

ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНОГО СТАНДАРТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ 41 В УКРАИНЕ

Шелест Е. А., Гонтаренко Т. А.

Рассмотрены международные и национальные стандарты, которые используются при обработке бухгалтерских счетов для представления финансовой отчетности в сельском хозяйстве. Охарактеризованы международные и национальные стандарты учета биологических активов. Обоснована необходимость применения Международного стандарта финансовой отчетности 41 (МСФО (IAS) 41). Дана сравнительная характеристика МСФО 41 «Сельское хозяйство» и П(С)БУ 30 «Биологические активы». Исследованы особенности бухгалтерского учета биологических активов по П(С)БУ и МСФО. Определены различия в подходах к признанию и раскрытию информации по учету биологических активов, которые следует учитывать при составлении отчетности в соответствии с международными стандартами.

Розглянуто міжнародні та національні стандарти, які використовуються при обробці бухгалтерських рахунків для подання фінансової звітності в сільському господарстві. Охарактеризовані міжнародні та національні стандарти обліку біологічних активів. Обґрунтовано необхідність застосування Міжнародного стандарту фінансової звітності 41 (МСФЗ (IAS) 41). Подано порівняльну характеристику МСФЗ 41 «Сільське господарство» та П(с)БО 30 «Біологічні активи». Досліджено особливості бухгалтерського обліку біологічних активів за П(С)БО і МСФЗ. Визначено відмінності в підходах до визнання і розкриття інформації з обліку біологічних активів, які слід враховувати при складанні звітності відповідно до міжнародних стандартів.

The international and national standards, which are used in the processing accounts in accounting for financial reporting in agriculture, are considered. We characterize the international and national standards in accounting of biological assets. The application necessity is an International Financial Reporting Standard 41 (IAS (IAS) 41). The comparative characteristic of IAS 41 «Agriculture» and the Regulations (standard) accounting 30 «Biological assets». The accounting features of biological assets on R(S)A and IFRS. It identifies the differences in the approaches to the recognition and disclosure accounting of biological assets, which should be taken into account when drawing up reports in accordance with international standards.

Шелест Е. А.

студент ДГМА

Гонтаренко Т. А.

ст. преп. каф. УиА ДГМА
poshkurlat24@mail.ru

ДГМА – Донбасская государственная машиностроительная академия, г. Краматорск.

УДК 657.1

Шелест Е. А., Гонтаренко Т. О.

ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНОГО СТАНДАРТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ 41 В УКРАИНЕ

Стратегический выбор Украины в пользу евроинтеграционного курса является обоснованным и закономерным, поэтому требует соответствующих изменений в нормативно-законодательной базе Украины в соответствии с международными стандартами составления финансовой отчетности. В условиях стремительного развития международного бизнеса число национальных компаний, для которых подготовка финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности является обязательным требованием, возрастает с каждым днем.

Для эффективного развития аграрного сектора экономики Украины необходимо иметь адекватную рыночным отношениям систему представления учетной информации, позволяющую с максимальной отдачей использовать все имеющиеся ресурсы сельскохозяйственной организации. Актуальность темы обусловлена тем, что в украинской практике учета не существовало специализированного стандарта по бухгалтерскому учету в сельском хозяйстве. Применялись документы, которые регулировали учет в отрасли – это общие для всех документы Министерства финансов и Методические рекомендации Министерства сельского хозяйства, раскрывающие общие подходы к бухгалтерскому учету с сельскохозяйственной спецификой. Между практикой учета в сельском хозяйстве в Украине и Международными стандартами финансовой отчетности существуют принципиальные различия в признании, оценке и раскрытии информации по сельскохозяйственной деятельности. Для успешного внедрения международных стандартов бухгалтерского учета в отечественную практику учета, прежде всего, необходимо выявить различия, заложенные положениями (стандартами) бухгалтерского учета, в частности, различий в бухгалтерском учете биологических активов. Поэтому особую актуальность приобретает вопрос выделения особенностей бухгалтерского учета биологических активов по П(С)БУ и МСФО в сравнительном аспекте.

