

ОЦЕНКА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ

Abstract

The article considers the features of finished farm products assessment made according to ISFR № 41 «Agriculture»

Аннотация:

В статье рассматриваются понятие и классификация биологических активов, их признание, понятие справедливой стоимости, особенности оценки готовой продукции сельского хозяйства в Российской практике и осуществляемой в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство», оценка биологических активов по справедливой стоимости.

В связи с глобализацией экономики, интеграцией с мировой системой, вхождением России в ВТО, повышением привлекательности сельскохозяйственных организаций для инвесторов, кредиторов и др. в постиндустриальном обществе возникает необходимость использовать международные ресурсы, в частности финансовые регламенты. В настоящее время таковыми являются Международные стандарты финансовой отчетности, в частности, МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Его цель – «установление порядка учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности».

Сельскохозяйственная деятельность определяется как управление биотрансформацией растений и животных, называемых обобщенно «биологическими активами», с целью получения сельскохозяйственной продукции, продажи соответствующих биологических объектов или производства дополнительных биологических активов. Управление биотрансформацией, в результате которой происходят количественные и качественные изменения биологических активов, создание для нее благоприятных стабильных условий (обработка почвы, достаточный уровень питательных веществ, влажность, температура, освещенность и др.) - отличительная черта сельскохозяйственной деятельности.

Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство», биологический актив – живущее растение или животное [1]. Благодаря тому, что в птицеводческих организациях имеется особенность производства и, заключается она в том, что от биологического актива (птицы) в процессе биотрансформации получают яйца, которые закладываются на инкубацию. То есть снесенное птицей яйцо в результате биотрансформации является готовой продукцией, переходящей из этой стадии снова в биологический актив (рисунок 1).

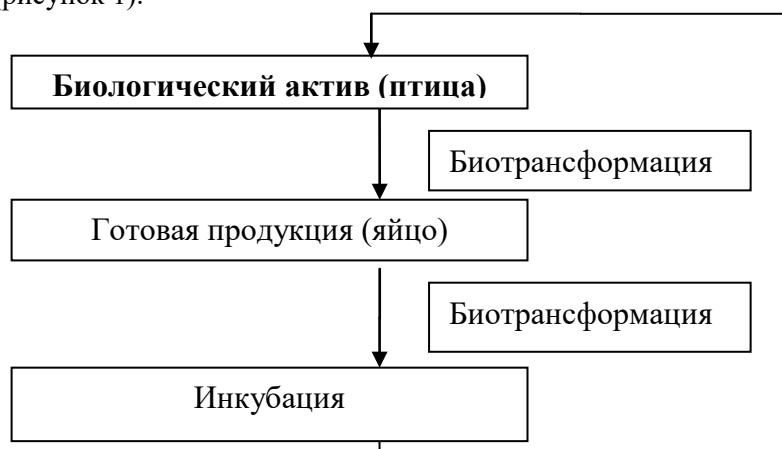


Рисунок 1. – Схема трансформации биологического актива

В ходе исследования нами было уточнено определение биологического актива:

Биологический актив – это живущее растение или животное, которое в результате биологических изменений (биотрансформации) способно давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, а также при создании определенных условий способно перейти из одной стадии в другую.(2)

В МСФО 41 рассмотрена классификация биологических активов, согласно которому они подразделяются на потребляемые и плодоносящие, а также зрелые и незрелые.

Потребляемые биологические активы – это активы, которые собираются в виде сельскохозяйственной продукции или продаются в виде биологических активов (крупный рогатый скот мясного направления, кукуруза, пшеница и другие зерновые культуры).

Плодоносящие биологические активы – все прочие биологические активы, не являются потребляемыми (крупный рогатый скот молочного направления, виноградники, плодово-ягодные деревья), т.е. это самовосстанавливающиеся объекты, а не сельскохозяйственная продукция. К зрелым биологическим активам относятся те активы, которые либо достигли параметров, позволяющих приступить к сбору продукции (потребляемые биологические активы), либо могут обеспечить сбор продукции на регулярной основе (плодоносящие биологические активы).

