах и т. д.

Форма № 8-АПК «Отчет о затратах на основное производство» раскрывает материальные затраты сельскохозяйственной организации, приводит данные о трудовых затратах, амортизации и прочих расходах.

Форме № 9-АПК «Отчет о производстве и себестоимости продукции растениеводства» позволяет оценить затраты, связанные с производством продукции растениеводства. В отчет включается информация о производстве всех видов продукции, затрат, связанных с выращиванием растений, подготовкой площадей к посеву и др.

Форма № 10-АПК «Отчет о средствах целевого финансирования» используется для отражения информации, связанной с получением из бюджета субсидий на осуществление сельскохозяйственной деятельности.

В форме № 12-АПК «Отчет о затратах на выполнение работ и оказание услуг (на сторону)» приводятся данные о расходовании средств на услуги в области растениеводства, животноводства, рыбоводства и переработки сельскохозяйственной продукции.

В форме № 13-АПК «Отчет о производстве и себестоимости продукции животноводства» содержится информация о производстве различных видов продукции животноводства, о затратах, связанных с выращиванием и откормом скота.

В форме № 13-АПК «Отчет о производстве и себестоимости продукции животноводства» можно ознакомиться с детальной информацией о состоянии животноводства: наиболее развивающиеся направления, размер полученного приплода и прироста, значение себестоимости и выручки по каждому виду деятельности. При помощи формы появляется возможность для осуществления комплексного анализа состояния, в котором находится животноводство в организации.

В форме № 14-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции первичной и промышленной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья» отражаются данные об объемах и стоимости приобретения сельскохозяйственного сырья для его последующей переработки и продажи.

Форма № 15-АПК «Отчет о наличии животных» служит для отражения общей численности животных в начале и в конце отчетного периода, а также для отражения общей балансовой стоимости всех животных в разрезе их видов и групп,

что обеспечивает анализ динамики изменения общей численности животных по конкретным видам.

Форма № 16-АПК «Баланс продукции» служит для отражения движения сельскохозяйственной продукции в отчетном периоде. По видам (группам) продукции приводятся сведения о наличии продукции на начало года, ее валовом сборе, покупке и ином поступлении, а также расходе продукции, в том числе: продажа, использование на корм скоту, использованной в качестве семенного материала, выданной в качестве оплаты труда, переданной в переработку, иных расходах. В заключение отражаются остатки продукции на конец отчетного периода.

Отражение перечня основных сельскохозяйственных машин и их движения на протяжении отчетного периода происходит в форме № 17-АПК «Отчет о сельскохозяйственной технике и энергетике». В ней указывается общее их число на начало отчетного периода, число поступивших (в том числе новых), выбывших (в том числе списанных), а также общее число машин и оборудования на конец отчетного периода. Для каждого отдельного вида машин отражается сумма, уплаченная при приобретении по лизингу. На основе информации, указанной в отчете, обеспечивается оценка степени механизации производства, его обеспеченности сельскохозяйственной техникой для осуществления полевых и животноводческих работ.

Исследование информации в отчетности сельскохозяйственных организаций позволяет сделать вывод о возможности осуществления на ее основе комплексного анализа экономической деятельности. Возможность использования при составлении и раскрытии финансовой информации сельскохозяйственной организации положений МСФО, дополнит ее новыми показателями, сформированными на основании современных методов оценки. По нашему мнению, для отражения биологических активов в первом разделе бухгалтерского баланса «Внеоборотные активы» предлагается ввести статью «Долгосрочные биологические активы». В зависимости от способа оценки долгосрочного биологического актива в этой статье будет приведена справедливая (первоначальная, переоцененная) стоимость или остаточная стоимость долгосрочных биологических активов.

В раздел «Оборотные активы» целесообразно включить статью «Текущие биологические акти-

вы», содержащую в оценке по справедливой стоимости информацию:

- о животных на выращивании и откорме, птицах, пушных зверях, кроликах, взрослых животных, выбракованных из основного стада;
- зерновых, технических, овощных и другие культуры.

Стоимость остатков незавершенного производства и готовой продукции следует отражать в самостоятельных статьях бухгалтерского баланса.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах целесообразно выявить отчет об изменениях биологических активов (табл. 1).

Возможность использования МСФО, на наш взгляд, позволит внести изменения в систему объектов учета биологических активов и специализированные формы отчетности, в частности:

- разделы отчетов, содержащие показатели «Растения» и «Животные» дополнить показателем «Грибы»;
- наряду с показателями «Стоимость» или «Выручка от продажи» ввести показатель «Справедливая стоимость».

Оценка по справедливой стоимости позволит отразить в учете ее отклонения от контрактной цены, связанные с сезонными и инфляционными процессами, изменениями котировок курсов валют, иными факторами.

Требует регулирования, по мнению автора, корректировка показателей формы № 16-АПК «Баланс продукции», где необходимо ввести таблицу двоичной формы с указанием количества и суммы продукции.

Целесообразно также дополнить формы № 9-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства» и 13-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства» самостоятельной формой «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации грибов» (табл. 2).

Практическая значимость исследования заключается в разработке практических процедур, рекомендаций и предложений по совершенствованию формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственных организаций. Разработанный в работе подход к учету биологических активов и раскрытию информации в отчетности может быть использован в практической деятельности сельскохозяйственных организаций в целях повышения ее надежности.

Отчет об изменениях биологических активов на 31 декабря 2018 г.

	Коды
Форма по ОКУД	0710001
Дата (число, месяц, год)	01 02 2019
АО «Донское» Организация -----	ИНН 6135005678
Идентификационный номер налогоплательщика сельское хозяйство	ОКПО
Вид экономической деятельности ----- по	ОКВЭД 01.30
Организационно-правовая форма/форма собственности сельскохозяйственный производственный кооператив/частная ----- по	ОКОПФ/ОКФС
Единица измерения: тыс. руб.	по ОКЕИ 384 (385)

346560, Россия, Ростовская обл., Усть-Донецкий р-н
стан. Раздорская, ул. Калинина, 108

Местонахождение (адрес) -----

Показатель	На	На	На
	31.12.2018	31.12.2017	31.12.2016
Текущие биологические активы растениеводства			
Озимая пшеница	74	62	57
Яровая пшеница	268	273	241
Рожь (ярица)	538	451	395
Итого	880	786	693

Руководитель _____ Главный бухгалтер _____
1 февраля 2019 г.

Форма «Производство и себестоимость продукции выращивания грибов» за 20__ год

Показатель	Площадь, м ²	Затраты всего, руб.	Из них			
			Оплата труда	Посадочный материал	Удобрения	Прочие
1. Производство вешенок						

ЛИТЕРАТУРА

1. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» – ПБУ 4/99 : утв. Приказом Минфина Российской Федерации от 18 сентября 2006 г. № 43н. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 : утв.

Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н. – Режим доступа: www.consultant.ru/

3. Об утверждении форм отчетности за 2017 год : приказ Министерства сельского хозяйства Рос. Федерации от 20 декабря 2017 г. № 632. – Режим доступа: agroportal2.garant.ru

Московский государственный университет
имени М. В. Ломоносова

Берёза А. О., соискатель кафедры учета, анализа и аудита

E-mail: artur.beruoza@yandex.ru

Lomonosov Moscow State University
Beryoza A. O., Applicant of Accounting, Analysis
and Audit Department

E-mail: artur.beruoza@yandex.ru