

The implementation of fair value in biological assets' accounting
Beryoza A. (Russian Federation)
Применение справедливой стоимости в учете биологических активов
Берёза А. О. (Российская Федерация)

*Берёза Артур Олегович / Beryoza Artur – магистрант,
кафедра международного частного и публичного права, факультет права,
Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики», г. Москва*

Аннотация: в статье рассматриваются основные проблемы применения МСФО 41 российскими сельскохозяйственными предприятиями в учёте биологических активов по их справедливой стоимости.

Abstract: the article deals with the main problems of applying ISA 41 by the Russian agricultural companies in the accounting of biological assets at their fair value.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; международные стандарты; справедливая стоимость; биологические активы; бухгалтерская отчётность.

Keywords: accounting; international standards; fair value; biological assets.

Важным элементом метода бухгалтерского учета, с помощью которого осуществляется стоимостное выражение хозяйственных операций, процессов и имущества, является оценка.

Внедрение МСФО 41 «Сельское хозяйство» предопределяет формирование принципиально новых методологических основ учета сельскохозяйственной деятельности, основанных на рыночной стоимости активов, поскольку пунктами 12-13 Стандарта определено, что при первоначальной и последующей оценке биологические активы должны учитываться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Введение справедливой стоимости для учета сельскохозяйственных растений и животных в настоящее время является одним из самых дискуссионных вопросов в учете аграрного производства. Исторически сложилось, что до внедрения МСФО 41 в 2003 году основным видом оценки материальных активов в сельском хозяйстве была историческая себестоимость (первоначальная стоимость). При применении такого метода оценки активы учитываются по сумме денежных средств или их эквивалентов, необходимой для их приобретения. Таким образом, первоначальная стоимость материальных активов состоит из фактически понесенных предприятием затрат на их приобретение или производство.

В 2013 году введен в действие стандарт IFRS 13 «Справедливая стоимость», подчеркнувший особую важность данного понятия и изложивший в едином МСФО основу для оценки справедливой стоимости. IFRS 13 определяет справедливую стоимость как «цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки» [1].

По нашему мнению, понятие «справедливая стоимость» в том смысле, что применяется в бухгалтерском учете, не является синонимом термина «рыночная стоимость», поскольку характеризует не время операции обмена, а ее условия, а именно: независимость, осведомленность и заинтересованность. Характеризуя эти условия, мы так же хотим обратить внимание, что справедливая стоимость непосредственно определяется на основе рыночных цен. В то же время, опираясь на определения, приведенные в Международном стандарте оценки 1 «Оценка на основе рыночной стоимости» (IVS 1), отметим, что в отличие от «рыночной стоимости» понятие «справедливой стоимости» предполагает, что сделка может состояться «при наличии определенных расхождений или при обстоятельствах, отличающихся от нормального процесса перераспределения в условиях открытого рынка. Такие обстоятельства включают возможность осуществления срочной операции, когда одна из сторон в затруднительном положении, а также другие случаи» [2].

Несмотря на важность оценки по новым подходам, нами было установлено, что в настоящее время ученые и практики не пришли к единому мнению относительно учетно-экономической сущности справедливой стоимости материальных активов. В частности, часть отечественных и зарубежных ученых отождествляют справедливую стоимость с рыночной стоимостью, тогда как другие подчеркивают их различия в роли и назначении в учете, методиках определения и информационном обеспечении. Отсутствие единых научно обоснованных подходов к толкованию дефиниции «справедливая стоимость» влечет несогласованность в нормативно-правовых актах, затрудняет практическое внедрение МСФО 41 и работу учетно-аналитических служб.

Таким образом, назрела объективная необходимость в исследовании методических основ формирования оценки и переоценки биологических активов по справедливой стоимости в соответствии с

МСФО 41 с целью разработки практических рекомендаций по ее усовершенствованию в соответствии со сложившейся ситуацией в аграрном секторе.

