

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МСФО 41 “СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО” И П(С)БУ 30 “БИОЛОГИЧЕСКИЕ АКТИВЫ”

Раскрыты вопросы о проблемах ведения учета в сельском хозяйстве вследствие внедрения международных подходов и принципов учета текущих биологических активов. Дается сравнительная характеристика национальных и международных стандартов бухгалтерского учета

Актуальность темы. Проблема ведения учета в сельском хозяйстве сегодня приобретает особую актуальность. Это, прежде всего, касается адаптации международных подходов и принципов учета к отечественному хозяйствованию. В настоящее время система бухгалтерского учета Украины нуждается в дальнейшем реформировании.

Изучением формирования П(С)БУ 30 “Биологические активы” на базе международного стандарта 41 “Сельское хозяйство” занимались С.Ф. Голов, В.Н. Жук, Р. Грачева, Н.Ф. Огийчук и др. [1-9], которые исследовали влияние МСФО 41 на составление П(С)БУ 30, а также практическое применение национального стандарта в ведении бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях Украины.

Постановка задачи. Целью данной статьи является раскрытие содержания международного и национального стандартов учета ТБА и на основе этих данных провести сравнительную характеристику, выявить недостатки применения П(С)БУ 30 “Биологические активы” и разработать пути их решения.

Результаты исследования. В международной практике биологическими активами принято считать активы, используемые в сельскохозяйственной деятельности. К ним относятся: многолетние насаждения, рабочий и продуктивный скот, урожай на стадии созревания, животные на выращивании и откорме [6]. Учет биологических активов и их производных в силу своей специфики регулируется отдельным стандартом – ISA 41 “Agriculture” или МСФО 41 “Сельское хозяйство”. В национальном учете этому стандарту имеется аналог – П(С)БУ 30 “Биологические активы”.

Согласно этому национальному стандарту биологические активы подразделяются на долгосрочные и текущие. Биологические активы, которые приносят экономическую выгоду в течение срока более 12 месяцев, относятся к долгосрочным активам. Активы, экономическую выгоду которых извлекают в течение операционного цикла, называют текущими [6]. Согласно п.52 – 53 МСФО 41 “Сельское хозяйство” биологические активы подразделяются на потребляемые и плодоносящие, а также зрелые и незрелые согласно п.54. К потребляемым относятся биоактивы, которые при достижении определенных параметров целиком используются по назначению (скот мясного направления; скот, предназначенный для продажи в живом весе; птица мясного направления; рыба в искусственных водоемах; лес, выращиваемый для заготовки древесины; озимые зерновые культуры от посева до созревания и сбора). К плодоносящим относят биоактивы, обеспечивающие сбор продукции на регулярной основе (крупный и мелкий скот молочного направления, птица яичного направления, плодовые деревья и кустарники, виноградники) [9].

Таблица 1. Классификация активов и сельскохозяйственной продукции, на учет которых распространяется действие МСФО 41 (применительно к национальному Плану счетов и П(С)БУ 30).

Биологические активы	Счет/п. П(С)БУ	Сельскохозяйственная продукция	Счет
Долгосрочные		Долгосрочные	
Рабочий скот	107	-	-
Продуктивный скот	107	-	-
Многолетние насаждения	108	-	-
Прочие долгосрочные биологические активы (племенной скот, посеянные под зиму зерновые)	п. 25.1.4 П(С)БУ30	-	-
Текущие		Текущие	
Животные на выращивании и откорме	21	Производство с.-х. производства	27
Биологические активы на стадии биологических превращений (зерновые культуры на стадии созревания)	п. 25.2.2 П(С)БУ30	Материалы с.-х. назначения (полученные от собственных биологических активов)	208
Прочие текущие биологические активы	п.25.2.3 П(С)БУ30	-	-

Также имеется категория сельскохозяйственных активов – производных от биологических. Согласно МСФО 41 они классифицируются как сельскохозяйственная продукция на момент ее сбора (мясо в тушах, сырое молоко, зерно, яйца, шерсть и другие продукты растительного или животного происхождения, не подлежащие промышленной обработке).

