

Дебет счета Убытки по обесценению дебиторской задолженности: 104 USD,

и

Кредит счета Торговая дебиторская задолженность: 104 USD.

*Александр БУГАЕВ,*

*аудитор, профессор ВГТУ, академик Ассоциации международных бухгалтеров — FAIA (acad) (Лондон), член-академик Американской бухгалтерской ассоциации — AAA (США), член Европейской бухгалтерской ассоциации — EAA-EIASM (Брюссель)*

*26.04.2018*

## **НЕСКОЛЬКО НЮАНСОВ ПРАКТИЧЕСКОГО ПРИМЕНЕНИЯ МСФО (IAS) 41 «СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО»**

Сельское хозяйство важно практически для экономик всех стран мира и настолько отличается от других отраслей (или, другими словами, секторов) национальных экономик, что для отражения в учете и финансовой отчетности специфики сельского хозяйства в системе стандартов МСФО был специально разработан отдельный одноименный стандарт — **IAS 41 «Сельское хозяйство»**. Во многих развивающихся странах (например, в Беларуси) сельскохозяйственная деятельность представляет собой один из важнейших источников дохода. Согласитесь, что, в конце концов, все мы хотим иногда кушать. И это говорит о важности сельского хозяйства для населения планеты.

В отличие от других отраслей, сельское хозяйство работает с живыми животными и растениями. По определению, живые животные и растения рождаются, растут и умирают. Поэтому-то и возникает несколько специфических проблем в практике учета и представлении в финансовой отчетности результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий по сравнению с предприятиями других секторов национальных экономик.

Итак, если вы уже занимаетесь сельскохозяйственным бизнесом или вам в ближайшем будущем по планам райисполкома подсеют убыточный колхоз, то эта статья для вас.

Итак, проблема 1: то, чем вы занимаетесь, — действительно сельское хозяйство?

Первый и главный вопрос, связанный с живыми растениями и животными: что такое сельскохозяйственная деятельность?

Согласно вышеупомянутому стандарту сельскохозяйственная деятельность — это управление биологической трансформацией (например, ростом) биологических активов (МСФО **(IAS) 41.5**) для продажи или в сельскохозяйственную продукцию либо в дополнительные биологические активы.

Вопрос только на первый взгляд кажется довольно простым, но от правильного ответа на него (действительно ли то, чем занимаетесь, является сельским хозяйством), зависит ваш учет и финансовая отчетность. И это так на самом деле. Представьте себе, что у вас на фирме живет кот. Несомненно, что это живое существо, и поэтому оно является биологическим активом. Поэтому первая профессиональная мысль, которая возникает у бухгалтера по МСФО в отношении кота, сводится к следующему: «Поскольку представление биологических активов регулируется МСФО **(IAS) 41**, поэтому и мне нужно оценивать кота по справедливой стоимости в конце каждого отчетного года». Но, оказывается, все не так просто.

Для начала следует определить, для какой цели у вас на фирме находится кот. Если просто для красоты или же для того, чтобы ловить мышей с целью сохранения вашей собственности, то вы в этом случае не должны применять подходы МСФО **(IAS) 41**, а должны использовать положения МСФО **(IAS) 16 «Основные средства»**, и в конце каждого отчетного периода оценивать вашего кота по стоимости за вычетом накопленной амортизации.

Основная причина такого подхода состоит в том, что защита вашей собственности не является сельскохозяйственной деятельностью, и в этом случае подходы МСФО **(IAS) 41** не применяются.

Вот если же ваш кот предназначен для производства котят и их последующей продажи либо дарения всем сотрудницам фирмы на 8 Марта, то в этом случае применяется МСФО **(IAS) 41**, поскольку селекция и продажа котят являются сельскохозяйственной деятельностью.

Но если вы думаете, что напрямую не связаны с сельским хозяйством и необходимость применения IAS применительно к видам деятельности вашей компании не возникает, то вы можете и ошибаться в некоторых случаях: отдельные островки сельского хозяйства можно найти и в вашей деятельности.

Всего несколько ярких примеров:

Фармацевтические компании

Некоторые фармацевтические компании выращивают собственные растения для производства лекарственных форм. Да, это сельскохозяйственная деятельность, и в этом случае применяется МСФО (IAS) 41.

Производители молочной продукции

Если компания выращивает свои собственные бактерии и их культуры, а затем добавляет их к своим йогуртам, то это также относится к сельскохозяйственной деятельности с применением положений МСФО (IAS) 41.

Производители ювелирных изделий

Некоторые крупные производители ювелирных изделий производят свой собственный жемчуг, поместив в мягкие тела живых устриц посторонние предметы (например, куски раковин и т.п.). Затем устрица производит жемчуг, выделяя кристаллическое вещество вокруг помещенного объекта, чтобы защитить себя. И в этом случае имеет место сельскохозяйственная деятельность, и применяются положения МСФО (IAS) 41.

Но, с другой стороны, не все, что связано с живыми растениями или животными, представляет собой сельскохозяйственную деятельность.

Опять же несколько примеров:

Зоопарк

Основная цель зоопарка (включая сафари, рекреационный парк, верховую езду и т.п.) состоит в том, чтобы заработать деньги на показе животных публике, а не на их репродукции; а это (показ животных публике) не является сельскохозяйственной деятельностью, и в данном случае для учета животных зоопарка МСФО (IAS) 41 не применяется, а применяются положения МСФО 16.

Да, иногда животные, живущие в зоопарке, спариваются и производят потомство, но если это естественный процесс, не управляемый зоопарком, то такой процесс не является сельскохозяйственной деятельностью.

