

доп. М.: Магистр, 2008. – 1006 с.

3. Шихов А.К. О природе и социальном интересе, субъектах и объекте социального страхования (к вопросу развития теории социального страхования). URL: <http://www.finanal.ru/004/o-prirode-i-sotsialnom-interese-subektakh-i-obekte-sotsialnogo-strakhovaniya-k-voprosu-razvitiya> (дата обращения 15.08.2010).

УДК 631.162:657.6

СПРАВЕДЛИВАЯ ОЦЕНКА ПРИ ТРАНСФОРМАЦИИ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО В АГРАРНОМ СЕКТОРЕ A FAIR ASSESSMENT IN THE TRANSFORMATION OF IFRS IN THE AGRICULTURAL SECTOR

Е.В. Яичкина
E.V. Yaichkina

Оренбургский государственный аграрный университет
Orenburg State Agrarian University

At present we can say with certainty that the IFRS have become part of the economic life of our country. Evaluation of biological assets and agricultural produce at the time of collection adjusted IFRS 41 «Agriculture». Under this standard, these assets should be measured at fair value. The following describes the problems and ways to overcome in estimating the fair value.

В настоящее время можно с уверенностью сказать, что Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) прочно вошли в экономическую жизнь нашей страны. Большинство крупных компаний, в том числе связанных по своей деятельности с аграрным сектором, либо в силу законодательства, либо из стремления к повышению своей инвестиционной привлекательности и выходу на мировой рынок помимо предоставления бухгалтерской (финансовой) отчетности по российским правилам готовят и публикуют финансовую отчетность, составленную в соответствии с МСФО.

С течением времени в условиях свободы движения рабочей силы, капитала, свободной конвертируемости национальных валют возникла необходимость в разработке единых подходов к формированию экономических показателей, которые, с одной стороны, адекватно отражали бы состояние экономики той или иной страны, а с другой - финансовое состояние и результаты деятельности отдельных хозяйствующих субъектов. Возникла необходимость в создании, по выражению Л.З. Шнейдмана, «единого мирового языка финансовой отчетности».

В аграрном секторе отчетность по МСФО составляют либо для повышения своей инвестиционной привлекательности и выхода на мировой рынок капитала и сельскохозяйственной продукции, либо для удовлетворения информационных потребностей иностранных собственников и совладельцев компании, а также ино-

странных инвесторов.

Составление отчетности по международным стандартам возможно двумя способами:

- путем трансформации национальной бухгалтерской (финансовой) отчетности в отчетность по МСФО;
- на основе ведения параллельного учета по стандартам МСФО и по национальным правилам.

В России наибольшее распространение получила трансформация бухгалтерской отчетности в финансовую отчетность по МСФО. Доктор экономических наук, профессор В.Д. Новодворский определял трансформацию бухгалтерской (финансовой) отчетности как «процесс корректировки статей национальной бухгалтерской (финансовой) отчетности в финансовую отчетность, соответствующую иным стандартам бухгалтерского учета и отчетности» [1, с. 81].

Для трансформации российской отчетности по МСФО применяют уже готовую отчетность по российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ) и аналитические расшифровки статей баланса к ней.

На первом этапе трансформации отчетности, составленной по национальным стандартам бухгалтерского учета, в отчетность по МСФО необходимо подготовить формы отчетности в соответствии с российским законодательством.

Вторым этапом является составление развернутых аналитических расшифровок по каждой статье отчетности, подготовленной по РСБУ, чтобы более детально проанализировать активы, обязательства и капитал для внесения соответствующих корректировок, позволяющих довести показатели российской отчетности до их значений по МСФО.

На третьем этапе необходимо провести перегруппировку статей российской отчетности в статьи, установленные МСФО. Отметим, что в соответствии с международными стандартами нет единой унифицированной формы отчетности. Существуют лишь требования к раскрытию информации в отчетности, поэтому организация вправе раскрывать в отчетности только ту информацию, которая определяется спецификой ее деятельности.

