

**Тхамокова С.М.
Thamokova S.M.**

**ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА В СООТВЕТСТВИИ С МСФО 41 «СЕЛЬСКОЕ
ХОЗЯЙСТВО»
FEATURES OF ACCOUNTING IN ACCORDANCE WITH IAS 41
"AGRICULTURE"**

Для одних фирм отчетность в международном формате давно стала обыденной процедурой, которая органично вписана в систему управленческих процессов, реализуемых на предприятии, а для других отчетность – новый этап в работе предприятия. Но в обоих случаях весьма очевидно, что переход к международному подходу и применение стандартов финансовой отчетности, принятых на международных рынках, станет важнейшим конкурентным преимуществом для компаний, ориентированных на серьезный транснациональный бизнес.

О том, зачем компаниям менять всю систему учетной политики и переходить на новые отчетные стандарты, как компаниям помогают стандарты МСФО и каким образом реализуется применение международных стандартов финансовой отчетности – рассмотрим в данной статье.

Стоит отметить, что любая крупная компания, работающая на нескольких международных рынках, в виде МСФО получает инструмент для работы со всеми сторонами процесса экономического взаимодействия в разных странах.

Если бы компании были вынуждены составлять для каждого рынка своего бизнеса отчетность в соответствии с правилами конкретной страны, это оказало бы существенное влияние на финансовую продуктивность компании как минимум в части себестоимости. В таком контексте МСФО – это язык, понятный каждому финансисту и экономисту по всему миру.

For some companies, reporting in the international format has become a routine procedure for a long time that is organically incorporated into the system of management processes implemented in the enterprise, and for others reporting is a new stage in the operation of the enterprise. But in both cases it is quite obvious that the transition to an international approach and the application of financial reporting standards adopted in international markets will become the most important competitive advantage for companies targeting serious transnational business.

Why companies need to change the entire accounting policy system and move to new reporting standards, how companies are helped by IFRS standards and how the application of international financial reporting standards is implemented is about in this article.

It is worth noting that any large company operating in several international markets, in the form of IFRS, receives a tool for working with all parties of the process of economic interaction in different countries.

If companies were forced to prepare reports for each market of their business in accordance with the rules of a particular country, this would have a significant impact on the company's financial performance, at least in terms of cost. In this context, IFRS is a language that every financier and economist in the world can understand.

Ключевые слова: МСФО, IAS, биологические активы, стандарт, сельхозпродукция, справедливая стоимость, рыночные цены, себестоимость, актив.

Key words: IFRS, IAS, biological assets, standard, agricultural products, fair value, market prices, cost price, asset.

Тхамокова Светлана Мугадовна – кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики, ФГБОУ ВО Кабардино-Балкарский ГАУ, г. Нальчик
Тел.: 89386910015
E-mail: svetatch76@mail.ru

Thamokova Svetlana Mugadovna – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Economics, FSBEI HE Kabardino-Balkarian SAU, Nalchik
Тел.: 89386910015
E-mail: svetatch76@mail.ru

Введение. На сегодняшний день недостатком отчетности по РСБУ является формализация, методология учета не отображает полную экономическую ситуацию компании. Отчетность выступает в роли налоговой базы. В свою очередь, методы МСФО путем корректировок и дисконтирования приводят финансовые показатели к справедливым значениям. Многие отчетности по РСБУ не содержат полного раскрытия статей, что усложняет понимание и анализ. Методы начисления амортизации очень часто различаются. По РСБУ принято использовать линейный метод, в то время как по МСФО – метод пропорциональный объему.

Существует два метода составления отчета о движении денежных средств: прямой и косвенный. По РСБУ применяется исключительно прямой метод. Отчет составляется путем разнесения проводок 50,51,52,55 счетов. Данный метод не поддается прогнозированию, так как не имеет прямой взаимосвязи с остальными отчетами. В МСФО, напротив, принято использовать косвенный метод составления отчета о движении денежных средств.

