

А.Н. Алексюк, П.И. Пидкасистый, А.А. Аюрзанайн и др. \_ К.: Ин-т системных исследований образования, 1993.- 333с.

2. Вербило О.Ф. Методика преподавания бухгалтерского учета: Учеб. Пособие для преподавателей бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности вузов.-К.: Изд-во УСХА, 1992- 216с.

3. Заика. Е.В. Психологические вопросы организации самостоятельной работы студентов в вузе. – Харьков: ХГУ, 1991. – 72 с.

4. Чижевська Л.В. Методика викладання облікових дисциплін: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів/За ред. Проф.. Ф.Ф. Бутинця.- Житомир: ПП «Руда», 2003.- 504 с.

***Аннотация.** В статье рассмотрен порядок организации самостоятельной работы студентов при изучении учетных дисциплин. Охарактеризованы основные направления и формы самостоятельной работы. Обоснована необходимость мотивации и контроля самостоятельной работы, рассмотрены основные методы и виды ее контроля.*

***Ключевые слова:** самостоятельная работа, учетные дисциплины, мотивация, активизирующие факторы, формы контроля.*

***Annotation.** This article describes the organization of independent work of students in the study of accounting disciplines. Outlines the main directions and forms of self-study. The necessity of self-motivation and control of, the basic methods and types of its control.*

***Keywords:** independent work, accounting discipline, motivation, activating factors, forms of control.*

УДК 631.162

Макулова А.Т., д.э.н., профессор,  
Байболтаева Н.А., к.э.н., доцент  
Казахский национальный аграрный университет

## **ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО (IAS) 41 «СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО»**

***Анотація.** У статті сформульовані основні проблеми бухгалтерського обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції в Республіці Казахстан в сучасних умовах; уточнено поняття біологічного активу; уточнені і доповнені критерії визнання активу в якості біологічного; визначені основні напрями вдосконалення бухгалтерського обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції.*

*Ключові слова:* сільське господарство, біологічні активи, бухгалтерський облік, міжнародні стандарти фінансової звітності.

Основной информационной базой управления сельскохозяйственными организациями является бухгалтерский учет. Он должен обеспечивать все необходимые информационные потребности внутреннего управления организаций и внешних пользователей финансовой отчетности для принятия и реализации объективных экономических решений. Это требует сделать более активные шаги по реформированию бухгалтерского учета в сельском хозяйстве в соответствии с общепризнанными принципами и требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). При этом необходимо основываться на принципе преемственности с целью сохранения достижений методологии отечественной науки и практики бухгалтерского учета для гармонично-прогрессивной его адаптации в соответствии с МСФО.

Интеграционные процессы обусловили появление в бухгалтерском учете новой учетной категории - «биологические активы», в связи с чем возникла необходимость корректировки казахстанской учетной практики в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Согласно данного стандарта биологические активы - это созданные в результате прошлых фактов хозяйственной жизни (изменений, трансформаций) растения и животные, пригодные для дальнейшей (управляемой и измеряемой со стороны организации) биотрансформации с целью получения экономических выгод [1].

МСФО (IAS) 41 применяется для целей учета биологических активов, сельскохозяйственной продукции в момент сбора урожая и государственным субсидиям, относящимся к биологическим активам, в сельском хозяйстве.

Внедрение МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» требует разработки первичной документации, уточнений в части отражения биологических активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности, совершенствования рабочего плана счетов, учетной политики казахстанских сельхозпредприятий.

К настоящему времени проделана определенная работа по вопросам адаптации МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» в казахстанскую учетную практику. Разработаны разделы «Учет биологических активов» в Национальных стандартах финансовой отчетности (НСФО-1, НСФО-2), разработаны методические рекомендации по учету биологических активов. Однако многие организационные и методические проблемы не были решены. В частности недостаточно разработанными оставались вопросы использования понятийного аппарата МСФО 41; оценки, синтетического аналитического учета биологических активов; вопросы раскрытия данных о сельскохозяйственной деятельности в финансовой отчетности.

Согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» по определению признания и оценки предприятию следует признавать биологический актив или сельскохозяйственную продукцию, только когда [1]:

- (а) оно контролирует актив в результате прошлых событий;
- (б) существует вероятность получения предприятием будущих экономических выгод, связанных с этим активом;
- (в) справедливая стоимость или первоначальная стоимость актива поддается надежной оценке.

Помимо существующих в МСФО (IAS) 41, считаем необходимым установить дополнительные критерии, для признания актива в качестве биологического [2]:

- актив должен быть использован в сельскохозяйственной деятельности организации;
- актив может быть передан другим организациям или принят в аренду.

Одним из ключевых моментов в учете биологических активов и сельскохозяйственной продукции является их стоимостная оценка.

Согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» биологический актив оценивается при первоначальном отражении в учете и на каждую отчетную дату по его справедливой стоимости за вычетом расчетных затрат на реализацию, за исключением случаев, когда справедливая стоимость не

поддается надежной оценке. В последнем случае предприятие должно оценивать биологические активы по первоначальной стоимости.

