

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И АМОРТИЗАЦИИ ДОЛГОСРОЧНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

Е. А. ГУДКОВА, С. В. ГУДКОВ, Е. Н. КЛИППЕРТ

УО «Белорусская государственная орденов Октябрьской Революции
и Трудового Красного Знамени сельскохозяйственная академия»,
г. Горки, Республика Беларусь, 213407

(Поступила в редакцию 20.05.2026)

В статье рассматриваются актуальные проблемы бухгалтерского учета и начисления амортизации по долгосрочным биологическим активам в сельском хозяйстве в условиях изменений нормативно-правового регулирования Республики Беларусь. Особое внимание уделяется дискуссионному вопросу необходимости начисления амортизации по таким объектам, как родительское стадо птицы, основное стадо пушных зверей, кроликов и пчелосемьи, которые традиционно учитываются в составе животных на выращивании и откорме. Обосновывается, что данные активы по своим экономическим характеристикам соответствуют критериям признания основных средств, поскольку используются в производственном процессе более 12 месяцев и приносят экономические выгоды в течение нескольких отчетных периодов.

В работе анализируются противоречия между экономической сущностью указанных активов и сложившейся практикой их учета, в том числе проблемы индивидуального учета и оценки при низкой стоимости единицы. Предлагается использовать групповой подход к учету таких объектов с закреплением соответствующих положений в учетной политике организации.

Отдельное внимание уделено выбору методов начисления амортизации. Доказано, что традиционные методы, в частности линейный, не отражают реальную динамику продуктивности животных. В качестве более обоснованного подхода предложен производительный способ с использованием коэффициентов лактации, позволяющий увязать амортизационные отчисления с фактическим объемом полученной продукции.

Сформулированы рекомендации по совершенствованию учетной политики организаций с учетом новых стандартов бухгалтерского учета, обеспечивающие повышение достоверности и аналитической ценности учетной информации. Дополнительно обоснована необходимость адаптации нормативной базы к особенностям биологических активов, включая регулирование вопросов изменения стоимости групповых объектов и унификацию подходов к их оценке и амортизации.

Ключевые слова: биологические активы, амортизация, основные средства, сельское хозяйство, учетная политика, методы начисления амортизации, бухгалтерский учет.

This article examines current issues in accounting and depreciation of long-term biological assets in agriculture in the context of changing legal and regulatory frameworks in the Republic of Belarus. Particular attention is given to the controversial issue of depreciation accrual for assets such as parent stock of poultry, the main stock of fur animals, rabbits, and bee colonies, which are traditionally included in the classification of animals for rearing and fattening. It is argued that these assets, in terms of their economic characteristics, meet the recognition criteria for fixed assets, as they are used in the production process for more than 12 months and generate economic benefits over several reporting periods. This paper analyzes the discrepancies between the economic essence of these assets and current accounting practices, including the challenges of individual accounting and valuation at low unit costs. It proposes using a group approach to accounting for such assets, with the corresponding provisions incorporated into the organization's accounting policies.

Particular attention is paid to the choice of depreciation methods. It is demonstrated that traditional methods, in particular the straight-line method, do not reflect the actual dynamics of animal productivity. A more substantiated approach is proposed, using lactation coefficients, which allows for the linking of depreciation charges to the actual volume of production.

Recommendations are formulated for improving the accounting policies of organizations, taking into account new accounting standards, ensuring greater reliability and analytical value of accounting information. Additionally, the need to adapt the regulatory framework to the specifics of biological assets is substantiated, including the regulation of changes in the value of group assets and the unification of approaches to their valuation and depreciation.

Key words: biological assets, depreciation, fixed assets, agriculture, accounting policy, depreciation methods, accounting.

Введение

Современный этап развития бухгалтерского учета в сельском хозяйстве Республики Беларусь характеризуется существенными изменениями нормативной базы, направленными на сближение национальной системы учета с международными стандартами. Введение обязательного начисления амортизации по животным основного стада, а также пересмотр подходов к классификации активов обусловили необходимость переосмысления учетной практики в отношении биологических активов.

