

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ МАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

© 2011 С.А. Сергеева

Орловский государственный аграрный университет

E-mail: 12012006@inbox.ru

В статье рассмотрены основные особенности учета долгосрочных материальных активов сельскохозяйственного назначения в соответствии с МСФО. Приведена методика расчета справедливой цены биологических активов. Обобщены результаты сравнения российской и зарубежной методик ведения учета долгосрочных материальных активов.

Ключевые слова: долгосрочные материальные активы, биологические активы, справедливая стоимость, основные средства, биотрансформация.

Проблема оценки и учета долгосрочных материальных активов является наиболее важной для российских организаций при подготовке отчетности, соответствующей международным стандартам (IFRS), что вызвано высокой долей долгосрочных материальных активов в составе активов для большинства российских организаций АПК. Таким образом, от правильной оценки долгосрочных материальных активов в конечном счете в наибольшей степени зависит балансовый отчет организации¹.

Также сразу стоит отметить, что ПБУ 6/01 постоянно уточняется и корректируется, что вызвано продолжающимся процессом приближения норм отечественного бухгалтерского учета к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

Для учета долгосрочных материальных активов в соответствии с МСФО следует использовать несколько стандартов, главным образом МСФО 16 “Основные средства” (IAS 16 “Property, Plant and Equipment”). Основным приоритет МСФО - получение внешним пользователем полной и детальной информации о компании - воплотился еще в двух стандартах, которые описывают процедуры учета активов, традиционно относимых в российском учете к основным средствам. Это МСФО IAS 40 “Инвестиционная недвижимость” и МСФО (IFRS) 5 “Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность”, а также МСФО 41 “Биологические активы”, который раскрывает основные положения учета долгосрочных биологических активов в сельском хозяйстве.

Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве за рубежом занимает отнюдь не последнее место и

урегулирован законодательно на довольно высоком уровне. В соответствии с МСФО 41 “Биологические активы” сельскохозяйственная деятельность - это управление биотрансформацией биологических активов в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов.

МСФО 41 регулирует учет биологических активов (животных и растений) и сельскохозяйственной продукции, полученной в момент ее сбора от биологических активов.

Для целей бухгалтерского учета биологические активы классифицируются как долгосрочные и текущие. Долгосрочные биологические активы представлены прежде всего животными основного стада и многолетними насаждениями. Долгосрочные биологические активы оцениваются на каждую отчетную дату по справедливой стоимости за вычетом сбытовых расходов. К сбытовым расходам относят комиссионные брокерам и дилерам, сборы регулирующих органов и товарных бирж, налоги на передачу собственности, пошлины.

Определение справедливой цены биологических активов основывается на рыночной цене активного рынка. Следовательно, цена активного рынка будет близка к реальной рыночной цене сельскохозяйственной продукции, биологического актива, за вычетом сложившегося уровня сбытовых расходов (без учета транспортных расходов).

При отсутствии активного рынка предприятие для определения справедливой стоимости использует один или несколько из нижеперечисленных показателей:

- цену последней сделки на рынке при условии, что в период между датой совершения сдел-

ки и отчетной датой не произошло существенных изменений хозяйственных условий ;

- рыночные цены на аналогичные активы, скорректированные с учетом различий;

- отраслевые показатели, например, стоимость крупного рогатого скота в расчете на килограмм мяса.

В отсутствие рыночных цен в качестве основы для определения справедливой стоимости биологического актива в его текущем местонахождении и состоянии используют приведенную стоимость будущих денежных потоков, при исключении любого прироста стоимости в результате дополнительной биотрансформации и будущей деятельности. При этом применяется коэффициент дисконтирования, рассчитанный исходя из сложившейся конъюнктуры рынка для денежных потоков до уплаты налогов.

Прибыли или убытки, возникающие при первоначальном признании биологического актива по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, а также от изменения справедливой стоимости биологического актива за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, следует учитывать при определении чистой прибыли или убытка за период, в котором они имеют место.

Прибыль может возникнуть на момент первоначального признания биологического актива, например при рождении теленка.

