

Дата вступления редакции в силу: 01.01.2019  
Действует в отношении отчетных периодов, начинающихся 01.01.2018 или позже.

*Юридическую силу имеет только текст на эстонском языке*

## **ИНСТРУКЦИЯ СБУ 7 «БИОЛОГИЧЕСКИЕ АКТИВЫ»**

<b>СОДЕРЖАНИЕ</b>	<b>статьи</b>
<b>ЦЕЛЬ И ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ</b>	<b>1–2</b>
<b>СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ</b>	<b>3–4</b>
<b>ПОНЯТИЯ</b>	<b>5–10</b>
<b>ПРИНЦИПЫ УЧЁТА</b>	<b>11–37</b>
Первоначальное признание и дельнейшая оценка	11–15
Учет биологических активов по методу справедливой стоимости	16–25
Прибыли и убытки	26–28
Учет биологических активов по методу фактических затрат	29–33
Признание в балансе и в отчёте о прибылях и убытках	34–37
<b>СРАВНЕНИЕ С МСФО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЯ СМБ</b>	<b>38–39</b>
<b>ПРИЛОЖЕНИЕ.</b> Пример признания биологических активов и сельскохозяйственной продукции по методу справедливой стоимости	

## ЦЕЛЬ И ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ

1. Целью инструкции СБУ 7 «Биологические активы» является установление правил признания биологических активов в годовых бухгалтерских отчётах, составляемых согласно эстонскому стандарту финансовой отчетности (далее также – *бухгалтерский отчет*). Эстонский стандарт финансовой отчетности – предназначенный для общественности международно-признанный сборник требований к учету и отчетности, принципы которого устанавливаются Законом о бухгалтерском учете, и который на основании части 4 Статьи 34 Закона о бухгалтерском учете уточняет постановление министра, ответственного за данную область (далее – *инструкция Службы бухгалтерского учета*, или сокращенно – *инструкция СБУ*).

2. Инструкция СБУ 7 руководствуется разделом 34 «Специализированная деятельность» (“*Specialised Activities*”) МСФО для предприятий СМБ, а также понятиями, установленными в разделе 2 «Концепции и основные принципы» („*Concepts and Pervasive Principles*“) и в «Глоссарии терминов» („*Glossary of Terms*“). Инструкция включает в себя ссылки на конкретные статьи МСФО для предприятий СМБ, на которых основываются требования инструкции. Сравнение инструкции СБУ 7 с МСФО для предприятий СМБ приведено в статьях 38–39. В тех областях, где инструкция СБУ 7 не уточняет какого-либо специфического метода учёта, однако он определён в МСФО для предприятий СМБ, рекомендуется руководствоваться методом учёта, описанным в МСФО для предприятий СМБ.

## СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

3. *Инструкцию СБУ 7 «Биологические активы» следует применять:*

- (a) в момент выделения биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью; и*
- (b) сельскохозяйственной продукции из биологических активов; при отражении в годовых бухгалтерских отчетах.*

4. Инструкция СБУ 7 не применяется при признании связанных с сельскохозяйственной деятельностью земли и нематериальных активов (см. инструкцию СБУ 5 «Основные средства и нематериальные активы»).

## ПОНЯТИЯ

5. *В настоящей инструкции понятия используются в нижеследующем значении:*

**Биологический актив** – это живой животный или растительный организм. (Глоссарий терминов МСФО для предприятий СМБ).

**Сельскохозяйственная продукция** – это продукция, получаемая или собираемая с биологических активов. (Глоссарий терминов МСФО для предприятий СМБ).

**Сельскохозяйственная деятельность** – это управляемый со стороны предприятия процесс, в ходе которого происходит биотрансформация биологических активов в сельскохозяйственную продукцию или в новые биологические активы. (Глоссарий терминов МСФО для предприятий СМБ).

**Биотрансформация** включает в себя процессы роста, старения, производства и размножения, в результате которых биологические активы изменяются количественно и качественно.

**Справедливая стоимость** – это сумма, на которую может быть обменян актив или произведён расчёт по обязательству в сделке между осведомлёнными, заинтересованными и независимыми сторонами. (МСФО для предприятий СМБ 2.34 (b)).

**Себестоимость** – это (a) денежная сумма или справедливая стоимость неденежного возмещения, заплаченная или переданная за актив при его приобретении; и  
(b) денежная сумма или справедливая стоимость неденежного возмещения, полученная за обязательство при взятии его на себя. (МСФО для предприятий СМБ 2.34 (a)).

**Затраты по продаже** – это неизбежные затраты, сопряженные с продажей генерирующих единицы или актива, за исключением финансовых расходов и расходов по подоходному налогу.