Ситуация усложнилась, с выходом отчетностей за 2018 г., так как с 1 января был принят в силу стандарт МСФО 15 «Выручка по договорам с клиентами». Новации коснулись изменения принятия выручки по договорам, в том числе переменного вознаграждения. Наибольшее влияние МСФО 15 окажет на такие отрасли, как телекоммуникация, разработка программного обеспечения, операции с недвижимостью, сельское хозяйство и другие области бизнеса с долгосрочными договорами. Поправки были приняты и к МСФО 41 «Сельское хозяйство» в отношении земель сельскохозяйственного назначения,

плодовых культур, государственных субсидий, нематериальных активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью.

Подтверждением, что отчетность, составленная в соответствии с методологией РСБУ имеет меньший интерес среди пользователей, является то, что, чаще всего, аудитором выступают компании не из «большой 4». Таким образом, у многих компаний стоит дожидаться выхода МСФО отчетности и не принимать поспешных решений.

Тема исследования. Стандарт IAS 41 является одним из самых сложных и одновременно интересных МСФО, поскольку касается крайне специфической отрасли – сельского хозяйства. Учет сельскохозяйственного производства до момента перевода продукции в разряд запасов – это сложный и трудоемкий процесс, требующий от специалистов достаточной компетенции и уровня профессиональных знаний.

Методы и методология проведения работ. Основные методы исследования – использованы такие общенаучные методы исследования как метод обобщений, переход от конкретного к абстрактному и обратно. Методологической основой работы, поставленных в ней проблем явились российские научные работы в области экономики.

Экспериментальная база. Исследования проводились непосредственно на основе международных стандартов финансовой отчетности, Общепринятых принципов бухгалтерского учета США, нормативных документов Европейского Союза, законодательных и нормативных актов РФ; трудов зарубежных и отечественных ученых; оригинальных отчетов американских, европейских и российских групп компаний; материалов отечественных и зарубежных сайтов сети Интернет; информации, полученной в процессе участия на российских и международных конференциях, а также семинарах по тематике исследования.

Результаты исследования. Отраслевые стандарты международной отчетности стоят немного в стороне от прикладных стандартов, ориентированных на компании любого вида бизнеса. С одной стороны,

специальные отраслевые стандарты описывают методику финансового учета и требования к нему в контексте специфической бизнес-деятельности, а с другой – такие стандарты всегда напрямую связаны с прикладными МСФО и дополняют их, одновременно дополняясь ими. Одним из таких отраслевых стандартов, ориентированных на компании сельскохозяйственного сектора по всему миру, является стандарт МСФО IAS 41.

Рассматриваемый отраслевой стандарт МСФО IAS 41 был разработан, чтобы, во-первых, упростить процессы учета для сельхозпроизводителей, а также, чтобы сформировать единый для всех участников данного сектора экономики порядок учета и отражения сведений применительно к экономической деятельности на рынке сельскохозяйственного производства.

Стандарт МСФО IAS 41 применяется всеми компаниями-производителями сельскохозяйственной сферы при учете трех категорий объектов, связанных с данной сферой экономики:

- биологических активов;
- продукции сельскохозяйственного профиля в момент ее появления (роста/сбора/рождения);
- субсидий государства.

Стандарт МСФО 41 исключает из сферы своего применения вопросы учета:

- земельных ресурсов подобного назначения, которые признаются, оцениваются и учитываются в соответствии с МСФО 16 и 40;
- активов нематериального характера, связанных с сельскохозяйственной деятельностью, которые попадают под действие прикладного стандарта 38;
- сельхозпродукции после ее сбора, когда она переходит в категорию запасов, согласно IAS 2 или других стандартов по этой теме.

Исходя из приведенного выше списка исключений, становится понятно, что регламентом настоящего стандарта установлена сфера применения, ограниченная моментом сбора фактического урожая. Несмотря на то, что

последующая переработка в большинстве случаев будет являться обязательным требованием для завершения сельскохозяйственного производственного цикла – такие процессы не входят в сферу применения IAS 41, согласно изложенным в стандарте положениям.

Признание биологического актива и продукции сельскохозяйственного типа согласно МСФО IAS 41 возможно только в случае, когда фирма контролирует данный актив, обосновано прогнозное получение будущих экономических выгод от его использования/реализации, а также справедливая стоимость данного актива и ее фактические размеры подлежат надежной оценке.