Особую актуальность приобретает вопрос учета и амортизации долгосрочных биологических активов, таких как родительское стадо птицы, основное стадо пушных зверей, кроликов и пчелосемьи. Несмотря на то, что данные объекты обладают признаками основных средств, на практике они продолжают учитываться в составе животных на выращивании и откорме, что приводит к искажению финансовых результатов и снижению достоверности отчетности.

Дополнительные трудности связаны с выбором методов начисления амортизации, учитывающих биологические особенности животных, а также с организацией учета при значительном количестве

объектов и их низкой стоимости. В этой связи возникает необходимость разработки методических подходов, позволяющих обеспечить адекватное отражение экономической сущности данных активов.

Научное исследование базируется на нормативно-правовых актах по учету основных средств, Международных стандартов финансовой отчетности, научных трудах отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета [1–10]. В ходе исследования применялись методы: монографический, системного и сравнительного анализа, экспертных оценок.

Целью исследования является обоснование направлений совершенствования учета и амортизации долгосрочных биологических активов с учетом их специфики и действующих нормативных требований.

Основная часть

С 1 января 2026 г., после принятого на законодательном уровне решения об обязательном начислении амортизации по основному стаду КРС, бухгалтера сельскохозяйственных организаций на практике при начислении амортизации по данным животным столкнулись с многочисленными трудностями, которые касаются установления обоснованного срока полезного использования животных, определения ликвидационной стоимости и выбора способа и метода начисления амортизации.

В этой связи нельзя не остановиться на обсуждаемом сейчас в научной среде мнении о необходимости начисления амортизации в отношении иных долгосрочных биологических активов, таких как птица родительского стада, основное стадо зверей пушных, основное стадо кроликов, пчелосемьи и другие, которые в настоящее время учитываются на счете 11 «Животные на выращивании и откорме», исключительно как объекты на выращивании и откорме.

С одной стороны, данные животные, обеспечивающие длительный цикл производства, должны подлежать амортизации, так как они обеспечивают получение экономических выгод в течение нескольких отчетных периодов, соответствуют экономической сущности и условиям признания основных средств:

- активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование), за исключением случаев, установленных законодательством о бухгалтерском учете и отчетности;
- организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов в течение периода более 12 месяцев;
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;
- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена [6].

Так, у родительского стада кур, исходя из периода их продуктивности, срок полезного использования обычно составляет 14–15 месяцев, у основного стада кроликов срок полезного использования зависит от биологических характеристик и составляет 2–3 года, у пчеломатки – 1–2 года.

Как можно заметить, данные группы биологических активов выполняют функцию средств труда, поскольку они многократно участвуют в процессе производства, не изменяя при этом своей натуральной формы в течение значительного промежутка времени, т.е. более 12 месяцев.

Однако, с другой стороны, стоимость одной головы указанных животных является невысокой, а в бухгалтерском учете для основных средств характерно ведение учета по каждому инвентарному объекту, что невозможно реализовать по данным видам животных по каждой голове индивидуально.

Согласно п.6 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 г. № 26 (в ред. от 3 октября 2025 г. № 104), инвентарным объектом основных средств является:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Соответственно можно допустить организацию учета не по каждой голове, а в целом по стаду (групповому объекту), что должно быть закреплено в учетной политике организации.

Таким образом, если, отталкиваясь из экономических характеристик данных животных и соответствия критериям признания основных средств, их следует учитывать на счете 01 «Основные средства», то учет должен осуществляться исходя из особенностей биологических активов, включая возможность группового учета и начисления амортизации каким-либо способом.

В Республике Беларусь начисление амортизации по основным средствам, используемым в предпринимательской деятельности, может производиться исходя из выбранного срока полезного использования одним из следующих способов [8]:

1. Линейный способ.
2. Нелинейные способы:
 - метод уменьшаемого остатка;
 - прямой метод суммы чисел лет;
 - обратный метод суммы чисел лет.
3. Производительный способ.