**Балансовая (остаточная) стоимость** – это сумма, по которой актив оценивается в балансе (с учётом накопленного износа и возможного накопленного убытка от его обесценения).

6. Примерами биологических активов, рассматриваемых в настоящей инструкции, являются домашние животные и птицы, плантации, рыба в рыбопитомнике и растущий лес.

7. Сельскохозяйственная продукция возникает с прекращением жизненного процесса биологического актива (например, поваленный лес; мясная туша на скотобойне), либо с отделением сельскохозяйственной продукции от биологического актива (например, собранный с фруктовых деревьев урожай; удои коровьего молока; полученные от кур яйца).

8. Представленные в настоящей инструкции принципы учёта сельскохозяйственной продукции применяются только при отделении сельскохозяйственной продукции от биологического актива. При дальнейшей оценке сельскохозяйственной продукции руководствуются СБУ 4 «Запасы».

9. Биологическим активом может быть также такой актив, которым лицо, обязанное вести бухгалтерский учёт, не владеет, а арендует на условиях финансовой аренды.

10. Рассмотренные в инструкции принципы учёта можно применять также для совокупности биологических активов в том случае, если она является гомогенной как с

точки зрения сущности компонентов этой совокупности, так и с точки зрения целей их использования.

## **ПРИНЦИПЫ УЧЁТА**

### **Первоначальное признание и дальнейшая оценка**

**11. Биологические активы или сельскохозяйственная продукция признаются в балансе только в том случае, если (МСФО для предприятий СМБ 34.3):**

- (a) актив контролируется предприятием;*
- (b) существует вероятность того, что предприятие получит в будущем экономическую выгоду от использования актива; и*
- (c) справедливая стоимость или себестоимость актива может быть надёжно оценена с применением разумных затрат и усилий.*

**12. Предприятие определяет учетную политику для каждого класса биологических активов следующим образом (МСФО для предприятий СМБ 34.2, 34.4):**

- (a) биологические активы, справедливую стоимость которых можно надёжно оценить, прилагая разумные затраты и усилия, признаются как при первоначальном признании, так и на следующие отчётные даты по их справедливой стоимости, за вычетом оценочных расходов по продаже (см. статьи 15–28);*
- (b) остальные биологические активы оцениваются по методу фактических затрат (см. статьи 29–33).*

**13. Сельскохозяйственная продукция оценивается в момент её получения или отделения от биологического актива по справедливой стоимости, за вычетом оценочных расходов по продаже. Найденная таким образом величина считается одновременно себестоимостью сельскохозяйственной продукции при её дальнейшем признании как запаса, руководствуясь СБУ 4 «Запасы». (МСФО для предприятий СМБ 34.5, 34.9, 13.15) Согласно настоящей инструкции предполагается, что справедливую стоимость сельскохозяйственной продукции в момент её отделения от биологического актива всегда можно оценить достоверно.**

**14. Затратами по продаже считаются, например, платы посредникам, госпошлины и невозвращаемые налоги. К расходам на продажу не относятся транспортные и другие расходы по сбыту актива, однако эти расходы учитываются при оценивании справедливой стоимости.**

#### Пример 1 – признание биологических активов

Предприятию принадлежат свиньи, рыночная стоимость которых на отчётную дату составляет 100 000 евро. Для продажи этих свиней их необходимо доставить

скупщику, в связи с чем возникнут транспортные расходы в сумме 10 000 евро. Скупщик берет за реализацию свиней комиссию в размере 5 000 евро, так что на реализации свиней предприятие заработало бы 95 000 евро (минус транспортные расходы).

Справедливой стоимостью названных биологических активов считается 90 000 евро (разница между общей рыночной стоимостью и расходами на доставку до места продажи). В балансе предприятия названные биологические активы оцениваются в сумме 85 000 евро (разница между справедливой стоимостью и затратами по продаже).

### **Учет биологических активов по методу справедливой стоимости**

**15.** При определении справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции активы можно группировать по свойствам, которые являются существенными при формировании рыночных цен (например, по возрасту или качеству).

**16.** Если предприятие заключило долгосрочный договор для будущей продажи биологических активов или сельскохозяйственной продукции, то на отчетную дату при оценивании биологического актива или сельскохозяйственной продукции руководствуются не продажной ценой, зафиксированной в договоре, а справедливой стоимостью биологического актива или сельскохозяйственной продукции на отчетную дату. Если цены, зафиксированные в договоре, обременительны для предприятия, следует сформировать резерв, руководствуясь статьями 28–29 инструкции СБУ 8.

