

УЧЕТ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

© 2010 О.В. Мозолькова*

Ключевые слова: биологические активы, справедливая стоимость, международные стандарты финансовой отчетности.

Рассмотрены актуальные вопросы учета продукции сельского хозяйства в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, предложена методика определения ее справедливой стоимости.

Серьезные изменения, происходящие в нашей стране в последнее десятилетие, требуют пересмотра многих принципов и, прежде всего, принципов управления экономическими субъектами. Задачи управления требуют новых видов информации, которую генерирует учетно-финансовая подсистема каждой организации. От того, насколько действенна эта система, насколько квалифицированно построен информационный обмен, зависит качество аналитической обработки исходных данных, а следовательно, качество принятых на их основе конкретных управленческих решений, успешность функционирования экономического субъекта в целом, а в конечном итоге – степень достижения целей, поставленных перед ним его собственниками¹.

В рамках определившегося общефедерального подхода к развитию бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу (2004–2010 гг.) основными направлениями дальнейшего совершенствования отраслевого учета становятся международная гармонизация, национальная унификация и отраслевая дифференциация учетных процессов.

Реформирование бухгалтерского учета предопределяет прогрессивно-гармоничное его развитие в соответствии с общепризнанными принципами, допущениями и правилами, сформулированными в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО).

За последние годы в этом направлении произошли большие изменения, исходной базой которых стала Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта

1998 г. № 283. Данное направление реформирования подкреплено Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, одобренной приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 г. № 180.

В концепции особо отмечается, что полезность информации бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности достигается непосредственным использованием МСФО или применением их в качестве основы построения национальной системы бухгалтерского учета и отчетности.

В данной связи для сельскохозяйственных организаций особое значение приобретают вопросы практического применения положений МСФО 41 “Сельское хозяйство” не только в финансовом учете, но и в системе управленческого учета для принятия научно обоснованных экономических решений по стратегии развития деятельности сельскохозяйственных организаций. Здесь следует отметить практическую значимость введенного МСФО 41 принципа оценки биологических активов по справедливой стоимости.

В МСФО 41 синтезированы особенности сельского хозяйства в уникальной характеристике сельскохозяйственной деятельности как управление биотрансформацией, подлежащей отражению в бухгалтерском учете. Отсюда возникает необходимость использования в соответствии с МСФО 41 модели учета и оценки биологических активов по справедливой стоимости. Данная модель учета и оценки позволяет отражать последствия биотрансформации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, выражающиеся в изменении справедливой стоимости биологических активов. Оценка биологических

* Мозолькова Ольга Викторовна, аспирант Самарской государственной сельскохозяйственной академии.
E-mail: olechka_lev10@mail.ru.

активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности по справедливой стоимости даст возможность реальной оценки финансового состояния и платежеспособности сельскохозяйственных экономических субъектов. Кроме того, создаются условия для более обоснованного анализа ресурсного потенциала и эффективного управления финансово-хозяйственной деятельностью сельскохозяйственных организаций во временном и пространственном аспектах.

Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство» справедливая стоимость - это сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

МСФО 41 указывает, что наилучшие условия для оценки активов справедливой стоимости создает наличие активного рынка, на котором совершаются регулярные сделки с однородными товарами, в любое время можно найти продавца и покупателя, желающих совершить сделку, информация о ценах доступна всем заинтересованным лицам. Отсутствие активного рынка затрудняет определение справедливой стоимости. МСФО 41 допускает применение некоторых альтернативных методик расчета справедливой стоимости. В связи с этим в качестве справедливой стоимости наряду с рыночной стоимостью объекта могут быть использованы следующие стоимостные альтернативы: внутрихозяйственная трансфертная цена, рассчитанная с учетом инфляции, доходности объекта; стоимость замещения; равновесная стоимость; стоимость приобретения; стоимость продажи; фактическая или нормативная себестоимость, скорректированная с учетом индекса инфляции; дисконтированная стоимость и др.

Сельскохозяйственная деятельность характеризуется в МСФО 41 как управление биотрансформацией животных и растений (биологических активов) в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов. Стандарт устанавливает порядок отражения биологических активов в период их роста, дегенерации, воспроизводства и производства продукции, а также первоначальной оценки сельскохозяйственной продукции

в момент ее сбора. Однако МСФО 41 не охватывает процессы переработки собранной сельхозпродукции, даже если эти процессы осуществляются в том же сельскохозяйственном предприятии, в котором собрана (получена) данная сельскохозяйственная продукция, рассматривая переработку как промышленное производство, регулируемое другими стандартами (в частности, МСФО 2 «Запасы»).