На четвертом этапе необходимо, основываясь на профессиональном суждении, правильно составить корректирующие проводки. Заметим, что от правильности корректировок на данном этапе зависят точность и достоверность будущей отчетности по МСФО. Корректирующие проводки можно разделить на проводки по реклассификации объектов учета, оценочные проводки, проводки, связанные с прошлыми отчетными периодами и др.

После внесения всех корректирующих записей на выходе получаем отчетность по правилам МСФО, составленную в национальной валюте. На заключительном этапе отчетность переводится из показателей национальной валюты в иностранную валюту [8].

При трансформации отчетности важно четко определить различия между требованиями по подготовке российской бухгалтерской отчетности и отчетности по МСФО. Так, особенностью применения международных стандартов для аграрной специфики является проблема применяемых методов оценки.

Оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции в момент старта регулируется МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Согласно данному стандарту эти активы должны оцениваться по справедливой стоимости.

Справедливая стоимость для оценки биологических активов или сельскохозяйственной продукции определяется в виде суммы, достаточной для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами [2].

В РСБУ оценка таких активов осуществляется по исторической стоимости, которая имеет существенный недостаток: она не дает информации о реальной рыночной стоимости актива на момент составления отчетности. Основными проблемами, с которыми может столкнуться практикующий бухгалтер или специалист по трансформации при составлении отчетности по МСФО в аграрном секторе, являются следующие:

- учет и формирование информации о незавершенном производстве;
- оценка и отражение в балансе биологических активов;
- оценка запасов собственного производства;
- формирование информации о землях и т.д.

Незавершенное производство в аграрной деятельности имеет свою специфику. Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденному приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, незавершенное производство – это «продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки».

По российским стандартам незавершенное производство оценивается по фактическим затратам и отражается в балансе в составе запасов.

По МСФО затраты, понесенные под конкретные культуры (например, сев озимых культур), определяются как биологические активы, потому что возникают процессы биотрансформации, связанные с изменением данного актива (рост и развитие растений). А биологические активы, согласно стандарту МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» оцениваются по справедливой стоимости. Затраты, связанные с обработкой зяби следует классифицировать по МСФО в виде расходов будущих периодов и оценивать по фактическим затратам.

Оценка запасов собственного производства (например, кормов) по международным стандартам также имеет свои особенности. Среди кормов собственного производства можно выделить грубые (сено, солома) и сочные (силос, сенаж) корма. Для оценки этих видов кормов применяется стандарт МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Их оценка должна производиться по справедливой стоимости.

Таким образом, оценка кормов собственного производства в соответствии с МСФО предполагает наличие активного рынка. Поэтому при составлении отчетности международного уровня в аграрном секторе сталкиваются с проблемой оценки кормов собственного производства (силос, сенаж, сено и солома). Все произведенные корма, как правило, используются для удовлетворения собственных

производственных потребностей, поэтому рынка таких активов практически не существует.

Такую же проблему можно выявить и при попытке оценки по справедливой стоимости биологических активов, относящихся к отрасли животноводства. Активный рынок крупного рогатого скота здесь представлен в большинстве случаев предложениями нетелей. Продажа молодняка и коров основного стада в живом весе практически отсутствует.

По вопросам исчисления справедливой стоимости активов и обязательств имеются различные точки зрения. Сначала преваляло мнение, что активы и обязательства в учете и отчетности должны отражаться по первоначальной (исторической) стоимости. Затем начало складываться мнение о целесообразности оценки активов и обязательств по справедливой стоимости, что и закреплено в МСФО.