**17.** При наличии активного рынка наилучшим индикатором справедливой стоимости биологического актива является его рыночная стоимость. Рыночной стоимостью считается наиболее выгодная цена, которую продавец мог бы получить при продаже актива на активном рынке или покупатель при его покупке. Активным рынком можно считать рынок, где обмениваемые товары являются одинаковыми (гомогенными), на рынке можно найти покупателей и продавцов по нормальным условиям, а также информация о ценах общедоступна. Если у предприятия имеется доступ к нескольким активным рынкам, руководствуются ценами того активного рынка, на котором предприятие намеревается продать биологический актив. (МСФО для предприятий СМБ 34.6 (a)).

**18.** При отсутствии активного рынка за основу для оценки справедливой стоимости могут быть взяты (МСФО для предприятий СМБ 34.6 (b)):

- (a) самая последняя рыночная цена, при том условии, что сделка совершалась независимыми сторонами, и что между датой сделки и отчетной датой не произошло существенных изменений в экономической среде;
- (b) рыночная цена на аналогичные активы, скорректированная влиянием имеющихся различий; и
- (c) значение, полученное на основе проведенного сравнительного анализа сельскохозяйственного сектора.

**19.** В некоторых случаях справедливую стоимость биологического актива можно надёжно оценить, прилагая разумные затраты и усилия, даже в том случае, если для актива отсутствуют основывающиеся на рыночной информации цены. Предприятие должно взвесить, позволяет ли приведённая стоимость чистых потоков денежных

средств (см. статьи 21–22) надёжно оценить справедливую стоимость. (МСФО для предприятий СМБ 34.6 (d)).

**20.** Целью применения приведённой стоимости чистых потоков денежных средств является определение справедливой стоимости биологического актива в данных условиях. При определении приведённой стоимости ожидаемых денежных потоков предприятие руководствуется чистыми денежными потоками, которые, согласно предположениям участников рынка, данный биологический актив на наиболее уместном для него рынке генерирует, и дисконтирует эти денежные потоки по текущей рыночной ставке. (МСФО для предприятий СМБ 34.6 (d)).

**21.** При применении приведённой стоимости потоков денежных средств оцениваются вытекающие из использования актива потоки денежных средств и рассчитывается их приведённая стоимость. Нахождение приведённой стоимости чистых потоков денежных средств, генерируемых из биологического актива, аналогично нахождению ценности использования основных средств и нематериальных активов, в соответствии с инструкцией СБУ 5 «Основные средства и нематериальные активы». При оценивании справедливой стоимости согласно приведённой стоимости чистых потоков денежных средств биологического актива не учитываются денежные потоки, связанные с финансированием активов и налогообложением, а также денежные потоки, сопутствующие восстановлению биологических активов (например, издержки, связанные с созданием на вырубках новых насаждений).

Пример 2 – определение справедливой стоимости биологического актива по методу дисконтированных денежных потоков

Предприятию принадлежит десятилетняя ягодная плантация, которую, по оценке руководства, намереваются использовать ещё десять лет. Существенного увеличения или уменьшения урожайности ягодной плантации в течение следующих десяти лет не планировали. По оценке руководства, предполагаемая ставка дисконтирования, используемая предприятиями по выращиванию ягод, составляет 10% в год, и при дисконтировании используется 10-летний период.

Руководство предприятия составило на следующие десять лет оценку предположительно поступающих от продажи ягод денежных потоков и денежных потоков, связанных с содержанием ягодной плантации. В результате оценок сформировался чистый поток денежных средств в размере 30 000 евро в год.

При дисконтировании данного денежного потока ставкой в 10% в течение 10-летнего периода приведённая стоимость денежного потока составляет 184 337 евро. Данную сумму можно считать справедливой стоимостью ягодной плантации.

**22.** При определении справедливой стоимости за основу можно взять себестоимость биологического актива, если:

- (а) после приобретения актив существенно не подвергся биотрансформации (например, яблони посажены незадолго до отчетной даты); или
- (б) влияние биологической трансформации на стоимость актива не является значительным (например, биологические характеристики сорокалетнего соснового леса существенно не изменятся в течение полугода после приобретения).

**Пример 3 – определение справедливой стоимости биологического актива по свойствам биологического актива**

Предприятие занимается выращиванием саженцев ели, продавая их на Рождество. Согласно настоящей инструкции предприятие обязано оценивать в своём балансе саженцы ели по справедливой стоимости (за вычетом расходов на продажу). Для ели существует активный рынок начиная с 5-летних растений.

При определении справедливой стоимости предприятие может руководствоваться следующими принципами:

(а) Саженцы в возрасте до двух лет, справедливая стоимость которых существенно не отличается от их себестоимости, признаются в балансе по себестоимости (руководствуясь статьёй 23 настоящей инструкции).