На практике наиболее распространен линейный способ, предполагающий равномерное распределение стоимости объекта на протяжении всего срока полезного использования. Однако известно, что, к примеру продуктивность животных основного стада КРС характеризуется неравномерной отдачей. Она имеет циклический характер и достигает максимума в определенный период, после чего постепенно снижается.

Равномерное начисление амортизации линейным способом не всегда отражает реальную динамику использования ресурса животного, что снижает аналитическую ценность учетной информации. Применение альтернативных методов, в том числе производительного способа, учитывающего объем полученной продукции, может более полно соответствовать экономической сущности данных активов.

Проведем сравнение сумм амортизационных отчислений по годам использования скота при разных методах начисления амортизации на примере животных основного стада КРС.

Для расчета сумм амортизации продуктивного скота в течение срока его полезного использования производительным способом предлагаем использовать коэффициенты лактации коров: в среднем первотелки дают 70 % молока от максимального удоя коровы, коровы второго отела – 80 %, третьего – 90 %, четвертого-пятого – 95 % и т. д. [10].

Следует понимать, что достаточно точно для каждой породы определить проценты удоя от максимального уровня по годам использования невозможно из-за разной родословной каждой коровы одной и той же породы и других факторов, поэтому данные коэффициенты должны устанавливаться самостоятельно в конкретной организации на основании информации предыдущих лет.

Например, в сельскохозяйственной организации комиссия по проведению амортизационной политики установила амортизируемую стоимость коровы – 2 400 руб., срок полезного использования – 5 лет.

Сравним результаты расчета сумм амортизации по годам использования продуктивного скота различными методами в таблице.

Сравнение сумм амортизационных отчислений по годам использования продуктивного скота, руб.

Год	Линейный способ	Метод уменьшаемого остатка (с коэффициентом ускорения – 2)	Прямой метод суммы чисел лет	Обратный метод суммы чисел лет	Производительный способ
1-й	480,00	960,00	800,00	160,00	390,70
2-й	480,00	576,00	640,00	320,00	446,50
3-й	480,00	345,60	480,00	480,00	502,32
4-й	480,00	207,36	320,00	640,00	530,24
5-й	480,00	311,04	160,00	800,00	530,24
Итого	2 400,00	2400,00	2400,00	2400,00	2400,00

Примечание. Таблица составлена на основании собственных расчетов авторов.

Поскольку производительный способ, в отличие от остальных методов определения амортизации, может вызвать затруднение, отразим подробный расчет амортизационных отчислений согласно предложенной выше методике в зависимости от динамики использования ресурса животного:

1) общий коэффициент лактации за 5 лет = $0,7 + 0,8 + 0,9 + 0,95 + 0,95 = 4,3$;

2) определим сумму амортизационных отчислений в первый год = $2\,400 \text{ руб.} \times 0,7 / 4,3 = 390,70 \text{ руб.}$;

3) определим сумму амортизационных отчислений во второй год = $2\,400 \text{ руб.} \times 0,8 / 4,3 = 446,50 \text{ руб.}$;

4) определим сумму амортизационных отчислений в третий год = $2\,400 \text{ руб.} \times 0,9 / 4,3 = 502,32 \text{ руб.}$;

5) определим сумму амортизационных отчислений в четвертый год = $2\,400 \text{ руб.} \times 0,95 / 4,3 = 530,24 \text{ руб.}$;

6) определим сумму амортизационных отчислений в пятый год = $2\,400 \text{ руб.} \times 0,95 / 4,3 = 530,24 \text{ руб.}$

Данные таблицы свидетельствуют, что применение линейного способа, метода уменьшаемого остатка, методов списания по сумме чисел лет искажают реальную себестоимость продукции основного молочного стада при неравномерной продуктивности коров по годам использования. В современных условиях оправдано только использование производительного способа пропорционально объему полученной продукции, которое приведет к совершенствованию методики начисления амортизации по продуктивным животным.