Для оценки биологических активов предусмотрена справедливая стоимость, которая не используется в России. Понятие «справедливость» (справедливый) в различных словарях определяется как оправданный, верный, правильный, законный, основанный на требованиях справедливости и соответствия между реальной, действительной значимостью объектов (активов) и их потенциальными возможностями, т.е. между их фактической (исторической) оценкой, а также оценкой, ожидаемой в будущем при определенных условиях.

Из определения вытекает, что справедливая стоимость может применяться только независимыми экономическими субъектами, не намеренными и не вынужденными прекращать свою деятельность в ближайшее время.

Таким образом, для того чтобы иметь практическую возможность определить справедливую стоимость, необходима информация о сделке с аналогичным активом, в которой соблюдались бы следующие условия:

- сделка совершается между несвязанными сторонами;
- у сторон имеется информация об условиях;
- сделка не является вынужденной.

В соответствии с МСФО 41 "Сельское хозяйство" в период с момента первоначального признания биологических активов и вплоть до начала сбора сельскохозяйственной продукции их оценка проводится по справедливой стоимости (за вычетом определенных расчетным путем сбытовых расходов).

В тех случаях, когда справедливую стоимость трудно определить с достаточной степенью надежности, биологический актив оценивается по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от его обеспечения. Как только возникают условия, позволяющие надежно определить справедливую стоимость биологического актива, следует перейти к его оценке по справедливой стоимости.

В сельскохозяйственной деятельности изменения физических свойств растений и животных в результате биотрансформации сразу приводят к увеличению или уменьшению экономических выгод организации. Поэтому всякое изменение справедливой стоимости биологического актива за вычетом расчетных сбытовых расходов подлежит учету при определении чистой прибыли или убытка организации в том отчетном периоде, в котором произошли данные изменения.

Сбор сельскохозяйственной продукции путем отделения от биологического актива (надой молока, настриг шерсти от животных, сбор ягод с кустарников) не влечет уничтожения биологического актива, который продолжает существовать и подвергается трансформации. Сбор урожая однолетних растений (злаков), получение мяса животных, влечет за собой прекращение дальнейшей жизнедеятельности биологического актива, что обуславливает особенности учета сельскохозяйственной продукции и самого биологического актива. Однако особенности учета не могут поколебать основного правила, согласно которому продукция, собранная с биологических активов, оценивается по справедливой стоимости, установленной в момент сбора урожая, за вычетом расчетных сбытовых расходов.

Данная оценка становится себестоимостью продукции, по которой она принимается на учет в соответствии с МСФО 2 "Запасы" или другими международными стандартами финансовой отчетности. Далее она учитывается как сырье для дальнейшей переработки (например, виноград - для производства вина, молоко - для производства сыра) или как товар для продажи и др.

Справедливая стоимость (за вычетом расчетных сбытовых расходов) собранной сельскохозяйственной продукции отражается при определении чистой прибыли или убытка за период, в котором была получена данная продукция. Этот метод полностью соответствует получению продукции путем ее отделения от биологического актива (молоко, шерсть) или при сборе урожая зерновых культур и им подобных с коротким циклом биотрансформации (в течение нескольких месяцев одного года). При получении продукции путем уничтожения биологического актива с длительным циклом выращивания (например, вырубка деревьев, сдача животных на мясо) в составе чистой прибыли (убытка) отражается только увеличение (уменьшение) справедливой стоимости на момент получения сельхозпродукции по сравнению с ранее учтенной справедливой стоимостью данного биологического актива.

В момент признания сельскохозяйственной продукции к ней применяется тот же метод оценки, что и к биологическому активу, с которого она собрана.