Следует отметить, что материалы сельскохозяйственного назначения не упоминаются в международном стандарте, возможно, потому что такие материалы тоже являются сельскохозяйственной продукцией, если же они не получены в собственном хозяйстве, в противном случае, если они приобретаются на стороне, то МСФО 41 на них распространяться не будет и в таком случае следует руководствоваться МСФО 2 “Платеж, основанный на акциях” [8].

Понятия биологических активов и производных от них согласно П(С)БУ 30 и Инструкцией № 291 в остальном полностью накладываются на понятия, изложенные в МСФО 41, хотя здесь они классифицируются не так четко, как в национальном Плане счетов (табл. 1).

В соответствии с информацией о первоначальном признании и оценке биологических активов, то следует учесть, что если П(С)БУ 30 предписывает оценивать приобретенные на стороне биологические активы согласно П(С)БУ 7 “Основные средства”, то в МСФО 41 прямых указаний на то, чтобы активы в подобных случаях оценивались согласно МСФО 16 “Основные средства” не содержится. Все дело в том, что процесс их приобретения (если такие активы действительно приобретались на стороне, а не были получены в собственном хозяйстве) как бы вынесен за скобки данного стандарта и понятием первоначальной стоимости стандарт МСФО 41 не оперирует [4].

Справедливая стоимость определяется как текущая рыночная цена за вычетом расходов, ожидаемых на месте будущей продажи, за исключением тех случаев, когда справедливая стоимость актива не может быть надежно оценена (п.21 МСФО 41) [8]. Сельскохозяйственная продукция оценивается по справедливой стоимости, установленной на момент сбора урожая, за вычетом расходов, которые предположительно могут возникнуть на месте продажи.

К расходам, ожидаемым на месте продажи, относятся:

- комиссионные вознаграждения брокерам и дилерам;
- биржевые сборы;
- налоги и пошлины, которыми облагаются операции продаж.

К таким расходам не относятся транспортные и другие виды расходов, связанные с доставкой активов на место продажи (п.23 МСФО 41) [8].

При отсутствии активного рынка для определения справедливой стоимости используют информацию из других доступных источников:

- цена последней сделки по продаже аналогичной продукции;
- рыночные цены на аналогичные активы;
- базовые отраслевые цены на другую продукцию, которые могут послужить основой для расчета справедливой стоимости данного актива.

Если справедливую стоимость невозможно определить с достаточной степенью достоверности, то биологические активы оцениваются по себестоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценивания. Как только биологические активы получают справедливую оценку, начисление амортизации прекращается.

Доходы и расходы и, соответственно, прибыли и убытки, возникающие как при первоначальном признании биологического актива и его оценки по справедливой стоимости за вычетом расходов, ожидаемых на месте продажи, так и вследствие изменений этой стоимости в процессе биологических преобразований, признаются в тех периодах, в которых они возникают (п.35 МСФО 41). Эти доходы и расходы учитываются при формировании финансового результата в целом за отчетный период (п.37 МСФО 41) [2].

Вместе с тем, МСФО 41 не детализирует механизм признания расходов, понесенных, например, в связи с выращиванием урожая или уходом за молочным стадом и других подобных расходов, которые возникают при управляемой биотрансформации активов. Поэтому следует обратиться к национальному П(С)БУ, где такие подробности оговариваются. В п.18 П(С)БУ 30 и п.35 – 38 МСФО 41 можно отчетливо увидеть принципиальную разницу в первоначальной оценке продукции сельского хозяйства (счет 27) и всех остальных запасов, не относящихся к с.-х. деятельности (счета 26, 28 и другие, кроме счета 208 в части продукции, выращенной в собственном хозяйстве) [6]. В отличие от, например, готовой продукции промышленного производства, оцениваемой согласно МСФО 2 "Платеж, основанный на акциях" по наименьшей из двух оценок: себестоимости или чистой продажной цене, – продукция сельского хозяйства первоначально оценивается по справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов на месте продажи.

