

# Определение справедливой стоимости биологических активов в системе управленческого учета

© Катков Юрий Николаевич,

канд. экон. наук,

доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения

Брянский государственный университет им. академика И. Г. Петровского

241036, г. Брянск, ул. Бежицкая, 14

KUN95@yandex.ru

Статья поступила 10 ноября 2011 года

*В статье рассматривается и обосновывается возможность определения справедливой стоимости биологических активов в системе бухгалтерского управленческого учета. Предложена и раскрыта методология определения справедливой стоимости, определены направления использования данного показателя в учетно-аналитической системе сельскохозяйственных организаций.*

**Ключевые слова:** справедливая стоимость; «таргет-костинг»; «кайзен-костинг»; целевая себестоимость; сметные затраты; индекс инфляции; управленческий учет; биологические активы.

## BIOLOGICAL ASSETS FAIR PRICE ESTIMATION IN MANAGEMENT RECORD-KEEPING SYSTEM

*The article observes and substantiates the possibility of estimation of biological assets fair price in management record-keeping system. The article suggests and discloses the methodology of fair price estimation, defines trends of application of the given rate within the accounting-analytical system of agricultural companies.*

**Key words:** fair price; target costing; Kaizen costing; target cost price; estimate costs; inflation rate; management record-keeping; biological assets.

### НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

Аграрное производство не в полной мере вписывается в современную рыночную экономику, что связано с уникальностью аграрного труда и его продукта и с отставанием цен на сельскохозяйственную продукцию и доходов аграриев от цен и доходов в экономике страны в целом. Следствием является снижение мотивации предпринимательской деятельности в этой сфере.

Все это требует поиска путей исправления сложившейся ситуации. Государственными органами могут приниматься решения в области соответствующего законодательного регулирования и дотирования развития сельского хозяйства. Организации АПК могут пересматривать и оптимизировать свои производственные процессы и учетно-аналитические системы.

В настоящее время не решены вопросы адаптации и внедрения в учетную отечественную практику МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (Agriculture). Разработанные в Российской Федерации проекты нормативных

документов, регламентирующие учет биологических активов, не вступили в действие в силу ряда обстоятельств, в том числе потому, что в этом случае следует применять и другие международные стандарты, регламентирующие учет иных активов также по справедливой стоимости, иначе не будет обеспечено единство принципов учета.

МСФО (IAS) 41 должен применяться для учета сельскохозяйственной деятельности, в том числе:

- ⇒ биологических активов;
- ⇒ сельскохозяйственной продукции на момент ее сбора;
- ⇒ некоторых правительственные субсидий.

МСФО (IAS) 41 применяется для учета сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора. Полученная в результате сбора продукция представляет собой продукт биологических активов предприятия. МСФО (IAS) 41 не рассматривает процесс переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора [6]. Для учета продукции после ее сбора применяется МСФО (IAS) 2 «Запасы» или другой соответствующий стандарт. В табл. 1 приведены примеры биологических активов, сельскохозяйственной продукции и продуктов, являющихся результатом переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора.

## СПРАВЕДЛИВАЯ СТОИМОСТЬ В ОЦЕНКЕ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

Учет сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора согласно МСФО (IAS) 41 должен осуществляться по справедливой

стоимости, представляющей собой сумму, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки между независимыми и желающими совершить такую сделку сторонами. Она зависит от местонахождения и состояния актива, поэтому один и тот же биологический актив будет иметь разную справедливую стоимость в различных регионах. На практике это означает, что большая часть биологических активов или сельскохозяйственной продукции может учитываться до начала сбора или до продажи. Они также должны переоцениваться на каждую отчетную дату.

Ценность применения данной методики заключается в том, что финансовая отчетность, подготовленная с учетом корректировки активов по справедливой стоимости, дает более достоверное и объективное представление о результатах деятельности организации и ее будущем потенциале, поскольку справедливая стоимость отражает текущую конъюнктуру цен, может варьироваться в зависимости от рынков сбыта продукции и учитывать фактор зональности [9].

Если активный рынок для какого-либо объекта отсутствует или недоступна информация о рыночных ценах, необходимо проанализировать информацию в отношении аналогичных активов или условий. При этом в отчетности должны быть раскрыты методы определения справедливой стоимости и допущения, на основе которых был проведен расчет. Для разных видов активов и пассивов стандарты рекомендуют специфические подходы к исчислению справедливой стоимости.