(b) Саженцы ели в возрасте от двух до пяти лет, для которых не существует активного рынка, но справедливая стоимость которых существенно отличается от их себестоимости в результате биологического преобразования (трансформации), оцениваются по приведённой стоимости чистых денежных потоков (руководствуясь статьями 20–22 настоящей инструкции). По приведённой стоимости денежных потоков оцениваются связанные с выращиванием саженцев ели денежные потоки до достижения саженцами 5-летнего возраста и их предполагаемая рыночная стоимость в виде 5-летних саженцев. Справедливой стоимостью данных саженцев ели считается приведённая стоимость чистых денежных потоков, связанных с выращиванием саженцев и их возможной продажей.

(с) В случае пятилетних саженцев и саженцев старшего возраста при оценивании справедливой стоимости за основу берётся рыночная стоимость растений (руководствуясь статьями 18–19 настоящей инструкции).

**23.** Оценка справедливой стоимости зависит от даты оценивания. В том случае если оценивание стоимости осуществляется до или после отчётной даты, при признании биологического актива в балансе следует учитывать события, произошедшие в период между отчётной датой и днём оценивания, которые могли бы повлиять на стоимость объекта.

**24.** *Если биологические активы связаны с землёй, и справедливую стоимость биологических активов оценить достоверно отдельно невозможно, но существует активный рынок для биологических активов вместе с землёй (например, лесные угодья), то при оценивании за основу берётся комбинированная стоимость активов за вычетом стоимости земли.*

**Прибыли и убытки**

**25.** *Прибыли и убытки от первоначального признания биологического актива по справедливой стоимости (за исключением затрат по продаже) и от дальнейшего изменения справедливой стоимости признаются в отчёте о прибылях и убытках за отчётный период. (МСФО для предприятий СМБ 34.4)*

26. Прибыль может возникнуть при первоначальном признании биологического актива, если новый актив возник в результате размножения (например, родившийся телёнок). Убыток от первоначального признания биологического актива может возникнуть тогда, когда оценочные расходы на продажу актива превышают справедливую стоимость актива.

**27. Прибыли и убытки, вытекающие из первоначального признания сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости (за исключением затрат по продаже), признаются в отчёте о прибылях и убытках за отчётный период.**

#### **Учёт биологических активов по методу фактических затрат**

28. Биологический актив, справедливую стоимость которого невозможно оценить, прилагая разумные затраты и усилия, оценивается в балансе по себестоимости, за вычетом накопленного износа и возможного накопленного убытка от его обесценения. (МСФО для предприятий СМБ 34.8)

29. В случае некоторых редких или не находящихся в торговом обороте биологических активов (например, лошади для соревнований, природоохранный лес) оценивание справедливой стоимости может оказаться невозможным, поскольку для актива отсутствует активный рынок, и связанные с активом денежные потоки невозможно надёжно оценить.

30. Начиная с того момента, когда оценить справедливую стоимость биологического актива, отражённого по методу фактических затрат, станет, при приложении разумных затрат и усилий, возможным, актив следует оценить по его справедливой стоимости, за вычетом затрат по продаже.

31. При определении себестоимости, накопленного износа и убытков от обесценения актива следует руководствоваться принципами, описанными в инструкции СБУ 4 «Запасы» и в инструкции СБУ 5 «Основные средства и нематериальные активы».

32. Капитализация затрат, связанных с биологическими активами, отраженными по методу фактических затрат, в течение срока их полезного использования разрешается только в том случае, если эти затраты соответствуют условиям капитализации в соответствии с инструкцией СБУ 5 «Основные средства и нематериальные активы».

Пример 4 – Определение себестоимости биологического актива в ситуации, когда оценить справедливую стоимость, прилагая разумные затраты и усилия, было невозможно.

Предприятие держит стадо коз из десяти голов редко встречающейся в Эстонии породы, по причине чего их рыночную стоимость невозможно надёжно оценить. Поскольку у предприятия отсутствует продолжительный опыт выращивания животных данной породы, отсутствует и достоверная основа для определения справедливой стоимости по приведённой стоимости чистых денежных потоков.

В 20X1 году родилось ещё пятеро козлят. Средний удой стада в отчётный год составил в среднем 600 литров на одну козу. Прямые и косвенные расходы, связанные с содержанием стада (питание животных, заработная плата доярок, расходы на содержание хлева, износ и т.д.), были признаны в отчёте о прибылях и убытках в момент возникновения как расходы за отчётный период в сумме 5 000 евро.