На счет 23 "Производство", субсчет 231 "Растениеводство" относят: стоимость семян, средств защиты, удобрений, горючего, амортизация сельскохозяйственной техники, заработная плата работников, занятых в основном производстве, страховые сборы и другие прямые затраты. Аналогично и в животноводстве, но здесь на счет 23 относят еще и стоимость кормов и всех необходимых для ухода за скотом и птицей ресурсов. Далее при получении ожидаемой от этих процессов продукции, в учете констатируется первоначальное ее признание – оценка по справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов на месте их возможной продажи.

Важно отметить, что касается п.19 П(С)БУ 30, в котором перечислены 3 составные части общего финансового результата сельскохозяйственной деятельности [6]. Если биологические активы и сельскохозяйственная продукция на момент сбора урожая оцениваются по МСФО 41, то финансовый результат вытекает из доходов, которые могут быть начислены только в 2 случаях:

- как доходы от первоначального признания биологических активов или с.-х. продукции;
- как доходы от изменений в справедливой оценке таких биологических активов и продукции на дату очередного баланса [9].

Если биологические активы оцениваются в соответствии с МСФО 16 "Основные средства" по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценивания, финансовый результат определяется по факту выбытия таких активов.

В П(С)БУ 30 приводится методика, согласно которой возможен учет финансовых результатов и при первоначальном признании биологических активов с последующими изменениями их стоимости и при выбытии. В таком случае следует разделить доходы следующим образом:

1) На счете 719 – доходы, которые образуются при первоначальном признании и/или при дальнейших изменениях в справедливой оценке;

2) На счете 701 – доходы, которые образуются по факту выбытия. Если, конечно, таковые будут иметь место, так как справедливая оценка активов не отличается существенно от стоимости, по которой эти активы реализуются.

Большой недостаток этого способа в том, что Отчет о финансовых результатах в таком случае будет показывать искаженную информацию о доходах, а Отчет о движении денежных средств – столь же искаженную информацию о денежных потоках. С методологической точки зрения, такой способ неудобен и громоздок, а с практической – не всегда возможен для применения.

Выводы и перспективы дальнейших исследований. Внедрение П(С)БУ 30 "Биологические активы" в бухгалтерскую практику свидетельствует о том, что Украина вышла на путь интеграции в европейское экономическое сообщество. На данном этапе более приемлемым для отечественных предприятий является П(С)БУ 30 "Биологические активы". Национальный стандарт служит переходным этапом к применению МСФО 41 "Сельское хозяйство".

Основными аспектами реформирования бухгалтерского учета в сельском хозяйстве должны стать: повышение качества информации бухгалтерского учета; создание инфраструктуры применения МСФО; повышение квалификации специалистов сельскохозяйственных организаций.

Таким образом, дальнейшее внедрение норм МСФО, совершенствование бухгалтерского учета обеспечит рост эффективности деятельности предприятий агропромышленного комплекса.

Список использованной литературы:

1. Бухгалтерський облік в сільському господарстві в первинних документах і проводках / За ред. М.Ф. Огійчука та В.М. Пархоменка. – Х.: Фактор, 2008. – 480 с.
2. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. – Х.: Фактор, 2007. – 976 с.
3. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник.-К.: Лібра, 2004. – 880 с.
4. Голов С.Ф. Справедливая стоимость и ее место в системе оценок бухгалтерского учета. // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – №4. – С. 3-18.
5. Грабова Н.М. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства: Навч. – метод. Посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2003 – 203 с.
6. Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку: Нормативна база. Нова редакція. – Х.: Курсор, 2006 – 266 с.
7. Пизенгольц М.З. Бухгалтерський учет в сільському господарстві. Т.1.Ч.1 Бухгалтерський фінансовий учет: Учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 480 с.
8. <http://www.dtk.com.ua> 9. <http://www.pro-u4ot.info>.

МАЙДАНЕВИЧ П.Н. – кандидат економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту ЮФ НУБіП України "Кримський агротехнологічний університет"

МЕТЕРЕСОВА Е.С. – магістрант економічного факультету ЮФ НУБіП України "Кримський агротехнологічний університет"