

**Виктория СТАНКЕВИЧ**, редактор направления  
«Бухгалтерский учет и налогообложение»



## УЦЕНКА ЖИВОТНЫХ, ВЫБРАКОВАННЫХ ИЗ ОСНОВНОГО СТАДА: КОГДА ПРОВОДИТЬ И КАК УЧИТЫВАТЬ

**Из этой статьи вы узнаете:** как оценить животных, выбранных из основного стада, и отразить результаты оценки в учете согласно П(С)БУ.

### Сельхозживотные как объект бухучета

П(С)БУ 30 «Биологические активы» относит животных, которые содержатся предприятием в целях получения сельхозпродукции (прирост живой массы, живая масса, молоко и т. п.) и/или дополнительных биологических активов (приплод), а также других экономических выгод, к биологическим активам (далее – БА) животноводства. В свою очередь, БА в скотоводстве подразделяются на **два вида: текущие и долгосрочные**. На-

пример, коровы, закупленные для получения молока, считаются долгосрочными БА, а молодняк (бычки и телки), приобретенный для выращивания и откорма, являются текущими БА.

**Объектом учета БА** в скотоводстве могут быть виды животных (например, КРС молочного или мясного направления) или однородные группы этих БА. Приведем в табл. 1 данные о группировании животных на бухгалтерских счетах и субсчетах в соответствии с п. 25.1, 25.2 П(С)БУ 30, что обеспечивает раскрытие информации в финансовой отчетности.

Таблица 1. Группирование животных для потребностей бухучета

№ п/п	Группы животных согласно примечаниям к финотчетности	Субсчет*
1	2	3
<b>Долгосрочные БА (счет 16)</b>		
1	1. Продуктивный скот 2. Рабочий скот	163 «Долгосрочные биологические активы животноводства, оцененные по справедливой стоимости» 164 «Долгосрочные биологические активы животноводства, оцененные по первоначальной стоимости»
<b>Текущие БА (счет 21)</b>		
2	3. Животные на выращивании и откорме	212 «Текущие биологические активы животноводства, оцененные по справедливой стоимости» 213 «Текущие биологические активы животноводства, оцененные по первоначальной стоимости»
* Субсчет 107 «Животные» в таблице не приведен, поскольку на нем учитываются активы, не связанные с сельскохозяйственной деятельностью.		

Как видим, существуют всего три основных учетных группы животных. В то же время в каждой группе могут быть выделены две подгруппы в зависимости от стоимости, по которой осуществлена оценка активов: по первоначальной стоимости (**обязательна для плательщиков налога на прибыль!**) или по справедливой.

Для составления финансовой отчетности этих групп достаточно. А для малых предприятий, ко-

торые применяют П(С)БУ 25 «Финансовый отчет субъекта малого предпринимательства», достаточно даже разделения на долгосрочные и текущие БА.

**Аналитический учет** каждой технологической группы сельскохозяйственных животных на каждом предприятии организуют в соответствии с потребностями управления и технологии производства. Приведем примеры таких подгрупп для КРС молочного

и мясного направлений и периодичность перевода животных из группы в группу. На каждом предприятии такое распределение может корректиро-

ваться согласно принятой технологии содержания животных.

Таблица 2. Подгруппы для КРС молочного и мясного направлений и периодичность их перевода

№ п/п	Группа и подгруппа животных	В какую группу переводятся
1	2	3
<b>Текущие БА (животные на выращивании и откорме)</b>		
1	Телята до года	В следующие группы: – телки от одного года до двух лет не осемененные; – бычки на племя; – КРС на откорме. Могут также переводиться на откорм согласно технологии
2	Телки от одного года до двух лет не осемененные	Телки от одного года до двух лет осемененные
3	Телки от одного года до двух лет осемененные	Основное стадо (коровы)
4	Телки от двух лет и старше осемененные	
5	Бычки на племя	Основное стадо в 18-месячном возрасте (быки-производители)
6	КРС на откорме	Реализация или забой на мясо
<b>Долгосрочные БА (продуктивный или рабочий скот)</b>		
7	Основное стадо: – коровы	Могут переводиться в группу «КРС на откорме» после потери продуктивного назначения или сразу на реализацию либо забой (это так называемая выбраковка из основного стада)
	– быки-производители	
	– волы	

Таким образом, определяя целесообразность ведения учета животных по их видам и группам, сельхозпредприятию следует исходить из конкретных условий производства, структуры управления, системы оплаты труда и т. п. Такое решение предприятие принимает самостоятельно, что полностью соответствует требованиям п. 2 и 5 ст. 8 Закона от 16.07.99 г. № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» (далее – Закон № 996).