Прибыли или убытки, возникающие при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, следует учитывать при определении чистой прибыли или убытка за период, в котором они имеют место.

В связи с отражением по справедливой стоимости биологических активов в балансе следует представить выверку балансовой стоимости биологических активов на начало и конец периода, исходя из изменений, произошедших в течение текущего периода. Сравнительную информацию раскрывать необязательно. При выверке следует учитывать:

- прибыль или убыток от изменений справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов;

- прирост стоимости в связи с покупками активов;

- уменьшение стоимости в связи с реализацией активов;

- уменьшение стоимости в связи со сбором продукции;

- прирост стоимости в результате объединения бизнеса;

- чистые курсовые разницы, возникающие в связи с пересчетом финансовой отчетности зарубежной компании;

- прочие изменения².

Приведем пример формирования справедливой стоимости биологического актива и влияние ее на финансовый результат предприятия в соответствии с МСФО 41 "Сельское хозяйство".

Сельскохозяйственное предприятие ЗАО "Теленок" занимается молочным скотоводством. На 1 января 2010 г. на балансе числится 100 гол. коров основного стада. На 30 июня 2010 г. коровы принесли потомство в количестве 40 гол. На 31 декабря 2010 г. от коров было получено 50 000 л молока за 2010 г., 5 коров было забито на мясо. Стоимость одной туши коровы составляет 150 усл. ед., а 1 л молока 3 усл. ед.

Приведем данные справедливой стоимости коров основного стада в течение 2010 г. (табл. 1).

Рассчитаем справедливую стоимость животных молочного стада на 31 декабря 2010 г.

Телята (телята, родившиеся 30 июня 2010 г., к концу года переводятся в группу 6-месячных):

$$40 \cdot 35 \text{ усл. ед.} = 1400 \text{ усл. ед.}$$

Коровы основного стада (от 5 до 7 лет) (телята в возрасте от 1 года до 4 лет к концу года были переведены в основное стадо):

$$100 \cdot 120 \text{ усл. ед.} = 12\,000 \text{ усл. ед.}$$

Стоимость мяса коров:

$$5 \cdot 150 \text{ усл. ед.} = 750 \text{ усл. ед.}$$

Стоимость полученного молока:

$$50\,000 \cdot 3 \text{ усл. ед.} = 150\,000 \text{ усл. ед.}$$

Таблица 1

Данные по справедливой стоимости животных за 2010 г.

Дата	Новорожденные телята, усл. ед.	Телята в возрасте 6 мес., усл. ед.	Коровы в возрасте от года до 4 лет включительно, усл. ед.	Коровы основного стада (от 5 до 7 лет), усл. ед.
01.01.2010	20	25	40	80
30.06.2010	25	30	50	100
31.12.2010	30	35	60	120

Таким образом, на 31 декабря 2010 г. справедливая стоимость биологических долгосрочных активов (животных) будет равна 13 400 усл. ед., а справедливая стоимость текущих биологических активов (мяса и молока) - 150 750 усл. ед.

Приведем корреспонденцию по учету справедливой стоимости долгосрочных биологических активов в соответствии с МСФО 41, используя данные примера в табл. 2.

Справедливая стоимость на 31 декабря 2010 г. Таким образом, справедливая стоимость на 31 декабря 2010 г. равна

$$40 \cdot 100 + 200 + 6400 - 400 = 10\,200 \text{ усл. ед.}$$

Данный подход определения справедливой стоимости долгосрочных биологических активов представляет четкую картину на конец финансового года о реальном имущественном положении предприятия, так как справедливая стоимость

Таблица 2

Корреспонденция счетов по учету справедливой стоимости долгосрочных биологических активов