Ситуация была бы иной, если бы зоопарк реализовал активную программу воспроизведения животных и управлял бы этой программой. В этом случае племенные животные не были бы случайными, и для составления финансовой пришлось бы применять МСФО (IAS) 41.

Рыболовство

Все рыбаки, ловившие рыбу в белорусских реках и озерах, могут вздохнуть с облегчением. Но только в одном случае: если они не выращивают рыбу активно, а просто ловят рыбу из озер, то это не сельскохозяйственная деятельность. Основная причина состоит в том, что в этом случае рыба выросла естественным образом в озерах, что не является сельскохозяйственной деятельностью.

То же самое относится к охоте, сбору дикорастущих лесных ягод и грибов и другим аналогичным видам деятельности по добыче (сбору) биологических активов из природы.

«Рабочие животные»

Когда вы содержите животное в первую очередь для выполнения некоторых видов работ, например, лошадей для использования в качестве тягловой силы, собак в качестве сторожевых и т.п., то тогда вы не применяете подходы МСФО (IAS) 41, потому что все эти виды деятельности не представляют собой биологическую трансформацию.

Поэтому вместо применения МСФО (IAS) 41 в данном случае будет уместен МСФО (IAS) 16.

Проблема 2: это действительно биологический актив?

Очень распространенное заблуждение в бухгалтерском учете сельского хозяйства — это убеждение, что все, что получается на выходе сельскохозяйственной деятельности, является биологическим активом. Но это не совсем верно.

Биологические активы — это только живые растения и животные.

Собранными продуктами биологических активов являются сельскохозяйственные продукты.

Яблоки, груши, молоко, клубника, малина — все это сельскохозяйственная продукция. В чем же тогда основная учетная и отчетная проблема? Да только лишь в том, что как только вы отделите сельскохозяйственную продукцию от биологического актива, другими словами, после того, как вы собрали выращенный и спелый продукт в предназначенную для этого тару, он переклассифицируется в ваши запасы, для учета которых вы должны применять положения МСФО (IAS) 2 «Запасы».

И если в момент сбора урожая вы оцениваете ваши новые запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, то затем вы начинаете оценивать их согласно МСФО (IAS) 2 по наименьшей из себестоимости и чистой стоимости реализации.

Вы не переоцениваете в этом случае сельскохозяйственную продукцию по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу на дату отчетности.

Проблема 3: всегда ли биологические активы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу?

Ответ: нет, не всегда.

Общее правило в МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» заключается в измерении всех биологических активов по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Однако есть несколько исключений:

1. Биологический актив не является частью сельскохозяйственной деятельности.

Примеры были приведены автором выше: сторожевые коты и собаки и т.п.

2. Биологический актив — это растение-носитель.

Это относительно новая идея как в МСФО (IAS) 41, так и в МСФО (IAS) 16. Растение-носитель — это живое растение, используемое в производстве или поставке сельскохозяйственной продукции, которое (растение), как ожидается, будет плодоносить более одного отчетного периода.

Примерами таких биологических активов являются фруктовые деревья, виноградники и т.п.

Поскольку было сложно и нецелесообразно устанавливать справедливую стоимость таких активов в конце каждого отчетного периода, то они были исключены из сферы применения МСФО (IAS) 41.

Таким образом, вы можете учитывать эти активы по себестоимости за вычетом накопленной амортизации согласно МСФО (IAS) 16.

Но следует учесть один очень важный нюанс — речь идет только о растениях, а не о животных. Итак, если вы владеете дорогими собаками и используете их для разведения, то такая собака вовсе не растение-носитель.

3. Справедливая стоимость не поддается достоверному измерению.

Когда справедливая стоимость не может быть измеримой, то вы можете измерить актив по его стоимости за вычетом накопленной амортизации.

Однако это почти никогда не имеет отношения к делу сельского хозяйства, и в МСФО (IAS) 41 прямо говорится, что справедливая стоимость может быть надежно измерена для биологических активов.

Кроме того, такая ситуация обычно возникает только при первоначальном признании, но не позднее. Итак, если вы получили биологический актив в качестве подарка (котенка к 8 Марта как сотрудница компании), а рыночные цены недоступны, то вы сможете использовать в этом случае модель затрат. Другого просто не бывает.

*Александр БУГАЕВ,*

*23.01.2018*

*аудитор, профессор ВГТУ, академик Ассоциации международных бухгалтеров — FAIA (acad) (Лондон), член-академик Американской бухгалтерской ассоциации — ААА (США), член Европейской бухгалтерской ассоциации — ЕАА-ЕIASM (Брюссель)*

## **КОЕ-ЧТО ПОЛЕЗНОЕ ДЛЯ БУХГАЛТЕРОВ ОБ МСФО (IAS) 40 «ИНВЕСТИЦИОННАЯ СОБСТВЕННОСТЬ»**

Многие бухгалтеры ошибочно полагают, что существует только один-единственный стандарт, который касается учета и представления в финансовой отчетности долгосрочных материальных активов, а именно МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

Хотя верно, что следует применять МСФО (IAS) 16 для большинства имеющихся в вашей организации долгосрочных материальных активов, однако это является справедливым не для всех случаев. Кроме МСФО (IAS) 16, в МСФО представлены и другие стандарты, также предназначенные для отражения долгосрочного имущества компании. МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность» — один из таких стандартов.

Напомним:

что такое инвестиционная собственность;

как следует учитывать ее при признании и после признания;

в чем отличие модели оценки инвестиционной собственности по справедливой стоимости от модели переоценки.