Сельскохозяйственная продукция, собранная с биологических активов предприятия, должна первоначально «оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расчетных затрат на реализацию в момент сбора урожая». Стандарт предполагает, что предприятие может всегда определить эту сумму, а, следовательно, не разрешает оценку по первоначальной стоимости по причине отсутствия справедливой стоимости. Полученная стоимость впоследствии используется как первоначальная стоимость при применении МСФО (IAS) 2 (если сельскохозяйственная продукция должна быть продана), МСФО (IAS) 16 (если собранный лес используется для строительства здания) или иных применимых Международных стандартов финансовой отчетности.

Справедливая стоимость - это сумма, на которую может быть обменян актив, или в которой может быть исполнено обязательство, в результате осуществления сделки между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую сделку [1].

Важная причина, по которой сельскохозяйственная продукция на момент сбора урожая должна оцениваться по справедливой стоимости, заключается в необходимости обеспечить соответствие основы ее оценки основе оценки биологических активов и избежать непоследовательности и искажения результатов деятельности текущего периода при сборе урожая.

Затраты на реализацию «включают комиссионных брокеров и дилеров, сборы контролирующих органов и товарных бирж и налоги и пошлины, связанные с передачей права собственности», но «не включают транспортные и прочие затраты, необходимые для доставки активов на рынок». Таким образом, теоретически фактическая продажа сельскохозяйственной продукции приведет к прибыли или убытку, только если справедливая стоимость на момент сбора урожая отличается от цены продажи, согласованной с покупателем. Отсюда следует, что в соответствии с методикой учета по справедливой стоимости

МСФО (IAS) 41 прибыль признается достаточно независимо от наличия договора купли-продажи или осуществления сделки.

Стандарт предусматривает следующие правила определения справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции [1]:

(а) активный рынок — при наличии активного рынка биологического актива или сельскохозяйственной продукции котировка цены на таком рынке является адекватной основой для определения справедливой стоимости этого актива. Если у предприятия имеется доступ к различным активным рынкам, то ему следует использовать цену котировки на наиболее значимом рынке (т. е. цену на рынке, который он собирается использовать).

(б) отсутствие активного рынка — если активный рынок отсутствует, то предприятию следует применять следующие методы для определения расчетной справедливой стоимости:

- цены или стоимость, определяемые на основе рынка, — предприятию следует использовать один или несколько из следующих источников информации, при их наличии, для определения справедливой стоимости;

- цена самой последней рыночной сделки, при условии отсутствия значительных изменений в экономических условиях между датой такой сделки и отчетной датой;

- рыночные цены на аналогичные активы с корректировкой для отражения различий; сравнительный анализ по сектору, например, стоимость фруктовых деревьев, выраженная в значении на экспортный поддон, бушель или гектар, и стоимость скота, выраженная на килограмм мяса.

Одной из наиболее важных проблем в настоящее время остается разработка информационного обеспечения для определения справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции.

При переходе к требованиям МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» в условиях отсутствия информации о ценах на сельскохозяйственную продукцию, недостаточного финансирования отрасли, тяжелого финансового

положения многих организаций агропромышленного комплекса на территории Республики Казахстан, остро стоит проблема поиска информационной базы о ценах, которые помогут достоверно определить справедливую стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Главные требования к такой информационной системе в условиях казахстанской действительности - малые затраты на ее использование или вовсе отсутствие таковых и доступность информационной системы для сельхозтоваропроизводителей нашей страны.

Предлагаем учитывать биологические активы и сельскохозяйственную продукцию в оценке по справедливой стоимости. В качестве справедливой стоимости для оценки биологических активов может быть использована рыночная стоимость, стоимость замещения, дисконтированная, себестоимость фактических затрат при условии, что с момента осуществления первоначальных затрат не произошло значительной биотрансформации.

Биологические активы сельскохозяйственных организаций - отдельная категория активов, которая требует обособленного представления на счетах бухгалтерского учета.

В казахстанском Типовом плане счетов для обеспечения отражения данных о справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции предусмотрены отдельные синтетические счета. Так, в разделе 2 «Долгосрочные активы» предусмотрен подраздел 2500 «Биологические активы», который имеет следующие синтетические счета: 2510 «Растения», 2520 «Животные». Также предусмотрены синтетические счета: 6270 «Доходы от изменения справедливой стоимости биологических активов»; 7460 «Расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов»; 6210 «Доходы от выбытия активов»; 7410 «Расходы от выбытия активов»; 8110 «Основное производство», 8310 «Вспомогательные производства»; 1320 «Готовая продукция»; 1420 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»; 5610 «Итоговая прибыль» [3]. Тем не менее возникает необходимость уточнения синтетических счетов, уже

имеющихся в Типовом плане счетов бухгалтерского учета. В целях повышения достоверности информации о биологических активах и сельскохозяйственной продукции нами предлагается ввести в рабочий план счетов сельхозпредприятий субсчета для уточнения уже имеющиеся синтетических счетов:

а) К счету 6210 «Доходы от выбытия активов» рекомендуется открыть субсчет 6210-3 «Доходы от выбытия биологических активов». Предлагаемый субсчет предназначен для обобщения информации о полученных (причитающейся к получению) предприятием суммы дохода от выбытия биологических активов.

