

Танцура Анастасия Александровна

магистр

ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет»

г. Краснодар, Краснодарский край

ОТДЕЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ОЦЕНКИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

Аннотация: в представленной работе выполнен анализ концептуальных основ отчетности сквозь призму фундаментальных принципов. Рассмотрены подходы к оценке биологических активов, указанные в международном стандарте 41 «Сельское хозяйство» и в проекте ПБУ. Оценка активов и обязательств является одним из наиболее важных вопросов учета и отчетности, порядок ее определения напрямую может повлиять на принятие управленческих решений заинтересованными пользователями.

Ключевые слова: информация, финансовая отчетность, стандарты, принципы, биологический актив, биотрансформация.

В современном экономическом пространстве все более значимую роль берет на себя информация как в широком, так и в узком смысле. Сам термин в переводе с латыни означает «осведомление», «разъяснение», в широком смысле – это все то, что нас окружает, знание можно получить абсолютно от каждого явления и предмета, используя различные методы познания: общелогические, исследования эмпирического и теоретического характера, методы систематизации научных знаний [1, с. 53]. В широком смысле дать какой-либо термин столь обширному и всеобъемлющему понятию, еще по замечаниям Флориди, итальянского философа, считающего труднейшим и центральным вопросом философии интерпретацию термина информация, очень сложно. Информация должна быть квантифицированной, упорядоченной, аддитивной, хранимой и передаваемой [2, с. 40].

Финансовая отчетность также является информацией, выраженной в законодательно установленной форме, в первую очередь данные, заложенные в ней, должны быть сопоставимы и достоверны, так как основная цель отчетности –

предоставление заинтересованным пользователям необходимой информации для принятия управленческих решений.

С целью единения экономического пространства с 2011 года введено в действие постановление правительства №107 [1], прокладывающее путь к применению на территории Российской Федерации международных стандартов учета. Вдогонку к нему в 2016 году разработан и принят в действие с 2017 года приказ Министерства Финансов Российской Федерации №192н в соответствии с Положением о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации [3], утвержденным постановлением на территории Российской Федерации Международные Стандарты Аудита. В основном принципы МСФО применимы при составлении консолидированной финансовой отчетности согласно 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» [4], в отличных от этих случаев российские компании продолжают руководствоваться ПБУ и методическими рекомендациями в соответствующих отраслях.

Необходимо отметить, что принципы построения отчетности по стандартам МСФО и российским стандартам имеют много общего. Для наглядности мы изобразили схематически это компарирование (таблица 1 «Сравнительная характеристика международных и российских принципов»), основываясь на Концептуальных основах финансовой отчетности [5] и Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России [6].

Таблица 1

Сравнительная характеристика международных и российских принципов

<i>Принципы МСФО</i>	<i>Принципы ПБУ</i>
полезность	
уместность	
существенность	
сопоставимость	
своевременность	
правдивое представление	объективность, свобода от односторонности
внутреннее содержание и экономическая сущность	приоритет содержания над формой
проверяемость	полнота

понятность	нет
оценка	осмотрительность в суждениях и оценках
ограничение, связанное с затратами на представление полезной финансовой информации	нет

В этой статье не будем заострять внимание на понятийном аппарате, отметим лишь наиболее важный для дальнейшего анализа пункт из таблицы выше. Во многих изданиях пишут о концепции справедливой стоимости МСФО и не приверженности ей в учете российском. Согласно проанализированным концептуальным положениям ни в одном из них не написано о превалировании какого-либо из видов оценки, данные подходы сложились преимущественно из практических подходов и введенных в действие стандартов. В МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости» [7] указано, что этот стандарт применяется в том случае, когда прочие введенные в действия стандарты разрешают применять оценку по справедливой стоимости. При этом в ПБУ также есть ссылки на справедливую стоимость только без прямого копирования этого термина, например, восстановительная стоимость в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [8]. Следует отметить, что первоначальная стоимость – это и есть справедливая стоимость актива и обязательства в момент приобретения, про это говорится и в российских, и в международных стандартах. Если мы посмотрим на МСФО 16 «Основные средства» [9], то в нем компаниям разрешается применять один из методов оценки: по первоначальной стоимости, либо же стоимости справедливой.

Вопрос справедливой стоимости является краеугольным в данной работе. Из описанного выше анализа видно, что существенных различий в фундаментальных принципах учета и составления отчетности нет, это дает право считать, что учет и отчетность имеют общий фундамент для построения нормативно-правового регулирования и инфраструктуры, и только на этих уровнях формируются расхождения и разночтения.

Определившись с основополагающими принципами учета и отчетности следует перейти к биологическим активам и процессу биотрансформации. В России в настоящее время разработан проекту ПБУ «Учет биологических активов и

сельскохозяйственной продукции», в котором дано определение биологическим активам отличное от МСФО 41 «Сельскохозяйственная деятельность» [10]. Сравнение понятийной базы стандартов приведено в таблице 2 «Определение биологических активов».

Таблица 2

Определение биологических активов

<i>Проект ПБУ</i>	<i>МСФО 41</i>
Биологические активы – животные и растения в состоянии биотрансформации.	Биологический актив – живущее животное или растение.
Биотрансформация означает, что животные и растения как живые организмы способны к биологическим изменениям, состоящим из процессов роста, дегенерации, воспроизводства себе подобных, в результате которых предприятие получает сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы	Биотрансформация включает в себя процессы роста, вырождения, продуцирования и размножения, вследствие которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения.