Руководствуясь оценочными пропорциями рыночной цены на получаемое от коз в течение года молоко и на родившихся козлят, 90% расходов на содержание стада считается себестоимостью полученного молока, а 10% - себестоимостью козлят.

Таким образом, себестоимость прибавившихся в 20X1 году активов складывается следующим образом:

- а) себестоимость одного литра молока 0,75 евро  $[(0,9 \times 5\ 000) / (10 \times 600)]$
- б) себестоимость одного козлёнка 100 евро  $(0,1 \times 5\ 000) / 5$

Признание прибавившихся в 20X1 году козлят:

Д	Биологический актив (козлята, счёт актива)	500
К	Прибыль/убыток от биологических активов	500

В последующие годы стоимость козлят, родившихся в 20X1 году, увеличивается на основании фактических производственных расходов до момента, когда они начинают считаться основным стадом. После включения в основное стадо увеличение себестоимости особей прекращается. Если справедливую стоимость стада можно будет надёжно оценить, прилагая разумные затраты и усилия, стадо следует оценить в балансе по справедливой стоимости.

Полученное за отчётный период молоко является сельскохозяйственной продукцией, которая признаётся по справедливой стоимости актива:

Д	Сельскохозяйственная продукция (молоко, запасы)
К	Сельскохозяйственная продукция (доход; в отчёте о прибылях и убытках – изменение сальдо с/х продукции)

Дальнейшая обработка взятого на учёт молока признаётся и оценивается согласно СБУ 4 «Запасы».

### Признание в балансе и в отчёте о прибылях и убытках

**33. Биологические активы признаются в балансе в отдельных статьях: либо в группе основных средств, либо в группе оборотных средств. В качестве оборотных средств отражается только такой биологический актив, который приобретён с целью перепродажи или который реализуется в ходе обычного цикла хозяйственной деятельности предприятия. В том случае если цель владения биологическим активом точно неизвестна, то при признании в балансе такого биологического актива следует руководствоваться оценкой руководства предприятия в отношении наиболее вероятной цели использования.**

**34.** Биологические активы рекомендуется признавать в отчёте по основным группам. Например, активы можно классифицировать как потребляемые активы (активы, которые можно биотрансформировать в сельскохозяйственную продукцию или перепродать) и как производящие активы (активы, которыми владеют в целях

производства сельскохозяйственной продукции). Потребляемыми активами являются биологические активы в целях продажи, мясной скот, содержащаяся в рыбном питомнике рыба и выращиваемый для вырубki лес. Производящими активами являются, например, молочный скот, куры-несушки и фруктовая плантация. Как правило, производящие активы отражаются в группе основных средств, а потребляемые активы – либо в группе основных средств, либо в группе оборотных средств, исходя из периода использования активов.

**35.** Также биологические активы рекомендуется группировать по степени готовности активов либо на созревшие активы, либо на несозревшие активы. Потребляемые активы считаются созревшими тогда, когда является экономически разумным биотрансформировать их в сельскохозяйственную продукцию; производящие активы считаются созревшими тогда, когда они способны производить сельскохозяйственную продукцию.

**36.** Прибыли и убытки от переоценки биологических активов, отражаемых по методу справедливой стоимости, признаются в отчёте о прибылях и убытках в отдельной статье «Прибыль (убыток) от биологических активов». Справедливая стоимость сельскохозяйственной продукции при её первоначальном признании оценивается в отчёте о прибылях и убытках в виде изменения сальдо запасов сельскохозяйственной продукции. Пример признания в отчёте о прибылях и убытках прибылей/убытков от переоценки биологических активов приведён в приложении 1 к настоящей инструкции.

## **СРАВНЕНИЕ С МСФО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ СМБ**

**37.** Установленные в СБУ 7 методы учёта биологических активов и сельскохозяйственной продукции соответствуют принципам учёта, установленным в разделе 34 МСФО для предприятий СМБ.

**38.** В отличие от инструкции СБУ 7, МСФО для предприятий СМБ не устанавливает конкретных правил отражения биологических активов в балансе и вытекающих из них прибылей и убытков в отчёте о прибылях и убытках.

## ПРИЛОЖЕНИЕ

### Пример оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по методу справедливой стоимости

Следующий пример иллюстрирует один из возможных способов отражения в бухгалтерском учёте биологических активов и сельскохозяйственной продукции. В данном примере расходы, понесённые в связи с выращиванием биологических активов и производством сельскохозяйственной продукции, признаются в виде текущих расходов, и соответствующие биологические активы и сельскохозяйственная продукция берётся в баланс на учёт (или переоценивается в балансе) в результате инвентаризаций. Расходы отражены согласно их сущности (приведённая в Законе о бухгалтерском учёте схема 1 отчета о прибылях и убытках).