Наличие контроля в этой отрасли (имеется в виду сельскохозяйственная отрасль) может быть подтверждена различным образом. К примеру, сельскохозяйственная компания может иметь юридическое право собственности на свой скот, проводить маркировку, пересчет, клеймение и прочие процедуры обоснования владения сельскохозяйственными активами в момент приобретения, появления (рождения новых особей) или продажи. Экономические выгоды от такой собственности оцениваются по совокупности факторов: физических параметров, соответствия стандартам и фактических рыночных цен на данном географическом рынке в момент времени. Колебания цены на скот и другие сельскохозяйственные активы существенны в зависимости от сезона, эндемических и других факторов.

Первоначально, и на конец любого периода отчетности, биологические активы и продукция данного рода должны быть оценены по их справедливой стоимости, с учетом/вычетом расходов на продажу. Продукция сельскохозяйственного производства, которая была получена в результате разработки биологических активов и их сбора (готовый урожай), должна быть оценена по формуле справедливой стоимости с вычетом расходов на продажу. Величина, которую компания рассчитывает таким образом, признается в качестве себестоимости продукции на дату начала применения следующего прикладного МСФО касательно запасов.



Рисунок 1. Сфера применения стандарта МСФО IAS 41.

Процесс определения справедливой стоимости в контексте продукции сельскохозяйственного вида является крайне сложной специфической темой. Сложности обусловлены динамическими изменениями цен на сельхозпродукцию и целым рядом отраслевых факторов, которые осложняют этот процесс. Чтобы справиться с указанной задачей от финансового звена компании требуется большой практический опыт и профессионализм в сельскохозяйственном учете, а также обширная база рыночных сведений, на которых может базироваться оценка.

Компаниям рекомендовано оптимизировать процесс расчета стоимости активов за счет возможного объединения объектов в группы согласно их ключевым характеристикам и свойствам, к примеру, по стандарту, возрасту или качеству. Сельхозпроизводитель вправе самостоятельно выбирать критерии объединения и характеристики оценки, основываясь на собственном профессионализме, и учитывая тенденции местного рынка.

Сельскохозяйственная продукция часто продается по контрактам с отсрочкой исполнения в будущем. Именно поэтому цену конкретного контракта на поставку нельзя считать лучшей базой для определения справедливой стоимости, поскольку такая цена учитывает множество управленческих параметров сделки и зачастую отлична от рыночного положения. То есть, наличие сбытового контракта не корректирует

справедливую стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции.

Более правильный подход заключается в аналитическом исследовании свободных отпускных цен на подобную продукцию на данном рынке с учетом особенностей спроса/предложения, специфики сбыта и макроэкономических факторов (эмбарго, квоты и прочее). Из расчетов исключаются обязательства расходов, финансирования, восстановления или налогообложения активов и продукции после их разработки и сбора. Речь идет, к примеру, о расходах по рекультивации, восстановлению плодородности почв, лесопосадок и прочих подобных.

В некоторых случаях рыночные цены и показатели стоимости могут отсутствовать в свободном доступе для формирования базы оценки. Тогда компаниям рекомендовано брать за основу для оценки приведенную стоимость ЧДП (чистых потоков денежных средств) с использованием ставки дисконтирования текущего рынка.

Иногда себестоимость сельскохозяйственного актива или продукции близка по размеру к ее справедливой стоимости. Это характерно для ситуаций, когда не произошло значительной биологической трансформации (роста, созревания) растения и животного или в ближайшее время не ожидается сильное влияние данного процесса на цену (для длительных сельскохозяйственных циклов). Эти факторы можно также брать в расчет при проведении первоначальных и последующих оценок, поскольку различные виды сельскохозяйственных активов и продукции будут обладать различными особенностями спроса и сбыта. Если оценка справедливой стоимости сельскохозяйственного актива и продукции невозможна на основании изложенных выше методик, то следует применить формулу расчета по себестоимости с учетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Стандарт МСФО 41 настаивает на том, что в момент сбора продукции ее справедливую стоимость всегда можно надежно оценить, поскольку существует огромная историческая база сведений, на основании которых

возможно формирование средневзвешенных рыночных оценок, поэтому сельскохозяйственный производитель именно так оценивает продукцию в момент ее получения.