Условия признания биологических активов определяются в полном соответствии с принципами МСФО и не отличаются от условий признания любых иных материальных активов организации. Биологические активы могут быть признаны в бухгалтерском учете организации, осуществляющей сельскохозяйственную деятельность, лишь в том случае, если:

- организация контролирует данный актив в результате прошлых событий;
- существует вероятность, что организация получит в будущем экономические выгоды от актива в виде сельскохозяйственной продукции и других поступлений;
- оценку данного актива по справедливой стоимости или себестоимости можно определить с достаточной степенью надежности.

В обычных условиях сделки с биологическими активами или сельскохозяйственной продукцией совершаются на активном рынке, под которым понимается рынок однородных товаров, на котором продавцы и покупатели товаров могут быть найдены в любое время, а информация о ценах является публичной (котировки объявляются регулярно для сведения всех участников сделок и любых иных лиц).

На начальном этапе определения справедливой стоимости биологических активов и готовой продукции, вырабатываются основные принципы ее определения, которые представлены на рисунке 2.

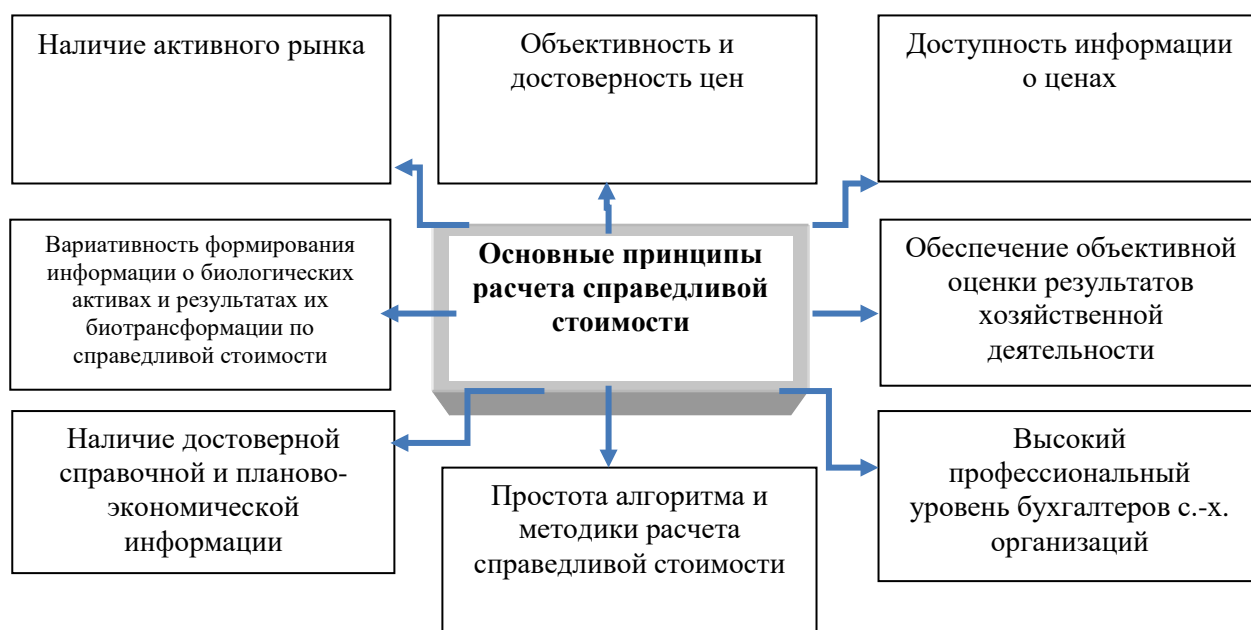


Рисунок 2 - Основные принципы расчета справедливой стоимости

Расчет справедливой стоимости предполагает обязательное уменьшение рыночной цены на сумму транспортных и прочих расходов, которые необходимо понести для доставки товара (биологического актива или сельхозпродукции) на данный рынок. Иначе говоря, справедливая стоимость - это рыночная цена за вычетом транспортных и прочих расходов по доставке товара на рынки.(3)

Если организация имеет доступ к нескольким активным рынкам, она основывает свои расчеты на ценах наиболее подходящего из них, который организация выбирает самостоятельно.