### Выбраковка животных из основного стада

Выбраковка продуктивных животных происходит в случае потери ими хозяйственно-полезных качеств: значительного снижения продуктивности, потери племенной ценности, заболевания неизлечимыми болезнями, а также в результате травматических последствий, старости или недостаточного развития.

Для определения непригодности животных к дальнейшему использованию, а также для составления необходимой документации создаются **постоян-**

**но действующие комиссии**, которые проводят непосредственный осмотр животных основного стада, назначенных к списанию, и устанавливают причины, обусловившие их списание. Комиссия составляет **Акт на списание долгосрочных биологических активов животноводства (выбраковка животных)** (сілгоспоблік, форма № ДБАСГ-4, утвержденная приказом Минагрополитики от 21.02.08 г. № 73, далее – Акт) с указанием клички (инвентарного номера) животного, породы, родителей, живой массы на дату выбраковки, состояния откормленности, причин выбраковки и определяет дальнейшее использование животных, выбракованных из основного стада.

На основании Акта в бухгалтерии делают проводки:

**а)** если животных учитывают по справедливой стоимости: Дт **212** – Кт **163**;

**б)** в случае учета БА по первоначальной стоимости:

- Дт **134** – Кт **164** – на сумму накопленного износа выбракованных животных;
- Дт **213** – Кт **164** – на их остаточную стоимость.

## Когда нужно уценить откормочное поголовье

Дальнейшая оценка и бухучет переведенных на откорм сельскохозяйственных также непосредственно зависит от выбранной предприятием модели учета.

**1.** Текущие БА, учет которых ведут **по справедливой стоимости**, отражаются **на дату промежуточного и годового баланса** по справедливой стоимости, уменьшенной на ожидаемые расходы на месте продажи (п. 10 П(С)БУ 30).

**Для справки:** справедливая стоимость – это сумма, по которой можно продать актив или оплатить обязательство при обычных условиях на определенную дату (п. 4 П(С)БУ 19 «Объединение предприятий»). Расходы на месте продажи – это расходы, связанные с продажей БА на активном рынке, в частности комиссионные вознаграждения продавцам, брокерам, косвенные налоги, которые платятся при реализации продукции (п. 4 П(С)БУ 30).

То есть животные на откорме, оцененные по справедливой стоимости, на конец каждого квартала (года) следует переоценивать до актуальной справедливой стоимости, определенной специальной комиссией. И в случае уменьшения стоимости возникают расходы операционной деятельности, которые отражаются записью: Дт **940** «Расходы от первоначального признания и от изменения стоимости активов, которые учитываются по справедливой стоимости» – Кт **212**.

**2.** В случае учета текущих БА **по первоначальной стоимости** следует руководствоваться нормами П(С)БУ 9 «Запасы» (согласно п. 11 П(С)БУ 30 и п. 6 П(С)БУ 9). То есть **на дату баланса** животные на откорме должны быть отражены в бухучете и финансовой отчетности по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой стоимости реализации (далее – ЧСР) (п. 24 П(С)БУ 9). Это так называемое правило наименьшей оценки.

**Для справки:** ЧСР – это ожидаемая цена реализации запасов в условиях обычной деятельности за вычетом ожидаемых расходов на завершение их производства и реализацию. Согласно п. 26 П(С)БУ 9 ЧСР определяется **по каждой единице запасов** путем вычитания из ожидаемой цены продажи ожидаемых расходов на завершение производства и сбыт.

Следовательно, исходя из этой нормы, а также п. 25 П(С)БУ 9, обязательную уценку откормочного поголовья животных до ЧСР проводят, если на дату баланса:

- их цена снизилась;
- они утратили свою первоначально ожидаемую экономическую выгоду.

Если на дату баланса, по вашим оценкам, произошло одно из вышеперечисленных событий, то по общему правилу следует провести уценку до ЧСР.

Разницу между первоначальной стоимостью и ЧСР откормочного поголовья списывают на расходы отчетного периода и отражают по Дт **946** «Потери от обесценения запасов» и Кт **213** (п. 5.8 Методических рекомендаций по бухучету запасов, утвержденных приказом Минфина от 10.01.07 г. № 2, далее – Методические рекомендации № 2).