Мы разделяем мнение профессора Л.И. Хоружий, что в отечественной практике учета справедливая стоимость активов и обязательств, как правило, практически не исчисляется и не отражается в бухгалтерском учете и отчетности, даже если в отдельных случаях она и рассчитывается. В отдельных организациях существует практика производить на конец года оценку переходящих остатков материально-производственных запасов (МПЗ) и отражать их в бухгалтерском балансе по рыночной (справедливой) стоимости. С этой целью предписывается на конец года производить сравнение их фактической себестоимости с текущей рыночной (справедливой) стоимостью. И если фактическая стоимость отдельных видов МПЗ окажется значительно выше их справедливой стоимости, то на сумму разницы создается финансовый резерв под снижение стоимости МПЗ (Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы" К-т сч. 14 "Резерв под снижение стоимости материальных ценностей"). Однако это не меняет учетной стоимости МПЗ, которые на следующий год списываются по направлениям использования в оценке по фактической стоимости, и, по существу, потенциальный убыток текущего года переносят на следующий год, а созданный финансовый резерв в начале следующего года зачисляется в доходы (Д-т сч. 14 К-т сч. 91).

Однако в целях обеспечения идентичности стоимости МПЗ в учете и отчете целесообразнее сумму превышения фактической себестоимости над справедливой стоимостью списывать на убытки текущего года (Д-т сч. 91 К-т сч. 10, 11, 41, 43). Если окажется, что фактическая стоимость выше справедливой, то разницу между ними целесообразно относить на расходы будущих периодов (Д-т сч. 97 К-т сч. 10, 11, 41, 43).

В следующем отчетном периоде по мере отпуска этих запасов в производство, на продажу и нужды управления соответствующую сумму расходов будущих периодов следует списывать на расходы текущего периода (Д-т сч. 91 К-т сч. 97). В этом случае отпадает необходимость создания резерва под снижение стоимости МПЗ. Однако в противоположном случае, если фактическая себестоимость запасов окажется ниже справедливой стоимости, указанная разница, по сути, является отложенным доходом, который должен списываться на доходы будущих периодов (Д-т сч. 10, 11, 41, 43 К-т сч. 98). В следующем отчетном периоде по мере

использования запасов суммы отложенных доходов следует списывать в доходы текущего периода (Д-т сч. 98 К-т сч. 91). При составлении отчетного бухгалтерского баланса запасы будут отражаться и в дальнейшем использоваться в оценке по справедливой стоимости.

При незначительных суммах отложенных расходов и доходов правомерным будет полностью списывать их в один прием в следующем году.

В то же время на первом этапе освоения оценки активов и обязательств по справедливой стоимости при необходимости ее можно определять расчетным путем с отражением суммы в пояснительной записке к годовому отчету (без отражения на балансовых счетах), используя для анализа финансового состояния организации.

Наличие сведений в бухгалтерской отчетности по справедливой стоимости активов и обязательств, а также чистых активов позволит определять реальное финансовое состояние организации[7].

Таким образом, проблемных вопросов, связанных с отражением сельскохозяйственной деятельности по МСФО, множество. Поэтому в настоящее время перед специалистами, занимающимися трансформацией отчетности, стоит важная задача по поиску методов и обоснованной оценке активов, обязательств и капитала, которая будет осуществляться на базе основополагающих принципов составления отчетности по международным стандартам и давать объективную оценку производства в аграрной сфере.

Литература:

1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебник / под ред. В.Д. Новодворского. М.: Омега-Л, 2009. 608 с.
2. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: приказ Минфина России от 01.07.2004 N 180.
3. Международные стандарты финансовой отчетности: Издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2009. 1051 с.
4. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учеб. для вузов, перераб. и доп. М.: Инфра-М, 2009. 512 с.
5. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: постановление Правительства РФ от 06.03.1998 N 283.
6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: приказ Минфина России от 29.07.1998 N 34н.
7. Хоружий Л.И. О концептуальных подходах к применению справедливой стоимости в бухгалтерском учете АПК // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2007. N 7.
8. Ширококов В.Г., Провоторов Р.С. -Реформирование отчетности проблемы трансформации отчетности по МСФО в аграрном секторе -»Международный бухгалтерский учет», N 2, февраль 2010 г.