Следует обратить внимание на то, что нет принципиальных отличий в описанных выше терминах, которые бы помешали осмыслению процесса биотрансформации и/или биологических активов. Тем не менее МСФО дает более корректное определение процессу, поскольку биотрансформация происходит по независимым от организации причинам и не всегда предприятие в конечном счете является получателем продукции или актива.

Согласно МСФО 41 организация имеет право признать биологический актив в случае одновременного выполнения трех критериев:

- 1) наличие эффективного контроля;
- 2) высоковероятный приток экономических выгод;
- 3) возможность надежной оценки справедливой или первоначальной стоимости.

В проекте ПБУ добавляется еще одно требование «использование для получения сельскохозяйственной продукции и/или дополнительных биологических активов», по предварительному анализу, эта информация излишняя, т.к. биологические активы, приносящие организации экономические выгоды, автоматически отвечают этому критерию. Следует обратить внимание на то, что в первом

требовании проекта ПБУ – наличие контроля, идет ссылка на право собственности, что не противоречит принципу «приоритета содержания над формой», указанному выше, поскольку в определении присутствует альтернативность «или иных прав». На эту деталь следует обращать особое внимание практикующим бухгалтерам во избежание ошибочных трактовок стандартов.

Оценка биологического актива согласно международному стандарту предполагает использование справедливой стоимости и затрат на продажу за исключением случаев, когда нет практической возможности определить ее величину. Проект ПБУ дает право организации выбрать один вариант из двух вышеописанных, только в ПБУ используется понятие «фактическая себестоимость» вместо «первоначальной стоимости». При этом МСФО предполагает при учете по первоначальной стоимости амортизировать ее и при необходимости обесценивать, что не относится к проекту российского стандарта.

К проекту ПБУ уже есть разработанные методические рекомендации, в которых указано, что биологические активы принимаются по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу за исключением случаев, когда справедливая стоимость не поддается оценке. Этот пункт полностью стирает различия в подходах к оценке биологических активов. При этом, обращаем внимание на то, что документ является рекомендацией, которая противоречит стандарту, таким образом, организации все-таки будут иметь право выбора.

Для определения справедливой оценки следует использовать данные активного рынка, что в текущей экономической конъюнктуре практически невозможно. Сейчас существует ряд сайтов, на которых размещены объявления о продаже-покупке сельскохозяйственной продукции, но они еще не отвечают критериям признания активного рынка: нельзя подтвердить частоту сделок, их цену и регулярность.

Резюмируя все вышесказанное, следует отметить, что необходимость перехода к стандартам МСФО исторически обусловлена и необходима нашей стране, концепция справедливой стоимости позволяет информации быть более

релевантной для пользователей финансовой отчетности, но имеется ряд объективных причин, по которым нет практической возможности внедрить проект ПБУ:

- 1) отсутствие необходимой инфраструктуры, например, активного рынка сельскохозяйственной продукции;
- 2) недостаток высококвалифицированных кадров в области учета и отчетности по МСФО;
- 3) слабая система внутренних контролей в сельскохозяйственной отрасли;
- 4) консервативность бухгалтерского сознания в части оценки активов по фактическим затратам;
- 5) первостепенность налогового учета и подчинение ему бухгалтерского.

Все вышеизложенные сдерживающие препятствия возможно разрешить лишь, претерпев трудности переходного периода, вопрос состоит в том, сколько он может длиться, в какой момент времени и каким образом его стоит начать.

Список литературы

1. Методология и методы научного познания: Учебное пособие / И.Л. Бахтина [и др.]; под ред. И.Л. Бахтина [и др.]. – Екатеринбург: Урал. гос. пед. ун-т, 2016. – 119 с.
2. Хлебников Г.В. Философия информации Лучано Флориди / Г.В. Хлебников // Метафизика. – 2013. – №4 (10). – С. 35–49.
3. Международный стандарт аудита (МСА) 500 «Аудиторские доказательства»: Приказ Минфина РФ от 24.10.16 г. №192н: (в ред. от 30.11.16 г.) // СПС КонсультантПлюс. – М., 2018.
4. О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон от 27.07.10 г. №208-ФЗ: (в ред. от 21.11.11 г.) // СПС КонсультантПлюс. – М., 2018.
5. Концептуальные основы бухгалтерской отчетности // СПС КонсультантПлюс. – М., 2018.
6. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: Методологический совет по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентский советом ИПБ РФ 29.12.1997 // СПС КонсультантПлюс. – М., 2018.

7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 13 «Оценка справедливой стоимости»: Приказ Минфина РФ от 28.12.15 г. №217н: (в ред. от 27.06.16 г.) // СПС КонсультантПлюс. – М., 2018.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): Приказ Минфина РФ от 30.03.01 г. №26н: (в ред. от 16.05.16 г.) // СПС КонсультантПлюс. – М., 2018.

9. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»: Приказ Минфина РФ от 28.12.15 г. №217н: (в ред. от 27.06.16 г.) // СПС КонсультантПлюс. – М., 2018.

10. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство»: Приказ Минфина РФ от 28.12.15 г. №217н: (в ред. от 27.06.16 г.) // СПС КонсультантПлюс. – М., 2018.