Как видим, на каждую дату баланса стоимость текущих БА следует проверять и в случае необходимости корректировать до приемлемого уровня. И независимо от выбранного предприятием метода оценки таких активов в случае уценки (или уменьшения справедливой стоимости) убыток от будущей реализации уцененных животных признается как бы заранее. Еще до момента их реализации, но на дату баланса.

Если предприятие проигнорирует такие методы оценки активов, это может вызвать сомнения в достоверности финансовой отчетности и правильности уплаты налога на прибыль.

## Оформляем уценку

С учетом того что бухгалтерский учет имеет прямое влияние на налогообложение, в частности на налог на прибыль, очень важно все учетные действия тщательным образом документировать.

Действующее законодательство на сегодня четко не определяет ни процедуры уценки текущих БА животноводства, ни документального оформления такой операции. Считаем, что минимальный пакет документов, который подтвердит проведение для потребностей бухучета уценки животных на откорме, должен содержать:

**1) приказ руководителя** о создании на предприятии комиссии (постоянно действующей) в целях проведения уценки (если учет текущих БА ведут по первоначальной стоимости) или определения справедливой стоимости (в случае применения модели учета по справедливой стоимости) выбракованного из основного стада и переведенного на откорм поголовья сельскохозяйственных. Сразу скажем: нет необходимости привлекать для этого сертифицированных экспертов – законодательство не устанавливает такого требования. Приказ следует издать один раз, указав в нем состав ко-

миссии – должности (а не фамилии) работников. Тогда в случае замены работника не нужно будет вносить изменения в приказ. Целесообразный состав комиссии: главный бухгалтер (или его заместитель); бухгалтер отрасли, ответственный за ведение учета текущих БА; отраслевые специалисты (в частности, завфермой). В приказе желательно также прописать и периодичность проведения комиссией осмотров (оценки) таких активов на предмет их уценки (или определения справедливой стоимости);

2) с периодичностью, определенной приказом, комиссия проводит осмотр соответствующих текущих БА животноводства. И в случае учета по первоначальной стоимости комиссия составляет **перечень откормочного поголовья, подлежащего уценке** (далее – Перечень, форму его предприятие может утвердить самостоятельно), и подает его на подпись руководителю предприятия. В этом перечне рационально было бы сразу указать первоначальную стоимость и чистую стоимость реализации, а также предложения относительно размера уценки.

Если учет БА ведут по справедливой стоимости, то комиссия обязана собирать информацию для формирования базы и обоснования определенной справедливой стоимости. Решение комиссии об определении справедливой стоимости следует надлежащим образом задокументировать. А именно: оформить **Актом определения справедливой стоимости БА** (произвольной формы), который должен содержать (ч. 2 ст. 9 Закона № 996; п. 2.4 Положения о документальном обес-

печении записей в бухгалтерском учете, утвержденном приказом Минфина от 24.05.95 г. № 88):

- дату составления;
- название предприятия, от имени которого составлен документ;
- состав комиссии;
- объект оценки (вид БА/сельхозпродукции);
- единицу измерения объекта оценки;
- определенную справедливую стоимость, название и номер документа, подтверждающего эту стоимость, и т. п.;

3) на основании утвержденного руководителем предприятия Перечня составляется **Акт уценки** (п. 3.15 Методрекомендаций № 2). Единственный нормативный документ, который предлагал форму акта уценки, – совместный приказ Минфина и Минэкономки от 10.09.96 г. № 120/190 был отменен 09.03.16 г. Но можно воспользоваться формой из уже отмененного приказа или разработать свою, с учетом того, что в ней должны быть обязательные реквизиты бухгалтерского документа.

А для БА, оценка которых осуществляется по справедливой стоимости за вычетом расходов на месте продажи, также целесообразно разработать форму документа – **Акта изменения справедливой стоимости**.

Утвержденные руководителем акты передаются в бухгалтерию. Уценку проводят в бухучете на дату составления и утверждения акта.

## ЧИТАЙТЕ В СЛЕДУЮЩЕМ ВЫПУСКЕ «ШКОЛЫ БУХГАЛТЕРА АГРОБИЗНЕСА»

Тема номера «Расчеты с подотчетными лицами»:

- Кому можно выдавать средства под отчет.
- Можно ли выдать средства под отчет физлицу, не состоящему с предприятием в трудовых отношениях.
- Когда формировать налоговый кредит по НДС в случае приобретения ТМЦ через подотчетное лицо.
- Документирование и бухучет операций с подотчетными лицами.