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, усл. ед.
1	2	3	4
Учтена стоимость телят при рождении (списана в прибыль предприятия)	Долгосрочные биологические активы / телята	Прибыль на момент первоначального признания биологического актива / рождение телят	$40 \cdot 25 \text{ усл. ед.} = 1000 \text{ усл. ед.}$
Учтено изменение справедливой стоимости животных по причине биотрансформации (роста)	Долгосрочные биологические активы / телята	Прибыль от изменения справедливой стоимости долгосрочного биологического актива (за счет биотрансформации)	$40 \cdot (35 - 30) = 200 \text{ усл. ед.}$
	Долгосрочные биологические активы / коровы	Прибыль от изменения справедливой стоимости долгосрочного биологического актива (за счет биотрансформации)	$100 \cdot (120 - 60) = 6000 \text{ усл. ед.}$
Учтено изменение справедливой стоимости по причине увеличения цены	Долгосрочные биологические активы / телята	Прибыль от изменения справедливой стоимости долгосрочного биологического актива (за счет роста цены на активы)	$40 \cdot (35 - 25) = 400 \text{ усл. ед.}$
	Долгосрочные биологические активы / коровы	Прибыль от изменения справедливой стоимости долгосрочного биологического актива (за счет роста цены)	$100 \cdot (60 - 40) = 2000 \text{ усл. ед.}$
Учтено мясо (говядина) после забоя в составе запасов предприятия	Запасы / мясо от забоя	Долгосрочные биологические активы / коровы	$5 \cdot 120 = 600 \text{ усл. ед.}$
	Запасы / мясо от забоя	Прибыль при признании сельскохозяйственно й продукции по справедливой стоимости	$750 - 600 = 150 \text{ усл. ед.}$

На конец года необходимо сделать выверку бухгалтерского баланса по справедливой стоимости долгосрочных биологических активов по формуле

Справедливая стоимость на 1 января 2010 г.
 - (+) - изменение по причине биотрансформации,
 - (+) - изменение по причине колебания цены,
 - уменьшение стоимости в связи с выбытием (забоем) =

рассчитывается на основании цены активного рынка.

МСФО IAS 40 “Инвестиционная недвижимость” и МСФО (IFRS) 5 “Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность” - еще два стандарта, которые описывают процедуры учета долгосрочных активов.

Согласно МСФО (IAS) 40, “инвестиционная недвижимость - имущество (земля или здание,

либо часть здания, либо и то, и другое), находящееся в распоряжении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала, или того и другого, но не для:

(а) использования в производстве или поставках товаров или услуг, либо для административных целей; или

(б) продажи в ходе обычной деятельности”³.

Если земля или здание приобретаются с целью использования в процессе производства или предоставления товаров и услуг либо для управленческих целей, то такое имущество классифицируется как основные средства и учитывается по МСФО (IAS) 16 (недвижимость, занимаемая владельцем).

Основная цель выделения данного стандарта обусловлена тем, что денежные потоки, аккумулированные этими активами (недвижимостью), как правило, не связаны с остальными активами долгосрочными предприятия. Если же часть объекта недвижимости сдается в аренду (доход в виде арендной платы), а другая часть используется в производственном цикле в соответствии с МСФО 40, объекты необходимо учитывать отдельно друг от друга. При невозможности разделить их (административное здание, часть которого сдается в аренду) стандарт предписывает предприятию считать объект инвестиционной недвижимостью только в том случае, если лишь незначительная часть этого объекта предназначена для производства или поставки товаров или услуг либо для административных целей.

Например, сельхозпредприятие при создании решило заниматься молочным скотоводством, было построено три коровника общей площадью 2300 м². Однако в процессе своей деятельности данное направление оказалось нерентабельным и предприятие перешло на выращивание сельскохозяйственных культур; 2000 м² было решено сдавать в аренду частному предпринимателю (фермеру), а на 300 м² было решено разместить своих коров (10 гол.) для получения молока собственного потребления (столовая, детский сад). Таким образом, коровник может быть признан инвестиционной недвижимостью, так как большая часть площадей сдается в аренду. Доля площади, сдаваемой в аренду составляет 85 %.

Также МСФО 40 уточняет, что объекты жилищного фонда, занимаемые наемными работни-

ками предприятия (независимо от того, платят ли они арендную плату по рыночным ставкам или нет), не относятся к инвестиционной недвижимости⁴.