**Таблица 1**  
**Примеры биологических активов, сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки (МСФО (IAS) 41)**

Биологические активы (МСФО (IAS) 41)	Сельскохозяйственная продукция (МСФО (IAS) 41 на период сбора урожая)	Продукты, являющиеся результатом переработки после сбора (вне сферы применения МСФО (IAS) 41)
Овцы	Шерсть	Пряжа, ковры
Деревья в лесонасаждениях	Бревна	Пиломатериалы
Сельскохозяйственные растения	Убранная свекла Хлопок	Сахар Волокно, одежда
Молочный скот	Молоко	Сыр
Свиньи	Туши	Колбасные изделия, копченый окорок
Птица яичного направления	Яйца	Яичный порошок
Птица мясного направления	Мясо птицы	Копченые куры, колбасные изделия
Кустарники	Листья	Чай, ферментированный табак
Виноградная лоза	Виноград	Вино
Фруктовые деревья	Собранные фрукты	Переработанные фрукты

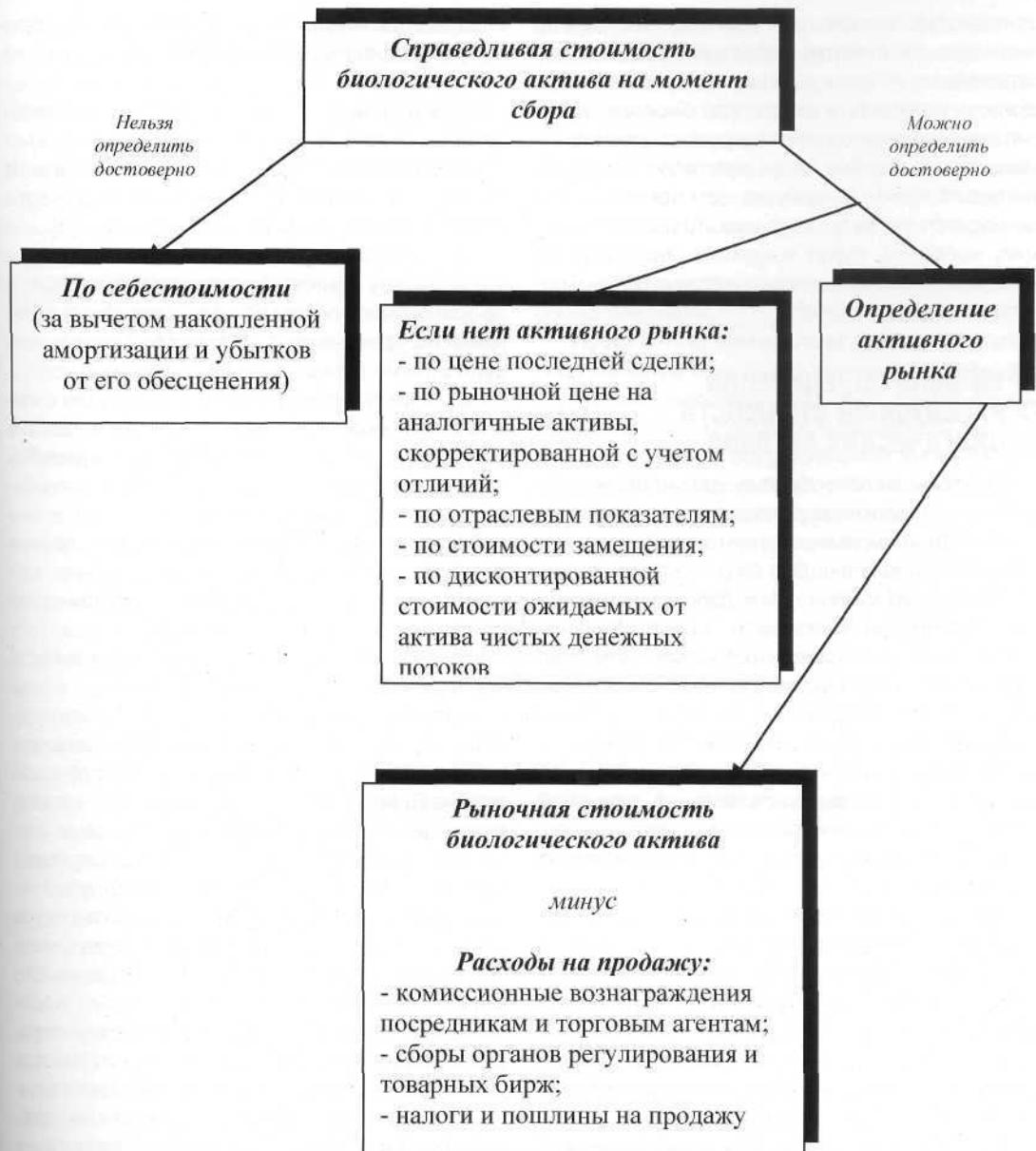


Рис. 1. Алгоритм расчета справедливой стоимости биологических активов согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»