По результатам сравнительного анализа применения справедливой стоимости и исторической себестоимости, а также исследования международного научного и практического опыта оценки активов по справедливой стоимости определены их основные преимущества и недостатки (таб. 1).

Таблица 1. Сравнительная характеристика применения первоначальной и справедливой стоимости биологических активов

Преимущество, недостаток	Историческая себестоимость (первоначальная стоимость)	Справедливая стоимость
Преимущества	документальное обоснование	возможность оценить будущие экономические выгоды и денежные потоки
	базирование на реальных ценах	объективность расчета показателей финансового состояния предприятия за счет рыночной стоимости их составляющих
	объективность определения финансового результата	
	достоверность	
	экономичность, простота, логичность	гармонизация с международными стандартами финансовой отчетности, улучшение учетно-аналитического обеспечения для принятия инвестиционных решений, повышение прозрачности финансовой отчетности для иностранных инвесторов
Недостатки	неадекватность оценки через определенный промежуток времени, вызванная изменением курса валют, рыночной конъюнктуры, моральным и физическим износом	условный характер и документальная неподтвержденность
	необходимость проведения переоценок	некоторое нарушение принципа осмотрительности
		отсутствие активного рынка отдельных видов биологических активов
		отсутствие практики применения в бухгалтерском учете

Рассмотрим подробнее указанные преимущества и недостатки при применении первоначальной себестоимости и справедливой стоимости в учете биологических активов отечественных аграрных предприятий. Первоначальная стоимость биологических активов определяется как сумма всех понесенных затрат на получение и биологические преобразования таких активов, рассчитанных по ценам приобретения у поставщиков или фактической себестоимости создания на предприятии. Информация о количестве и стоимости израсходованных кормов, топлива, семян, заработной плате и др. фиксируется в первичных документах установленной формы.

Таким образом, первоначальная стоимость биологических активов определяется с учетом учетных данных, отраженных в соответствующих первичных документах и регистрах бухгалтерского учета. Это предоставляет первоначальной стоимости одно из главных преимуществ - документальную подтвержденность.

Следует отметить, что, согласно МСФО 41, справедливая стоимость биологических активов определяется за минусом расходов на продажу [1]. Сейчас отсутствуют законодательно утвержденные организационно-методические подходы установления и документальной фиксации рыночных цен на сельскохозяйственную продукцию и биологические активы для определения справедливой стоимости. Решение указанной проблемы полностью зависит от опыта и квалификации работников учетных служб, что может привести как к злоупотреблениям со стороны предприятия с целью улучшения показателей финансового состояния, так и к необоснованным замечаниям со стороны контролирующих органов.

Документальное подтверждение придает исторической себестоимости другое преимущество, а именно обеспечивает ей достоверность. Недостатком же справедливой стоимости является её несколько условный характер. Вместе с тем вопрос достоверности учетной информации является двояким. Согласно концептуальным основам Международных стандартов финансовой отчетности данные бухгалтерского учета должны быть достоверными и правдивыми, то есть не содержать информацию, по которой пользователи могут принять заведомо неверное решение [1].

Практика организации бухгалтерского учета в сельском хозяйстве свидетельствует, что первоначальная стоимость активов в определенной степени тоже является субъективной величиной.

Например, объективность и достоверность такой оценки в процессе использования активов постепенно снижается в результате воздействия различных факторов (изменение курса валют, динамика рыночной конъюнктуры, моральный и физический износ), что, в свою очередь, вызывает необходимость проведения переоценки.

Приведенные в табл. 1 достоинства справедливой стоимости также не вполне подходят для использования в сельском хозяйстве, поскольку сейчас в России по ряду объективных и субъективных причин цены на большинство видов сельскохозяйственной продукции, прежде всего, продукцию животноводства, ниже их производственной себестоимости. При таких условиях введение оценки биологических активов по справедливой стоимости может негативно повлиять на показатели финансового состояния сельскохозяйственных производств.