В связи с уникальной характеристикой сельскохозяйственной деятельности МСФО 41 устанавливает положения учета биологических активов в период их роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства, а также порядок проведения первоначальной оценки сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора. В период с момента первоначального признания биологических активов и вплоть до начала сбора сельскохозяйственной продукции оценка производится по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, за исключением тех случаев, когда в момент первоначального признания справедливую стоимость нельзя определить с достаточной степенью достоверности.

МСФО 41 определяет допущение о том, что справедливую стоимость биологических активов можно определить с достаточной степенью достоверности. Данное допущение можно опровергнуть только в момент первоначального признания биологического актива, в отношении которого отсутствует информация о рыночных ценах, а альтернативные расчеты справедливой стоимости не отличаются надежностью. В таком случае согласно МСФО 41 организации следует отражать биологический актив по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от его обесценения. Как только появляется возможность определить справедливую стоимость биологического актива с достаточной степенью достоверности, организации следует сразу же перейти на оценку по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

Во всех случаях организация в момент сбора сельскохозяйственной продукции должна отражать ее по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов. Справедливая стоимость собранной сельскохозяйственной продукции за вычетом предполагаемых сбытовых расходов отражается при определении чистой прибыли (убыт-

ка) за период, в котором была получена данная продукция. В соответствии с МСФО 41 изменение справедливой стоимости биологического актива за вычетом предполагаемых сбытовых расходов необходимо учитывать при определении чистой прибыли (убытка) за период, в котором происходит данное изменение. В сельскохозяйственной деятельности изменение фактических свойств растения сразу же приводит к увеличению или уменьшению экономических выгод организации.

МСФО 41 "Сельское хозяйство" должен применяться в процессе учета следующих объектов в тех случаях, когда они созданы в результате сельскохозяйственной деятельности: биологические активы - животные или растения; сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора - продукция, собранная (полученная) с биологических активов.

Сельскохозяйственную продукцию, собранную с биологических активов, следует оценивать по справедливой стоимости, установленной на момент сбора урожая, получения продукции. Когда начинает действовать МСФО 2 "Запасы" сельскохозяйственная продукция оценивается по себестоимости. Данное положение МСФО 41 можно использовать по отношению оценки готовой сельскохозяйственной продукции следующим образом.

На наш взгляд, справедливая стоимость на момент сбора урожая должна равняться разнице между рыночной стоимостью 1 ц готовой продукции и предполагаемыми сбытовыми расходами в расчете на 1 ц готовой продукции.

Этот метод весьма распространен в условиях развитой рыночной экономики, однако в условиях нестабильного уровня инфляции не всегда применим из-за затрудненного выбора адекватной процентной ставки. Это во многом обусловлено сезонным характером сельскохозяйственного производства, так как в соответствии с данным методом, возможно, осуществить анализ-прогноз будущих потоков денежных поступлений в разрезе их структуры, величины, времени, частоты, а также определить ставки, по которым необходимо определить будущую стоимость.

Для расчета справедливой стоимости фирма-производитель должна собрать достоверную информацию о конкурентах и конкурирующих товарах, производстве и затра-

тах, соотношениях между выручкой от реализации товара и прибылью, о политике правительства в области предпринимательства, налоговой политике.

На наш взгляд, в МСФО 41 синтезированы особенности сельского хозяйства в уникальной характеристике сельскохозяйственной деятельности как управление биотрансформацией, подлежащей отражению в бухгалтерском учете. Отсюда возникает необходимость использования в соответствии с МСФО 41 модели учета и оценки биологических активов по справедливой стоимости. Данная модель учета и оценки позволит отразить последствия биотрансформации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, выражающиеся в изменении справедливой стоимости биологических активов. Оценка биологических активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности по справедливой стоимости даст возможность реальной оценки финансового состояния и платежеспособности сельскохозяйственных предприятий.

Мы считаем, что российские бухгалтеры не применяют принцип справедливого представления информации по следующим причинам: во-первых, они опасаются выйти за рамки своей компетенции и нарушить закон; во-вторых, определение "справедливой" стоимости воспринимают как функцию не бухгалтера, а оценщика; в-третьих, институт справедливой стоимости является достаточно новым для российской правовой системы. Вопросы, связанные с использованием в учете и отчетности справедливой стоимости, комплексно еще не исследованы и методически не вполне разработаны. Но в то же время сложившаяся методология учета не обеспечивает информационным механизмом быстрого и гибкого реагирования на изменение цен, оперативного анализа затрат, стоимости биологических активов с целью принятия управленческих решений для корректировки производственных программ. Из этого следует сделать вывод, что необходимо создать такую систему учета, которая позволяла бы сделать более обоснованным анализ ресурсного потенциала и эффективно управлять финансово-хозяйственной деятельностью сельскохозяйственных организаций.

¹ Дружи К. Управленческий и производственный учет : пер. с англ. М., 2009. С. 68.