В соответствии с МСФО (IAS) 41 биологический актив принимается к учету по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу, кроме случаев, когда справедливую стоимость определить невозможно. Согласно МСФО (IAS) 41 в случае невозможности рассчитать справедливую стоимость биологических активов они принимаются к учету в оценке по их фактической себестоимости, а в дальнейшем, при возникновении возможности расчета, оцениваются по справедливой стоимости. Алгоритм расчета справедливой стоимости биологических активов приведен на рис. 1 [3].

Однако если даже можно определить справедливую стоимость, не всегда существуют активные рынки с ценами на сельскохозяйственную продукцию. В этом случае выделяют несколько вариантов определения справедливой стоимости (рис. 1), но остаются под сомнением правильность их применения и объективность этой информации.

Понятие «справедливая стоимость» значительно шире понятия «рыночная стоимость». При этом если даже эти понятия сопоставляют как синонимы, насколько рыночная стоимость может быть справедливой. Допустим, сельскохозяйственная организация, разработав и вне-

дливые новые технологии производства, смогла значительно снизить себестоимость, а соответственно, и цену продукции. То почему оно должно отражать в отчетности биологические активы и сельскохозяйственную продукцию по цене сложившейся на рынке, если по факту получает за нее цену ниже, чем просят за нее конкуренты на этом же рынке. Такая информация, напротив, будет вводить в заблуждение пользователей отчетности и значительно понизит ее объективность.

## ПРИНЦИПЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

Поэтому целесообразно дальнейшее развитие методологии определения справедливой стоимости и формирование альтернативного варианта, повышающего ее объективность.

По нашему мнению, методология определения справедливой стоимости, представленная в МСФО 41 «Сельское хозяйство», для российской экономики является несостоительной. При этом для подавляющего числа фактических и потенциальных контрагентов сельскохозяйственных организаций важной и значимой остается информация о текущей реальной стоимости отдельных активов и организации в целом. Поэтому показатель справедливой стоимости является необходимым.

Возможно, что противоречия между методологией и практикой применения возникают не только из-за специфики национальной системы учета, но также связаны с понятийным аппаратом.

Согласно российскому законодательству собранная готовая продукция учитывается по плановой оценке. В конце года определяется фактическая себестоимость (исторический подход к определению ее стоимости в годовом отчете). При этом фактическая себестоимость и справедливая стоимость – понятия абсолютно разные. Справедливая стоимость преимущественно опирается на рыночную цену сельскохозяйственной продукции и соответственно, кроме себестоимости, включает еще и прибыль. Соответственно отечественная отчетность занижает стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции на величину возможной прибыли.

В экономической теории также имеются различные мнения по содержанию категорий «цена» и «стоимость», которые необходимо учитывать при определении справедливой стоимости. Стоимость – это:

1) цена товара;

2) затраты денежных средств на приобретение товара, на выполнение работ и услуг, на получение благ;

3) в трудовой теории стоимость – овеществленный в товаре труд (меновая стоимость).

Цена является характеристикой товара на рынке, она отражает денежное выражение стоимости товара. Цена выступает как [2]:

1) индикатор, отражающий политику и конъюнктуру рынка (соотношение спроса и предложения, торговый и экономический риск, кредитно-финансовую ситуацию, степень конкуренции на рынке и т. д.);

2) маркетинговый регулятор рынка, с помощью которого осуществляется воздействие на спрос и предложение, структуру и емкость рынка, покупательную способность рубля, обрачиваемость запасов и т. д.;

3) регулятор эффективного использования ресурсов и мотивация для производства;

4) инструмент образования прибыли предприятия;

5) инвестиционная привлекательность предприятия и т. д.

Расширяя методологические и теоретические аспекты адаптации МСФО 41 «Сельское хозяйство», и в частности справедливой стоимости, Л. И. Хоружий отметила, что «наравне с принципом эквивалентности ключевым критерием стоимости любого имущества является его полезность, поэтому процедуры, используемые в процессе оценки, имеют общую цель – определение и количественная интерпретация степени полезности оцениваемого имущества» [8].