Важными проблемами, которые затрудняют практическое внедрение оценки биологических активов по справедливой стоимости, являются отсутствие практики осуществления повседневной оценки активов по справедливой стоимости не только в сельском хозяйстве, но и в учете других видов экономической деятельности, несовершенство внешнего информационного обеспечения учетно-аналитических служб, сложность методических подходов к определению справедливой стоимости биологических активов, их практическая неадаптированность.

IFRS 13 «Справедливая стоимость» предусмотрено, что справедливая стоимость сельскохозяйственной продукции и биологических активов основывается на ценах активного рынка. Если на региональном уровне функционируют несколько активных рынков, для определения справедливой стоимости биологических активов принимают цены рынка, на котором планируется их реализация. При отсутствии активного рынка определение справедливой стоимости осуществляется по альтернативным методам, предусмотренным настоящим стандартом, а именно: по последней рыночной цене контракта купли-продажи аналогичных активов, по рыночной цене на подобные активы, скорректированные с учетом индивидуальных характеристик, на основе дополнительных показателей, дисконтированной стоимости будущих денежных потоков от актива и др.

По нашему мнению, при расчете справедливой цены возможно использование конкурентной товарной цены в качестве основы справедливой стоимости каждого отдельного актива. Подобная стоимость достаточно легко определяется при мониторинге рынка и не требует дополнительных оценочных затрат. Однако при этом следует выделять отдельно сельскохозяйственные, несельскохозяйственные биологические активы, а также учитывать их производящую способность, либо выращивание их в качестве будущего товара. Предлагаем рассмотреть авторский подход к расчету справедливой стоимости для различных типов биологических активов (табл. 2).

Таблица 2. Расчет справедливой стоимости биологических активов

Несельскохозяйственные биологические активы	
Взрослые (эксплуатируемые)	Цена взрослой особи X ((нормативный срок службы актива - срок использования актива на текущую дату)/нормативный срок службы актива)
Растущие (ремонтные активы, молодняк и т.д.)	Цена взрослой особи X степень зрелости актива ¹
Сельскохозяйственные биологические активы	
Товар, готовый к реализации	Рыночная цена за ед. товара
Растущие (созревающие) биологические активы	Цена взрослой особи X степень зрелости актива
Производящие биологические активы: животные	Цена взрослой особи X ((нормативный срок службы актива - срок использования актива на текущую дату)/нормативный срок службы актива)
Производящие биологические активы: растения	(Цена плодоносящего сада - цена аналогичного пустого земельного участка) X ((нормативный срок службы актива - срок использования актива на текущую дату)/нормативный срок службы актива)
Производящие биологические активы: грибы	Цена за 1 кг мицелия X Коэффициент заполненности посадочного объема X ((нормативный срок службы актива - срок использования актива на текущую дату)/нормативный срок службы актива)

¹ Степень зрелости актива здесь равна: Возраст актива/Возраст, в котором актив признается зрелым

Для растений справедливая стоимость определяется по следующему алгоритму: определяется суммарная стоимость актива (сада), а стоимость одной единицы актива определяется согласно видовому представлению и количественной структуре сада. При этом соотношение 1 ед. актива по видам ведется согласно соотношению стоимости 1 ед. посадочного материала по соответствующим видам.

Для грибов коэффициент заполненности рассчитывается, исходя из того, что 30% заполненности принимается за единицу (при 30% заполненности происходит высадка мицелия).

Данные формулы решат проблему отсутствия единых научно обоснованных методических подходов к определению справедливой стоимости биологических активов, облегчат практическое внедрение МСФО 41 и работу учетно-аналитических служб.

Литература

1. Международные стандарты финансовой отчетности: издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2014 г. 1058 с.
2. Международные стандарты оценки. [Электронный ресурс]. // СПС Консультант Плюс. [Офиц. сайт]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 17.10.2016).