Возвращаясь к вопросу учета родительского стада птиц, зверей пушных, кроликов, пчелосемей, как групповых объектов учета основных средств, возникает проблема постоянного изменения их стоимости в связи с движением животных внутри стада, что не соответствует п.14 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств [6], которая гласит, что первоначальная стоимость основных средств не подлежит изменению, кроме случаев:

- реконструкции, модернизации, технической модернизации основных средств, выполнения ремонтно-реставрационных работ, проведения иных аналогичных работ;
- переоценки основных средств;
- иных случаев, установленных законодательством о бухгалтерском учете и отчетности, о драгоценных металлах и драгоценных камнях, налоговым законодательством.

Соответственно действующие в Республике Беларусь методы начисления амортизации, представленные выше, реализовать по данным группам животных не представляется возможным.

С 01.01.2023 года после вступления в силу Национального стандарта по бухгалтерскому учету и отчетности «Запасы», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28 декабря 2022 г. № 64 (в ред. от 29.09.2025 г. № 99) [5], животные на выращивании и откорме вообще не относятся к запасам.

После вступления в силу данного стандарта к основным средствам относятся активы, от использования (реализации) которых организацией предполагается получение экономических выгод в течение периода продолжительностью более 12 месяцев, а к запасам – активы, от использования (реализации) которых организацией предполагается получение экономических выгод в течение периода продолжительностью не более 12 месяцев либо обычного операционного цикла.

Нововведение привело к тому, что значительное количество активов, которые до 2023 года относились либо могли относиться согласно учетной политике организации в состав запасов (отдельных предметов в составе средств в обороте), с 2023 года относятся к основным средствам (в том числе калькуляторы, предметы мебели, инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, специальная оснастка и др.). К такому же роду предметов можно отнести и птиц родительского стада, основное стадо зверей пушных, основное стадо кроликов и пчелосемьи.

В целях упрощения учетной работы с 2023 года организации вправе положением об учетной политике установить собственный порядок начисления амортизации таких активов и нормы Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов № 37/18/6 [8] могут не применяться в отношении данных активов, принимаемых с 1 января 2023 г. к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

Для удобства организация может использовать порядок начисления амортизации, который применялся ею в отношении отдельных предметов в составе средств в обороте. Например, стоимость данных основных средств:

- может амортизироваться с отнесением сумм амортизации на затраты по производству и реализации продукции, работ, услуг в размере 50 % стоимости основных средств – при вводе их в эксплуатацию и 50 % стоимости (за вычетом стоимости этих основных средств по цене возможного использования) – при выбытии их из эксплуатации в связи с непригодностью;
- до 2 базовых величин может списываться единовременно на затраты по производству и реализации продукции, работ, услуг при вводе в эксплуатацию (материально ответственными лицами учет указанных предметов должен осуществляться в количественном выражении);
- амортизируется с отнесением сумм амортизации на затраты по производству и реализации продукции, работ, услуг в размере 100 % (за вычетом стоимости этих основных средств по цене возможного использования) – при выбытии их из эксплуатации в связи с непригодностью;
- может амортизироваться с отнесением сумм амортизации на затраты по производству и реализации продукции, работ, услуг в размере в 100 % – при передаче их со склада в эксплуатацию (материально ответственными лицами учет указанных основных средств должен осуществляться в количественном выражении);
- может амортизироваться с отнесением сумм амортизации на затраты по производству и реализации продукции, работ, услуг иным способом.

Такие способы начисления амортизации (списания стоимости объектов) можно предложить и для птиц родительского стада, основного стада зверей пушных, основного стада кроликов и пчелосемей исходя из дополнительных критериев, установленных учетной политикой организации.

Данный подход будет обеспечивать соблюдение принципов достоверности, сопоставимости и обоснованности бухгалтерской информации, а также соответствовать современным требованиям учета в сельском хозяйстве.