В соответствии с международными стандартами предприятие имеет право применять одну из двух видов оценок: по первоначальной стоимости и по справедливой стоимости. Необходимо отметить, что, в отличие от международного стандарта МСФО (IAS) 16 “Основные средства”, который допускает применение определенной модели учета к группе объектов, выбранный метод учета, согласно МСФО 40, должен применяться ко всем объектам инвестиционной недвижимости.

Приведем пример по формированию справедливой и первоначальной стоимости объекта инвестиционной недвижимости.

В июне 2009 г. организация “Рассвет” приобрела земельный участок за 1 500 тыс. руб., поскольку предполагает, что через три года, когда рядом будет построен молочный комплекс, стоимость земли значительно увеличится и ее можно будет продать в несколько раз дороже. Расходы за юридическое сопровождение сделки составили 50 тыс. руб., расходы полностью оплачены. По результатам независимой оценки стоимость земли на 31 декабря 2009 г. составила 2000 тыс. руб. Однако в 2010 г. вблизи земельного участка началось строительство свинокомплекса, что привело к снижению его стоимости и на 31 декабря 2010 г. цена составила 1400 тыс. руб. Отразим в табл. 3 бухгалтерские записи по изменению справедливой и первоначальной стоимости земельного участка.

Еще один вид долгосрочных активов, традиционно относимых по РСБУ к основным средствам, - активы, предназначенные для продажи.

Согласно МСФО (IFRS) 5 “Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность”, “организация должна классифицировать долгосрочный актив (или группу выбытия) как предназначенный для продажи, если его балансовая стоимость будет возмещена главным образом посредством операции по его продаже, а не его дальнейшего использования”⁵.

Стандарт требует, чтобы в данную статью активов включались объекты, отвечающие следующим квалификационным признакам:

- актив (или группа выбытия) должен быть доступен для немедленной продажи в его нынешнем состоянии;

Таблица 3

Корреспонденция счетов по изменению первоначальной и справедливой стоимости объекта инвестиционной недвижимости в ОАО "Рассвет"

Справедливая стоимость			Первоначальная стоимость				
Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.
	Дт	Кт			Дт	Кт	
Отражено изменение справедливой стоимости (31.12.2009)	Инвестиционная недвижимость	Доход от изменения стоимости инвестиционной недвижимости	500	-	-	-	-
Отражено изменение справедливой стоимости (31.12.2010)	Убыток от изменения стоимости инвестиционной недвижимости	Инвестиционная недвижимость	600	Отражено изменение первоначальной стоимости (31.12.2010) (поскольку балансовая стоимость ниже возмещаемой)	Убыток от изменения балансовой стоимости недвижимости	Инвестиционная недвижимость	100

- его продажа должна характеризоваться высокой степенью вероятности;

- у компании должен быть план такой продажи актива (или группы выбытия), а также программа активного поиска покупателя и осуществления плана продажи;

- ожидается, что сделка по продаже актива может быть завершена в пределах одного года с момента классификации актива (или группы выбытия) в качестве предназначенного для продажи.

Объект классифицируется как предназначенный для продажи, если выполняются все названные условия.

Обязательное требование стандарта, чтобы активы, классифицированные в качестве предназначенных для продажи, представлялись отдельно от других активов, входящих в баланс (п.38 МСФО (IFRS) 5 "Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность").

Объекты основных средств перестают отражать в финансовой отчетности компании в случае выбытия активов (продажа, передача в лизинг, безвозмездная передача, списание) или прекращения поступления экономических выгод от использования. Доходы (убытки), возникающие при прекращении признания актива, отражают-

ся в отчете о прибылях и убытках. Следует отметить, что доходы от выбытия объектов основных средств не являются выручкой организации и отражаются в составе прочих операционных доходов. Сумма дохода или убытка от выбытия объекта рассчитывается как разница между стоимостью продажи актива за вычетом расходов на продажу (транспортировка, погрузочные работы и т.д.) и его балансовой стоимостью.

Итоги всему вышесказанному представим в виде табл. 4.