б) К счету 7410 «Расходы от выбытия активов» рекомендуется открыть субсчет 7410-3 «Расходы от выбытия биологических активов».

Предлагаемый субсчет предназначен для обобщения информации об уплаченных (причитающейся к уплате) предприятием суммы расхода от выбытия биологических активов.

Выделение новых субсчетов к счетам 6210 «Доходы от выбытия активов» и 7410 «Расходы от выбытия активов» обосновано на основе подхода к биологическим активам как к отдельной категории активов, в связи с чем, требуется отдельное их отражение от основных средств, нематериальных и других активов.

в) К счету 1420 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» рекомендуется открыть субсчет 1420-3 «НДС по приобретенным биологическим активам» Предлагаемый субсчет предназначен для обобщения информации об уплаченной (причитающейся к уплате) организацией сумме налога на добавленную стоимость.

Для раздельного учета сельскохозяйственной продукции по справедливой и исторической стоимости предлагаем открыть субсчета к счету 1320 «Готовая продукция»: 1320-1 «Готовая продукция животноводства», 1320-2 «Готовая продукция растениеводства».

Использование предлагаемых субсчетов к счету 1320 «Готовая продукция» позволит четко разграничить учет сельскохозяйственной продукции в разрезе видов деятельности что, в свою очередь, позволит соблюсти требования МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» в части отдельного отражения биологических активов и сельскохозяйственной продукции.

Для внедрения МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» необходимо разработать новые формы документов и усовершенствовать имеющиеся для отражения информации о биологических активах (растения, животные) по справедливой стоимости. В этой связи, предлагается использовать разработанную нами систему документооборота (рис.1).



Рис. 1. Схема оформления документов по учету биологических активов (животных).

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» требует, чтобы вся информация о балансовой стоимости биологических активов была представлена отдельной

строкой бухгалтерского баланса. Нижеприведенный баланс демонстрирует каким образом предприятие молочного животноводства могло бы раскрывать биологические активы в своем балансе (таблица 1).

Таблица 1

**Бухгалтерский баланс**

в тыс. тенге

АКТИВЫ	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода	ПАССИВЫ	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
<b><i>Краткосрочные активы</i></b>			<b><i>Краткосрочные обязательства</i></b>		
Запасы	2100	2587	Кредиторская задолженность перед поставщиками	1271	1869
Дебиторская задолженность	1549	884			
Денежные средства	547	1254			
Итого краткосрочных активов	4196	4725	Итого краткосрочных обязательств	1271	1869
			<b><i>Долгосрочные обязательства</i></b>		
			Заем банка	3587	3100
			Итого долгосрочных обязательств	3587	3100
<b><i>Долгосрочные активы</i></b>			<b><i>Капитал</i></b>		
Молочный скот - незрелый	1 542	1 321	Уставный капитал	10541	10541
Молочный скот – зрелый	3 784	3 945	Нераспределенная прибыль	2574	2890
Итого биологических активов	5 326	5 266	Итого капитал	13115	13431
Основные средства	8 451	8 409			
Итого долгосрочных активов	13 777	13675			
<b>БАЛАНС</b>	<b>17 973</b>	<b>18 400</b>	<b>БАЛАНС</b>	<b>17 973</b>	<b>18 400</b>

Также, согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», существует требование раскрывать общую сумму прибылей или убытков, возникающих в текущем периоде при постановке на учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции, а также от изменения справедливой

стоимости биологических активов за вычетом предполагаемых расходов на реализацию. Это требование достигается путем введения в стандартную форму финансовой отчетности 2 «Отчет о прибылях и убытках» дополнительных строк расшифровывающих общие суммы доходов и расходов (например, отдельной строкой в первом разделе отчета – информация о продажах сельскохозяйственной продукции в структуре общей суммы продаж).

## Литература

1. Международные стандарты финансовой отчетности: издание на русском языке,- М.: АСКЕРИ - 2010.
2. Байболтаева Н.А. Проблемы практического применения Международного стандарта финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство» // Материалы международной научно –практической конференции:« Гоударство и рынок: их доля в регулировании национальной экономики» Алматы, Каз.НАУ, 2012
3. Типовой план счетов: методические рекомендации по составлению корреспонденции счетов// Библиотека бухгалтера и предпринимателя. – Алматы: ИД «БИКО», 2007

***Аннотация.** В статье сформулированы основные проблемы бухгалтерского учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции в Республике Казахстан в современных условиях; уточнено понятие биологического актива; уточнены и дополнены критерии признания актива в качестве биологического; определены основные направления совершенствования бухгалтерского учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции.*

***Ключевые слова:** сельское хозяйство, биологические активы, бухгалтерский учет, международные стандарты финансовой отчетности.*

***Summary.** The basic accounting problems of biological assets and agricultural products in the Republic of Kazakhstan in the modern conditions are formulated in the article. The concept of a biological asset was clarified. The criteria for recognition asset as a biological was refined and expanded. The main directions of improving the accounting of biological assets and agricultural produce were identified.*

***Keywords:** agriculture, biological assets, accounting, international accounting standards.*