Любая прибыль или убыток, которые возникли при первоначальном признании, при корректировке справедливой стоимости или других обстоятельствах внутреннего учета компании должны быть включены в состав прибыли/убытка в данном периоде. Прибыль может возникнуть ввиду фактического отсутствия затрат на производство (к примеру, рождение особи КРС или другой скотины), а убыток может возникать за счет вычитания расходов на продажу при определении справедливой стоимости.

Любая свободная от обременений государственная субсидия в области сельскохозяйственного сектора, относящаяся к биологическим активам или продукции, подлежит признанию в качестве дохода в момент ее фактического получения. Если субсидия подразумевает исполнение сельскохозяйственным производителем какого-то перечня условий для ее получения, то ее признание возможно в учете только в момент исполнения всех условий.

Согласно требованиям данного стандарта, сельскохозяйственная компания должна раскрыть в отчетности такую информацию, которая гарантирует пользователям отчетности возможности для формирования аналитических оценок компании и необходимых управленческих выводов. Обычно в данную группу сведений включаются следующие данные финансового характера:

- раскрытие размеров прибылей и убытков от первоначального признания и корректировок справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции;
- подробное описание методики формирования групп сельскохозяйственной продукции, включая факторы и характеристики, на основании которых происходит объединение в группы;
- количественные данные по каждой группе активов и продукции с описанием текущего производственного состояния по фазе цикла производства

с учетом перспективного срока возникновения возможности для получения дохода;

- раскрытие характера своей деятельности в области каждой группы продукции или типа биологических активов;

- методика определения справедливой стоимости и база для формирования оценки;

- справедливая стоимость, балансовая стоимость и наличие по группам сельскохозяйственной продукции и биологическим активам;

- фактическое наличие и размеры обязательств в области совершенствования или приобретения групп биологических активов;

- основные положения корпоративной стратегии в области нивелирования связанных с сельскохозяйственной спецификой рисков;

- сверка балансовых стоимостей по группам сельскохозяйственных активов на начало и конец периода и причины изменений, если они были;

- рыночные факторы, объективные причины и физические изменения активов, которые оказали влияние на определение справедливой стоимости и могут оказать влияние на размер поступлений экономических выгод в будущем;

- характер и влияние специфических отраслевых рисков, а также фактические события в отчетном периоде по данному вопросу;

- при наличии активов, по которым невозможно оценить справедливую стоимость, компания должна предоставить описание этих объектов с экономическими характеристиками, а также пояснить причины, в силу которых невозможно оценить справедливую стоимость. Если возможно, то компании рекомендовано указать диапазон расчетной величины справедливой стоимости и сведения, на которых базируется такая оценка. Дополнительно по такой группе раскрывается метод начисления амортизации, балансовая стоимость и сроки ожидаемого полезного использования.

- убытки от обесценивания и сведения о тестах активов на предмет обесценивания;

- сумму и типы государственных субсидий, обязательства и обременения, которые приняты компанией, но не выполнены до настоящего времени, а также прогноз по государственной поддержке в дальнейшем.

Положения стандарта IAS 41 тесно переплетаются с применением других прикладных МСФО, которые вместе с рассмотренным нами стандартом позволят финансовой команде любого сельскохозяйственного предприятия сформировать достоверный комплект финансовой отчетности, связанный с производством данного типа продукции и биологических активов.

Область применения результатов. Значимость полученных в процессе научного исследования результатов состоит в том, что они могут быть использованы в качестве основ формирования и совершенствования системы подготовки и представления отчетности сельскохозяйственных российских компаний в соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Выводы. Прежде всего, реформирование российского учета и его модернизация в соответствии с принципами и требованиями МСФО являются направлениями совершенствования управленческой системы информации, которая обеспечивает возможность объективного определения имущественного и финансового положения сельскохозяйственных организаций, их устойчивости, платежеспособности, а также повышения их привлекательности для инвесторов.