В данном примере предполагается, что справедливую стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции можно надёжно оценить, прилагая разумные затраты и усилия.

#### Хозяйственные операции

1. Весной предприятие приобрело за 10 000 евро семена ячменя и за 22 000 евро удобрения и средства защиты растений.

Д	Сырьё и материалы; семена (запасы)	10 000
Д	Сырьё и материалы; удобрения и средства защиты растений (запасы)	22 000
К	Денежные средства	32 000

2. Предприятие заказало земледельческие работы в общей сложности на сумму 40 000 евро, в том числе посеяло купленные семена и использовало удобрения и средства защиты растений.

Д	Товары, сырьё, материалы и услуги (расходы)	72 000
К	Денежные средства	40 000
К	Сырьё и материалы; семена (запасы)	10 000
К	Сырьё и материалы; удобрения и средства защиты растений (запасы)	22 000
Д	Несозревшие потребляемые биологические активы; зерновые (запасы)	72 000
К	Прибыль/убыток от биологических активов (доход; прирост биологического актива)	72 000

3. Предприятие заказало уборку и сушку урожая, что обошлось в общей сложности в 40 000 евро. Урожай составил в общей сложности 800 тонн ячменя. На его производство в общей сложности было затрачено  $(72\ 000 + 40\ 000 =)$  112 000 евро. Таким образом, стоимость одной тонны составляет  $112\ 000 / 800 = 140$  евро. В то же время закупочная цена зерна составляет 160 евро за тонну, и рыночная стоимость урожая, таким образом,  $-(160 \times 800 =)$  128 000 евро.

Д	Товары, сырьё, материалы и услуги (расходы)	40 000
К	Денежные средства	40 000
Д	Сельскохозяйственная продукция (в балансе – запасы)	128 000

К	Сельскохозяйственная продукция (доход; в отчёте о прибылях и убытках – изменение сальдо с/х продукции)	128 000
К	Несозревшие потребляемые биологические активы; зерновые (запасы)	72 000
Д	Изменение сальдо с/х продукции (в отчёте о прибылях и убытках)	72 000

4. Предприятию удалось продать 100 тонн по более высокой цене, чем рыночная цена, т.е. 200 евро за тонну.

Д	Денежные средства	20 000
К	Доход от продажи	20 000
Д	Стоимость проданной сельскохозяйственной продукции (изменения остатков сельскохозяйственной продукции в отчёте о прибылях и убытках)	16 000
К	Сельскохозяйственная продукция (в балансе – запасы)	16 000

5. 300 тонн ячменя ( $300 \times 160 = 48\,000$ ) переработали на комбикорм. Для этого было затрачено 10 000 евро.

Д	Товары, сырьё, материалы и услуги (расходы)	10 000
К	Денежные средства	10 000
Д	Сельскохозяйственная продукция для внутреннего оборота (в отчёте о прибылях и убытках – изменение сальдо с/х продукции)	48 000
К	Сельскохозяйственная продукция (в балансе – запасы)	48 000

После этих проводок комбикорм в полном объёме признан как расход, и в запасах его не отражают. В этом случае при кормлении комбикормом никаких статей больше не возникает, и остаток корректируется в конце года посредством изменения сальдо продукции. При продаже комбикорма появляется только доход от продажи (без сопутствующих расходов).

Однако если имеется желание вести текущий учёт остатков комбикорма и расходов, то комбикорм необходимо снова незамедлительно взять на учёт в статье запасов.

Д	Сельскохозяйственная продукция; комбикорм (запасы)	58 000
К	Изменение сальдо с/х продукции (в отчёте о прибылях и убытках)	58 000

6. 80% комбикорма ( $0,8 \times 58\,000 = 46\,400$ ) используется для внутреннего кормления скота, а 20% ( $0,2 \times 58\,000 = 11\,600$ ) продаётся за 15 000 евро.

Д	Изменение сальдо с/х продукции (в отчёте о прибылях и убытках)	46 400
К	Продукция (запасы)	46 400
Д	Денежные средства/Требование	15 000
К	Доход от продажи	15 000
Д	Изменение сальдо с/х продукции (в отчёте о прибылях и убытках)	11 600
К	Продукция (запасы)	11 600

7. Предприятие заказало у товарищества осеннюю вспашку в сумме 20 000 евро.

Д	Товары, сырьё, материалы и услуги (расходы)	20 000
К	Денежные средства	20 000
Д	Незавершённая продукция (запасы)	20 000
К	Изменение сальдо с/х продукции (в отчёте о прибылях и убытках)	20 000

8. Предприятие приобрело семена и посеяло на половине вспаханной земли озимую рожь. Это ему обошлось в 5 000 евро.