Как видно из вышеприведенного сравнения, существуют значительные отличия в учете долгосрочных материальных активов в соответствии с МСФО и РСБУ, при этом некоторые концепции, являющиеся ключевыми в МСФО, в российских стандартах отсутствуют. И как видно, к сожалению, учет объектов долгосрочных материальных активов по МСФО более лоялен и приближен к реальности, в отличие от строго регламентированного учета по РСБУ. В последнее время ведется активная работа по сближению российских стандартов и требований МСФО. Определенные успехи на этом пути уже достигнуты. Тем не менее предстоит еще многое сделать для того, чтобы окончательно устранить все противоречия.

Таблица 4

Отличительные особенности учета долгосрочных материальных активов по МСФО и РСБУ

Элемент учета	РСБУ	МСФО	Отличительные положения
1	2	3	4
Признание актива к учету	1. Используется в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд предприятия 2. Предназначен для использования в течение длительного периода времени (свыше 12 месяцев) 3. Должен приносить экономические выгоды (доход) в будущем 4. Не предназначен для перепродажи	1. Используется в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд предприятия 2. Предполагается использование сроком более одного года	В РСБУ признаются объекты, которые не приносят доход (объекты социальной сферы), в МСФО понятие доходности является основополагающим. В МСФО отсутствует ограничение стоимости, в РСБУ - допущение признания объектов стоимостью менее 20 тыс. руб. в составе МПЗ
Формирование фактической (первоначальной, справедливой) стоимости основных средств	Сумма фактических затрат на приобретение, сооружение объектов, а также приведение в состояние, пригодное для использования. Проценты по кредитам включаются до ввода объекта в эксплуатацию	Сумма затрат на приобретение и получение объектов с учетом затрат на ликвидацию и демонтаж. Включены проценты по кредиту в первоначальную стоимость	Отличие в учете процентов (рассрочка) и резерва на ликвидацию и демонтаж
Определение срока полезного использования	Устанавливается согласно утвержденным нормам. Прямое требование пересмотра сроков полезного использования отсутствует	Организация устанавливает самостоятельно (он может быть пересмотрен, если характеристики объекта изменились)	Для отчетности МСФО нехарактерно наличие полностью амортизированных основных средств. В практике РСБУ не подлежит пересмотру срок полезного использования полностью амортизируемого объекта, но еще находящегося в эксплуатации
Начисление амортизации	Четыре способа: линейный, метод уменьшаемого остатка, по сумме чисел лет срока полезного использования, пропорционально объему произведенной продукции (работ, услуг). Начинает начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия его к учету	Три метода: равномерного начисления, уменьшаемого остатка и метод суммы изделий. Начинает начисляться с момента готовности актива к эксплуатации	МСФО предполагает, что срок полезного использования и метод начисления амортизации анализируются на предмет пересмотра и при необходимости могут быть изменены. Изменение сроков и метода амортизации не потребует пересмотра ранее отнесенных на расходы сумм амортизации. В соответствии с РСБУ способ начисления амортизации применяется в течение всего срока эксплуатации основных средств
Последующая переоценка и обесценение	По переоцененной стоимости либо по первоначальной. При принятии решения о переоценке группа объектов должна переоцениваться ежегодно	По исторической или справедливой стоимости. Периодичность переоценки на усмотрение предприятия	Российские ПБУ не требуют проверять основные средства на обесценение. В МСФО проверка на обесценение происходит ежегодно. В отчетности МСФО основные средства должны быть отражены за вычетом резерва под обесценение

¹ Маркова М. Проблемы учета основных средств по МСФО, 06.04.2007 // Фин. директор. 2007. № 4.

² Леснова Ю.В. МСФО 41 "Сельское хозяйство" // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2007. № 12.

³ МСФО (IAS) 40 "Инвестиции в недвижимость". URL: http://www.fininsight.ru/library/ifrs-standard/index.php?ELEMENT_ID=97.

⁴ Признание активов согласно МСФО. Ч. 1. URL: <http://www.klerk.ru/buh/articles/97184>.

⁵ Леснова Ю.В. Указ. соч.