Проблемы бухгалтерского учета биологических активов в контексте гармонизации национальной системы учета Украины согласно нормам Международных стандартов отчетности исследовали ведущие отечественные и зарубежные ученые-экономисты: А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Ф.Ф. Бутынец, В.Г. Гетьман, С.Ф. Голов, М.Я. Демьяненко, Г.Г. Кирейцев, М.В. Кужельный, П.Т. Саблук, Я.В. Соколов, Л.К. Сук, Е.В. Фастова и др. Методологию бухгалтерского учета биологических активов, внедренную П(С)БУ 30 «Биологические активы», проблемы ее практического использования, изучали С.М. Бычкова, Р.Е. Грачова, В.М. Жук, М.Г. Михайлов, В.Б. Моссаковский, Л.И. Хоружий и др. Практическое внедрение методологических основ бухгалтерского учета биологических активов, установленных П(С)БУ 30 «Биологические активы» и МСФО 41 «Сельское хозяйство», улучшило качество учетно-аналитических данных, необходимых для принятия инвестиционных решений. Вместе с тем, до сих пор имеет место ряд теоретических и практических проблем, которые усложняют управленческий учет в сельском хозяйстве и нуждаются в основательном научном исследовании.

Целью работы является рассмотрение и сравнительный анализ международных и национальных стандартов учета биологических активов в Украине. В связи с этим можно сформулировать следующие основные задачи:

- обосновать особенности применения Международного стандарта финансовой отчетности 41 (МСФО (IAS) 41);
- дать сравнительную характеристику МСФО 41 «Сельское хозяйство» и П(С)БУ 30 «Биологические активы».

Учитывая, что существующая практика учета в сельском хозяйстве была принята в то время, когда основным пользователем отчетности сельскохозяйственных организаций было государство, естественно, что вся отчетность была направлена на интересы государства как собственника. В настоящее время круг пользователей финансовой отчетности сельскохозяйственных организаций существенно расширился. Основными пользователями являются акционеры (собственники), в состав которых могут входить представители различных государств и которым необходима информация, сопоставимая с той, которую они получают в своих странах. Так же немаловажную роль играет такая группа пользователей как финансовые учреждения, которые кредитуют сельскохозяйственные организации и поставляют им технику и животных, этой группе для оценки рисков весьма необходима информация об активах сельскохозяйственных предприятий в рыночной оценке, т. е. реальная стоимость реализации биологических активов.

Существующие методы оценки биологических активов по себестоимости давали разные данные для биологических активов созданных внутри организации и приобретенных на стороне, а также разную стоимость биологических активов у разных организаций.

Интеграционные процессы обусловили появление в бухгалтерском учете новой категории – «биологические активы», Термином биологические активы (Biological assets) в международных стандартах объединены активы, используемые в сельскохозяйственной деятельности. К ним относятся: многолетние насаждения, рабочий и продуктивный скот, урожай на стадии созревания, животные на выращивании и откорме. Учет биологических активов и их производных в силу своей специфики регулируется отдельным стандартом – МСФО 41 «Сельское хозяйство» (IAS 41 Agriculture). В национальном учете этому стандарту есть аналог – П(С)БУ 30 Биологические активы.

МСФО 41 «Сельское хозяйство» и П(С)БУ 30 «Биологические активы» содержат единые положения по вопросам:

- терминологии;
- признания биологических активов;
- оценки биологических активов;
- представления и раскрытие информации.

Согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» биологические активы – это созданные в результате прошлых фактов хозяйственной жизни (изменений, трансформаций) растения и животные, пригодные для дальнейшей (управляемой и измеряемой со стороны организации) биотрансформации с целью получения экономических выгод [1].

МСФО (IAS) 41 применяется для целей учета биологических активов, сельскохозяйственной продукции в момент сбора урожая и государственным субсидиям, относящимся к биологическим активам, в сельском хозяйстве.

Одним из ключевых моментов в учете биологических активов и сельскохозяйственной продукции является их стоимостная оценка.

Оценка биологических активов занимает в процессе подготовки отчетности сельскохозяйственных предприятий ведущую роль. Биологические активы могут составлять до 40–50 % валюты баланса сельскохозяйственного предприятия, а это основной актив, который генерирует выручку. Одной из целей использования стандарта IAS 41 «Сельское хозяйство» является равномерное признание выручки. То есть МСФО 41, позволяет признать часть будущего дохода от процесса «биологической трансформации» уже в момент переоценки биологических активов до их справедливой стоимости.

Согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» биологический актив оценивается при первоначальном отражении в учете и на каждую отчетную дату по его справедливой стоимости за вычетом расчетных затрат на реализацию, за исключением случаев, когда справедливая стоимость не поддается надежной оценке. В последнем случае предприятие должно оценивать биологические активы по первоначальной стоимости.

Сельскохозяйственная продукция, собранная с биологических активов предприятия, должна первоначально «оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расчетных затрат на реализацию в момент сбора урожая». Стандарт предполагает, что предприятие может всегда определить эту сумму, а, следовательно, не разрешает оценку по первоначальной стоимости по причине отсутствия справедливой стоимости. Полученная стоимость впоследствии используется как первоначальная стоимость при применении МСФО (IAS) 2 (если сельскохозяйственная продукция должна быть продана), МСФО (IAS) 16 (если собранный лес используется для строительства здания) или иных применимых Международных стандартов финансовой отчетности.

Справедливая стоимость – это сумма, на которую может быть обменян актив, или в которой может быть исполнено обязательство, в результате осуществления сделки между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую сделку [1].

Важная причина, по которой сельскохозяйственная продукция на момент сбора урожая должна оцениваться по справедливой стоимости, заключается в необходимости обеспечить соответствие основы ее оценки основе оценки биологических активов и избежать непоследовательности и искажения результатов деятельности текущего периода при сборе урожая.

Таким образом, теоретически фактическая продажа сельскохозяйственной продукции приведет к прибыли или убытку, только если справедливая стоимость на момент сбора урожая отличается от цены продажи, согласованной с покупателем. Отсюда следует, что в соответствии с методикой учета по справедливой стоимости МСФО (IAS) 41 прибыль признается достаточно независимо от наличия договора купли-продажи или осуществления сделки.

Сельскохозяйственная продукция, собранная с биологических активов предприятия, должна оцениваться по своей справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу в момент сбора урожая. Начиная с этой даты и далее, такая оценка становится ее себестоимостью.

Не смотря на то, что П(С)БУ 30 «Биологические активы» является прототипом МСФО 41 «Сельское хозяйство», существует ряд отличительных признаков приведённых в табл. 1 [1,2].

Таблица 1

Сравнительная характеристика МСФО 41 «Сельское хозяйство»
и П(С)БУ 30 «Биологические активы»

Признаки	МСФО 41	П(С)БУ 30
1	2	3
Сфера применения	применяться для учета следующих объектов в случае, если они связаны с сельскохозяйственной деятельностью: - биологических активов; - сельскохозяйственной продукции на момент ее сбора; - некоторых правительственных субсидий.	Должен применяться для учета сельскохозяйственной деятельности, в том числе: - биологических активов; - продукции сельскохозяйственного производства; - материалов сельскохозяйственного назначения.
Объекты, не являющиеся биологическими активами	- земли сельскохозяйственного назначения (МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность»); - нематериальные активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью (МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»).	- сельскохозяйственная продукция, которая хранится после ее первоначального признания; - биологические активы, не связанные с сельскохозяйственной деятельностью; - продукты переработки сельскохозяйственной продукции.