Д	Товары, сырьё, материалы и услуги (расходы)	5 000
К	Денежные средства	5 000
Д	Несозревшие потребляемые биологические активы; озимая рожь (запасы)	5 000
К	Прибыль/убыток от биологических активов (доход; прирост биологического актива)	5 000
Д	Изменение сальдо с/х продукции (в отчёте о прибылях и убытках)	10 000
К	Незавершённая продукция (запасы)	10 000
Д	Несозревшие потребляемые биологические активы; озимая рожь (запасы)	10 000
К	Прибыль/убыток от биологических активов (доход; прирост биологического актива)	10 000

Поскольку для посеянной озимой ржи отсутствует активный рынок, а также затруднено определение дисконтированных денежных потоков (статьи 18–20), а также начиная с посева до конца года влияние биологического преобразования озимой ржи на стоимость несущественно (статья 23), в данном случае является обоснованным определение справедливой стоимости биологического актива на основе себестоимости (понесённых расходов).

9. Предприятие приобрело за 60 000 евро молочное стадо из 50 голов, стоимость одной коровы составила 1 200 евро.

Д	Созревшие производящие биологические активы (основное средство)	60 000
К	Денежные средства	60 000

10. В течение года дополнительно родилось 20 тёлочек и 20 бычков. Рыночная стоимость одной тёлочки составляет 80 евро, а одного бычка – 30 евро. 4 бычка планируется вырастить, а 16 бычков продать при первом удобном случае до достижения ими 4-месячного возраста. Таким образом, рыночная стоимость тёлочек составляет 1 600 евро (20×80), предназначенных для выращивания бычков – 120 евро (4×30), а продаваемых в срочном порядке бычков – 480 евро (16×30).

Д	Созревшие потребляемые биологические активы (запасы)	480
Д	Несозревшие потребляемые биологические активы (запасы)	120
Д	Несозревшие производящие биологические активы (основные средства)	1 600
К	Прибыль/убыток от биологических активов (доход; прирост биологического актива)	2 200

Хотя бычков будут выращивать приблизительно 2 года, в балансе они значатся всё-таки в качестве оборотных средств (несозревшие потребляемые биологические активы). Они выращиваются в целях продажи, и в данном случае приблизительно эти 2 года и есть их обычный (бизнес-) цикл (см. статью 34).

11. Продали 10 предназначенных для продажи бычков за 800 евро (каждого по цене 80 евро) и заключили договор для продажи оставшихся 6 бычков в начале следующего года в общей сложности за 1 200 евро (каждый по цене 200 евро). Перед продажей балансовая стоимость одного бычка составляла 30 евро, т.е. стоимость 10 проданных бычков составляла в общей сложности 300 евро.

Д	Денежные средства	800
К	Доход от продажи	800
Д	Прибыль/убыток от биологических активов (расход, стоимость проданного биологического актива)	300
К	Созревшие потребляемые биологические активы (запасы)	300

Заключённый договор в бухгалтерском учёте не отражается до осуществления сделки, однако это следует учитывать при составлении годового отчёта и проверить, не является ли он убыточным договором, на основании которого следует создать резерв на обесценение (см. сделку № 16).

12. Предприятию пришлось продать 5 коров за 2 500 евро на скотобойню, каждую по цене 500 евро. Перед продажей балансовая стоимость одной коровы составляла 1 200 евро. Таким образом, предприятие получило убыток с каждой коровы по 700 евро (1 200 – 500), а в общей сложности – 3 500 евро (6 000 – 2 500).

Д	Денежные средства	2 500
Д	Прибыль/убыток от биологических активов (расход, стоимость проданного биологического актива)	6 000
К	Доход от продажи	2 500
К	Созревшие производящие биологические активы (основное средство)	6 000

В балансе коровы отражены как основные средства, однако их продажа признаётся через доход от продажи, поскольку на животноводческом предприятии это является частью основной деятельности.

Согласно статье 28 инструкции СБУ 2 сальдировать разрешается только сделки, связанные с неосновной деятельностью. В остальных случаях в случае продажи основного средства в отчёте о прибылях и убытках признаются только соответствующие прибыли/убытки, поскольку это является деятельностью, в значительной мере не связанной с основной деятельностью.

13. В течение года от коров было получено в общей сложности 315 тонн молока. Из них 300 тонн было продано предприятиям молочной промышленности по цене 0,3 евро за литр ( $300\,000 \times 0,3 = 90\,000$ ), а 15 тонн испортили телятам. Поскольку внутри предприятия использовалось молоко более низкого качества, то его рыночная стоимость была оценена 0,2 евро за литр ( $15\,000 \times 0,2 = 3\,000$ ).