Все организации, предоставляющие консолидированную финансовую отчетность по результатам года, обязаны применять международные стандарты финансовой отчетности.

К таким компаниям относятся:

- банки;
- страховые компании;
- негосударственные пенсионные фонды.

Поскольку международные стандарты финансовой отчетности намного сложнее РСБУ, бухгалтерам и финансовым специалистам необходимо

проходить обучение МСФО и обзавестись новыми знаниями и навыками применения международных стандартов.

Многие компании уже прибегают к помощи внешних консультантов по МСФО, однако довольно быстро они поймут, что услуги профессионалов достаточно дорогие. В этом случае намного выгоднее обучить своих специалистов внутри организации.

Кроме того, бухгалтеры и будущие специалисты по МСФО должны владеть финансовым английским языком, чтобы избежать официальных переводов международных стандартов и поправок к ним сторонними организациями.

К основным преимуществам перехода на МСФО можно отнести следующие:

- увеличение числа потенциальных иностранных инвесторов, что, в свою очередь, приведет к улучшению состояния экономики страны в целом;
- повышение конкурентоспособности компании ввиду предоставления внешним пользователям достоверной информации;
- уменьшение процентной ставки во время привлечения дополнительного финансирования;
- улучшение качества ведения управленческого учета владельцами компании, более точная оценка финансового состояния дел.

Литература

1. *Авдеев В.Ю.* Трансформация отчетности по МСФО: какой подход выбрать? // Audit-it.ru. - URL: <http://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/173124.html>. – 2017.
2. *Агеева О.А.* Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Бухгалтерский учет, 2017.
3. *Бакаев А.С.* Российский учет и международные стандарты финансовой отчетности // Бухгалтерский учет. 2017. № 3.
4. *Бархатов А.П.* Международные стандарты учета и финансовой отчетности. М.: ИД «Дашков и К», 2016.
5. *Богопольский А.Б.* Практика трансформации отчетности в формат МСФО // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2018. № 4.

6. *Богопольский А.Б.* Существенность в МСФО // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2017. № 6
7. *Бонэм М., Кертис М., Дэйвис М.* Применение МСФО. М.: Альпина Бизнес Букс, 2017.
8. *Горелкина Т., Картузова С.* Формирование отчетности по МСФО: новые инструменты и возможности // Связьинвест. 2017. № 7.
9. *Жигалко Е.С., Хлопова А.А.* Сравнительная характеристика РСБУ и МСФО: трудности перехода на МСФО // Институционально-воспроизводственные механизмы российской экономики в условиях санкций. Материалы международной научной конференции. 2017. С.170-178.

References

1. *Avdeev V.YU.* Transformaciya otchetnosti po MSFO: kakoj podhod vybrat'? // Audit-it.ru. - URL: <http://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/173124.html>. – 2017.
2. *Ageeva O.A.* Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti. М.: Buhgalterskij uchet, 2017.
3. *Bakaev A.S.* Rossijskij uchet i mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti // Buhgalterskij uchet. 2017. № 3.
4. *Barhatov A.P.* Mezhdunarodnye standarty ucheta i finansovoj otchetnosti. М.: ID «Dashkov i K», 2016.
5. *Bogopol'skij A.B.* Praktika transformacii otchetnosti v format MSFO // Korporativnaya finansovaya otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty. 2018. № 4.
6. *Bogopol'skij A.B.* Sushchestvennost' v MSFO // Korporativnaya finansovaya otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty. 2017. № 6
7. *Bonem M., Kertis M., Dejvis M.* Primenenie MSFO. М.: Al'pina Biznes Buks, 2017.
8. *Gorelkina T., Kartuzova S.* Formirovanie otchetnosti po MSFO: novye instrumenty i vozmozhnosti // Svyaz'invest. 2017. № 7.
9. *ZHigalko E.S., Hlopova A.A.* Sravnitel'naya harakteristika RSBU i MSFO: trudnosti perekhoda na MSFO // Institucional'no-vosproizvodstvennye mekhanizmy rossijskoj ekonomiki v usloviyah sankcij. Materialy mezhdunarodnoj nauchnoj konferencii. 2017. S.170-178.