Продолжение табл. 1

1	2	3
Финансовый результат	Прибыли или убытки от биологического актива должны включаться в чистую прибыль за период, в котором они возникли.	Расходы, связанные с биологическими преобразованиями биологических активов, признаются расходами основной деятельности. Доходы (расходы) от первичного признания биологических активов и сельскохозяйственной продукции, включаются в состав других операционных доходов (расходов).
Признание и оценка	Биологический актив в момент первоначального признания и по состоянию на каждую отчетную дату должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, кроме случаев, когда справедливую стоимость нельзя определить с достаточной степенью достоверности. В этом случае приемлемо использовать метод оценки по себестоимости.	Приобретенный биологический актив зачисляется на баланс предприятия по первоначальной стоимости. По справедливой стоимости оцениваются: - первоначальная стоимость безвозмездно полученных, биологических активов и активов, полученных в качестве взноса в уставный капитал предприятия, равна их справедливой стоимости; - дополнительные биологические активы при первичном признании.
Определения	Биологический актив – живое растение или животное. Активный рынок – это рынок, где соблюдаются все следующие условия: товары являются однородными; желающие совершить сделку продавцы и покупатели могут быть найдены в любое время; информация о ценах общедоступна. Балансовая стоимость – сумма, по которой актив отражается в бухгалтерском балансе. Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив или погасить обязательство, при совершении сделки между независимыми и желающими совершить такую сделку сторонами.	Биологический актив – животное или растение, которое в процессе биологических преобразований способно давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, а также приносить иным образом экономические выгоды. Расходы на месте продажи – расходы, связанные с продажей биологических активов и сельскохозяйственной продукции на активном рынке, в частности, комиссионные вознаграждения продавцам, брокерам, косвенные налоги, уплачиваемые при реализации продукции.
	Незрелые биологические активы – это биологические активы, которые не способны производить сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы.	Дополнительные биологические активы – биологические активы, полученные в процессе биологических преобразований. В П(с)БУ 30 не даны определения активный рынок; балансовая, справедливая стоимость; незрелые биологические активы.

ВЫВОДЫ

Международный стандарт финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство» представляет собой адекватную рыночным отношениям систему представления учетной информации, позволяющую с максимальной отдачей использовать все имеющиеся ресурсы сельскохозяйственной организации. То есть МСФО 41, позволяет признать часть будущего дохода от процесса «биологической трансформации» уже в момент переоценки биологических активов до их справедливой стоимости.

Практическое внедрение основ бухгалтерского учета биологических активов, установленных П(С)БО 30 «Биологические активы» и МСФО 41 «Сельское хозяйство», улучшило качество учетно-аналитических данных, необходимых для принятия инвестиционных решений.

П(С)БУ 30 «Биологические активы» основывается на международных стандартах финансовой отчетности (МСФО 41), но он содержит ряд существенных отличий, которые следует учитывать при составлении отчетности в соответствии с международными стандартами.

Существующие различия в подходах к признанию и раскрытию информации по учету биологических активов обуславливают необходимость их учета при подготовке отчетности в соответствии с требованиями и принципами МСФО.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/62030>*
2. *Положение (стандарт) бухгалтерского учета 30 «Биологические активы» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO30.asp>*
3. *Бирюкова Е. Как классифицируются биологические активы // Баланс-агро всеукраинская бухгалтерская газета. – 2007 г. – №4 (136) – С. 18–20.*
4. *Бирюкова Е. Бухгалтеры всех предприятий, объединяйтесь, или решаем проблемы вместе / Е. Бирюкова // Баланс-агро всеукраинская бухгалтерская газета. – 2007. – №18 (150) – С. 23–26.*
5. *Бондарчук Н.В. Гармонізація бухгалтерського обліку України за міжнародними стандартами / Н.В. Бондарчук // Економічні науки. – Сер. «Облік і фінанси». – Вип. 9 (33). – Ч. 1. – 2012. – С. 116–121.*
6. *Волошина И.В. Оценка биологических активов / И. В. Волошина, Е. В. Ермольчева // Экономические науки. Научн. Тр. э – Симферополь: ЮФ «КАТУ» НАУ, 2007. – Вып. 106. – С. 271–277.*
7. *Герасимчук І.В. П(с)БО «Біологічні активи»: «Історичні, соціальні і економічні проблеми адаптації до вітчизняної облікової культури / І. В. Герасимчук // Облік та фінанси АПК-2007. – №11. – С. 18–22.*
8. *Голов С. Ф. Бухгалтерский учет по международным стандартам / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К.: Либра, 2012. – 840 с.*
9. *Грачова Р. Облік в сільському господарстві: біологічні активи / Р. Грачева // Дебет – кредит – 2011. – №1–2. – С. 20–25.*
10. *Демченко І. В. Регулювання обліку в системі П (с) БО 30 «Біологічні активи» / І. В. Демченко, Н. В. Трусова // Облік та фінанси АПК-2007. – №11. – С. 31–34.*