Д	Сельскохозяйственная продукция (молоко, запасы)	93 000
---	---	--------

К	Изменение сальдо с/х продукции (в отчёте о прибылях и убытках)	93 000
Д	Денежные средства/Требование	90 000
К	Доход от продажи	90 000
Д	Стоимость проданной сельскохозяйственной продукции (расход; в отчёте о прибылях и убытках – изменение сальдо с/х продукции)	90 000
К	Сельскохозяйственная продукция (молоко, запасы)	90 000
Д	Сельскохозяйственная продукция для внутреннего оборота (расход; в отчёте о прибылях и убытках – изменение сальдо с/х продукции)	3 000
К	Сельскохозяйственная продукция (молоко, запасы)	3 000

Поскольку продажа и использование молока происходит непосредственно после его производства (по причине чего обычно в балансе значительных запасов не остаётся), то производство, продажу и внутреннее использование молока можно признать без их учёта в качестве запасов.

Д	Денежные средства/Требование	90 000
К	Доход от продажи	90 000
Д	Проданная сельскохозяйственная продукция (доход; в отчёте о прибылях и убытках – изменение сальдо с/х продукции)	90 000
Д	Сельскохозяйственная продукция для внутреннего оборота (в отчёте о прибылях и убытках – изменение сальдо с/х продукции)	3 000
К	Сельскохозяйственная продукция (доход; в отчёте о прибылях и убытках – изменение сальдо с/х продукции)	93 000

14. В течение года были понесены различные расходы и рассчитан износ.

Д	Различные расходы на деятельность	20 000
Д	Расходы на рабочую силу	40 000
Д	Износ	5 000
К	Накопленный износ основных средств	5 000
К	Денежные средства	60 000

15. В конце хозяйственного года (по состоянию на 31.12.20X1) биологические активы были оценены в балансе по справедливой стоимости (см. нижеследующую таблицу).

Актив	Балансовая стоимость перед переоценкой	Рыночная стоимость 31.12.20X1	Изменение балансовой стоимости
Несозревшие потребляемые биологические активы. Бычки для выращивания (4)	120	1 200	+1 080
Созревшие потребляемые биологические активы. Бычки для продажи (6)	180	1 500	+1 320
Несозревшие производящие	1 600	5 000	+3 400

биологические активы. Тёлочки (20)			
Созревшие производящие биологические активы. Основное стадо (45 коров)	54 000	49 500	-4 500
Всего	55 900	57 200	1 300

Д	Несозревшие потребляемые биологические активы (запасы)	1 080
Д	Созревшие потребляемые биологические активы (запасы)	1 320
Д	Несозревшие производящие биологические активы (основное средство)	3 400
К	Созревшие производящие биологические активы (основное средство)	4 500
К	Прибыль/убыток от биологических активов (доход; прибыль от увеличения стоимости биологических активов)	1 300

16. Согласно заключённому во время продажи быков договору (см. сделку № 11) предприятие должно в начале следующего года продать 6 быков по цене 200 евро за быка. Однако после переоценки (см. сделку 15) их балансовая стоимость составляет 250 евро за быка. Это означает, что предприятие, вероятно, получит убыток от осуществляемой по договору продажи в размере 300 евро  $((250-200) \times 6)$ . Таким образом, предприятие заключило убыточный договор, для учёта влияния которого следует создать резерв.

Д	Убыток от обесценения биологического актива	300
К	Краткосрочный резерв (краткосрочное обязательство)	300

В результате приведённых выше экономических сделок отчёт о прибылях и убытках предприятия за 20X1 год выглядит следующим образом:

Доход от продажи	128 300
Изменение сальдо запасов сельскохозяйственной продукции	-8 000
Произведённая сельскохозяйственная продукция	149 000
Стоимость проданной с/х продукции (минус)	-106 000
С/х продукция для внутреннего оборота (минус)	-51 000
Прибыль (убыток) от биологических активов	83 900
Прирост биологических активов	89 200
Стоимость проданных биологических активов (минус)	-6 300
Прибыль от увеличения стоимости биологических активов	1 300
Убыток от уменьшения стоимости биологических активов (минус)	-300
Изменение сальдо запасов готовой и незавершённой продукции (несельскохозяйственная деятельность)	10 000
Товары, сырьё, материалы и услуги	147 000
Различные расходы на деятельность	20 000
Расходы на рабочую силу	40 000
Износ	5 000

КОММЕРЧЕСКАЯ ПРИБЫЛЬ	2 200
----------------------	-------