Заключение

Проведенное исследование показало, что существующая практика учета долгосрочных биологических активов не в полной мере соответствует их экономической сущности и современным требованиям бухгалтерского учета. Обоснована необходимость признания родительского стада птицы, основного стада пушных зверей, кроликов и пчелосемей в составе основных средств с применением группового учета, закрепленного в учетной политике организации.

Установлено, что традиционные методы начисления амортизации не отражают реальную динамику продуктивности животных, что приводит к искажению себестоимости продукции. В связи с этим предложено использовать производительный способ начисления амортизации с учетом коэффициентов лактации, позволяющий более точно распределять стоимость активов по периодам их фактического использования.

Отмечена необходимость разработки гибких подходов к начислению амортизации по объектам с низкой стоимостью, включая применение упрощенных методов, предусмотренных учетной политикой. Вместе с тем выявлена проблема изменения стоимости групповых объектов в результате движения животных внутри стада, требующая дополнительного нормативного регулирования.

Реализация предложенных рекомендаций будет способствовать повышению достоверности бухгалтерской информации, улучшению качества управленческих решений и дальнейшему развитию учета в аграрном секторе.

ЛИТЕРАТУРА

1. Алборов, Р. А. Управленческий учет в системе управления сельским хозяйством: учебник / Р. А. Алборов, Г. Я. Остаев, Г. Р. Алборов. – Ижевск: УДГАУ, 2023. – 304 с.
2. Алборов, Р. А. Учет основного стада в соответствии с требованиями ФСБУ 6/2020 «Основные средства» / Р. А. Алборов, Л. И. Хоружий, С. М. Концевая, Г. Р. Алборов, К. А. Джикия // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2022. – № 6 [Электронный ресурс]. – URL: <https://panor.ru/articles/uchet-osnovnogo-stada-v-sootvetstvii-s-trebovaniyami-fsbu-62020-osnovnye-sredstva/83891.html> (дата обращения: 27.02.2026).
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Обзор положений об учете сельскохозяйственной деятельности в стандарте МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [Электронный ресурс]. – URL: <https://fin-accounting.ru/articles/dipifr/13--ias41-agriculture> (дата обращения: 27.02.2026).
4. Национальный стандарт бухгалтерского учета «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве». – Кишинев, 2013. [Электронный ресурс]. – URL: https://www.contabilsef.md/nsbu-osobennosti-buhgalterskogo-uc?utm_source=chatgpt.com (дата обращения: 27.02.2026).
5. О бухгалтерском учете запасов [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 28 декабря 2022 г., № 64: в ред. от 29 сентября 2025 г. № 99 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2026.
6. О бухгалтерском учете основных средств [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 30 апреля 2012 г., № 26: в ред. от 3 октября 2025 г. № 104 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2026.
7. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь, 19 августа 2016 г., № 657/20 : в ред. от 28.07.2021 г. № 433/8 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2026.
8. О порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь, 27 февраля 2009 г., № 37/18/6: в ред. постановления от 30.01.2026 г. № 6/8/7 [Электронный ресурс]. – URL: <https://bii.by/docs/postanovlenie-27-02-2009-37-18-6-ob-utverzhenii-instruktsii-o-poryadke-nachisleniya-amortizatsii-162671?a=a111#a111> (дата обращения: 27.02.2026).
9. Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь: постановление Министерства экономики Республики Беларусь, 30 сентября 2011 г., № 161: в ред. постановления от 10.04.2017 г. № 9 [Электронный ресурс]. – URL: <https://bii.by/docs/postanovlenie-30-09-2011-161-ob-ustanovlenii-normativnykh-srokov-sluzhby-osnovnykh-sredstv-224450?query=> (дата обращения: 27.02.2026).
10. Пузыня, Т. А. Методика начисления амортизации по продуктивному скоту / Т. А. Пузыня // Вестник ВГУ. Серия: Экономика и управление. – 2012. – № 1. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodika-nachisleniya-amortizatsii-po-produktivnomu-skotu> (дата обращения: 27.02.2026).