Отсутствие активного рынка затрудняет поиск оснований расчета справедливой стоимости. Стандарт указывает на необходимость использования всех имеющихся рыночных цен и показателей, а

при невозможности такого использования - основываться на дисконтированной стоимости ожидаемых денежных потоков.(5)

При отсутствии активного рынка организация согласно п. 18 МСФО 41 использует для расчета справедливой стоимости один или несколько следующих показателей:

- цена последней сделки на рынке при условии, что после совершения данной сделки не произошло существенных изменений хозяйственных условий;
- цена на аналогичные активы, имеющиеся на активном рынке, скорректированная с учетом имеющихся различий;
- отраслевые показатели стоимости на единицу продукции или единицу земельной площади, засаженной или засеянной соответствующим биологическим активом, например, на единицу площади ягодных культур или единицу веса крупного рогатого скота (на 1 кг мяса) и др.

Анализируя порядок отражения учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции в бухгалтерской финансовой отчетности можно отметить, что биологические активы подразделяются на группы по биологическим свойствам. Данные по каждой группе рекомендуется дополнительно классифицировать на потребляемые и плодоносящие, с подразделением на зрелые и незрелые.

В бухгалтерском балансе, составленном по международным требованиям, все биологические активы включаются в состав внеоборотных активов по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.(4)

Что касается российской практики, то биологические активы (продуктивный скот) отражают в бухгалтерском балансе по статье «Основные средства» в первоначальной оценке. Оборотные биологические активы показывают по соответствующей статье в фактической оценке – животные на выращивании и откорме. Данные о балансовой стоимости активов расшифровывают в приложениях к отчетности. Переоценка биологических активов на определенную отчетную дату российским законодательством не предусмотрена.

Относительно отражения готовой продукции в рассматриваемых системах учета можно выделить следующие расхождения. Согласно международной практике справедливую стоимость данного вида активов показывают в отчете о прибылях и убытках. Также в данной форме отчетности выделяют изменения справедливой стоимости биологических активов. Таким образом, данные показатели учитываются при исчислении финансового результата от сельскохозяйственной деятельности предприятия.

Что касается российской учетной практики, данные по учету затрат на производство продукции отражают в соответствии с требованиями законодательства форме № 13-АПК «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства».

Переход к оценке биологических активов и сельхозпродукции по справедливой стоимости, требует внесения существенных корректив в привычную схему сельскохозяйственного бухгалтерского учета, но позволяет точнее определить результаты деятельности, достоверно и более прозрачно представить их в финансовой отчетности.

Используемая литература:

1. Сельское хозяйство [Электронный ресурс]: международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41: утв. приказом Минфина России от 25.11.2011 г. № 160н (ред. от 18.07.2012). – Электрон. текстовые дан.// КонсультантПлюс: справ. правовая система.

2. Развитие методики отражения на счетах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности операций по формированию финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства. Журнал «Бухучет в сельском хозяйстве» №12/2015г, с.69-79

3. Хоружий Л.И., Дейч У.Ю. Методика бухгалтерского учета и управление формированием прибыли. Научно-практический журнал «Вестник ИрГСХА», Вып. 39, Иркутск: Издательство ИрГСХА, 2010. – с.60-65.

4. Карзаева, Н. Н. Проблемы оценки объектов бухгалтерского учета / Н. Н. Карзаева. – СПб.:СПбГУЭФ, 2005. – 215 с.

5. Ованесян С.С. Математическое моделирование в бухгалтерском учете, анализе и налогообложении. – Иркутск: Изд-во ИГА, 2001. – 120с.

6. Дейч О.И., Дейч У.Ю. Ованесян С.С. Бухгалтерский управленческий учет. Электронное издание Иркутск:Изд-во Иркутский ГАУ, 2016. – 145 с. Допущен Министерством сельского хозяйства Российской Федерации