Таким образом, второй субстанцией справедливой стоимости является категория полезности оцениваемого объекта, что также необходимо учитывать в методологии ее определения. Если учесть критерий полезности, то справедливая стоимость способна сигнализировать о целесообразности производства того или иного продукта или биологического актива, представляет информацию руководству относительно оптимизации и реструктуризации производства. Следовательно, справедливая стоимость необходима не только в системе финансового, но и в системе управленческого учета.

На пользу управленческого учета указывает сама трактовка сельскохозяйственной деятельности в МСФО 41 «Сельское хозяйство», суть которой заключается в управлении биотрансформацией биологических активов (растений, животных) в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических

активов [5]. И ключевым моментом является слово «управление». Но финансовый учет носит исторический характер, то есть управленические решения можно принимать только в следующем производственном цикле. Особенно это касается случаев, когда справедливую стоимость определить достоверно невозможно. Соответственно справедливую стоимость необходимо определять в системе управленческого учета, где управление биотрансформацией биологических активов можно осуществлять в оперативном режиме, в процессе производственного цикла. Более того, если дать содержательное определение справедливой стоимости, то можно вообще избежать иррациональных производственных процессов. До начала производственного процесса будет известно, что производить, и по каким ценам это делать целесообразно. Также при определении справедливой стоимости в системе управленческого учета, сразу можно соотнести стоимость и затраты.

Раскрытие сущности справедливой стоимости целесообразно проводить на базе японских методов управления и калькулирования себестоимости «таргет-костинг» и «кайзен-костинг». Их сущность и методология реализации в организациях АПК была представлена в № 8 за 2011 журнала «Бухучет в сельском хозяйстве» [4].

Концепция «таргет-костинг» является целостной концепцией управления, поддерживающая стратегию снижения затрат и реализующая функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями.

Философия «кайзен-костинга» направлена на повышение эффективности производственных процессов путем постоянного совершенствования, небольших улучшений. Этот метод используется в японской модели управленческого учета параллельно с «таргет-костингом». Обе системы имеют одинаковую задачу – достижение целевой себестоимости, только реализуется она в первом случае на этапе проектирования нового сельскохозяйственного продукта, а во втором – на этапе производства. Можно сказать, что «кайзен-костинг» является прямым продолжением и неотъемлемой частью «таргет-костинга».

## ИНФЛЯЦИЯ ПРИ РАСЧЕТЕ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ

В методологию определения справедливой стоимости необходимо добавить индекс ин-

фляции, так как при формировании отчетности, такой индекс будет делать ее более объективной относительно временного периода, на который она составляется.

В настоящее время существует множество методов прогнозирования инфляции, поэтому специалистам организации следует критически оценивать их, проводить необходимые расчеты.

Рассмотрим влияние инфляции на финансовые операции.

Пусть  $S$  – это сумма денег, для которой рассматривается покупательная способность при отсутствии инфляции.  $S_a$  – это сумма денег, покупательная способность которой с учетом инфляции равна покупательной способности суммы  $S$  при отсутствии инфляции, то есть один и тот же набор товаров можно купить на суммы  $S$  (при отсутствии инфляции) и  $S_a$  (с учетом инфляции).  $S_a > S$ .

Обозначим  $\Delta S = S_a - S$ . Тогда величина  $a = \Delta S / S = (S_a - S) / S$  называется уровнем (темпом) инфляции. Это индекс прироста. Он показывает, на сколько процентов в среднем выросли цены за рассматриваемый период.

$\Delta S = S_a - S \Rightarrow S_a = S + \Delta S$ . Но  $a = \Delta S / S \Rightarrow \Delta S = aS$ . Тогда  $S_a = S + \Delta S = S + aS = S(1 + a)$ . Величину  $I_1 = 1 + a$  называют индексом инфляции. Это индекс роста. Он показывает, во сколько раз в среднем выросли цены за рассматриваемый период [7]. Допустим, уровень инфляции в марте составил 1,5 %, в апреле – 1,4 %, в мае – 2 %. Тогда индекс инфляции за рассматриваемый период равен  $(1 + 0,015)(1 + 0,014)(1 + 0,02) \approx 1,05$ , то есть уровень инфляции за рассматриваемый период составил 5 %.

Именно этим индексом мы будем пользоваться при формировании методологии определения справедливой стоимости.

Исходя из вышеизложенного, опираясь на системы «таргет-костинг» и «кайзен-костинг», справедливая стоимость биологических активов в системе управленческого учета может быть рассчитана по следующей формуле:

$$E_c = (C_{tp} + P_p) \times I_1$$

где  $E_c$  – справедливая стоимость (Equitable cost);

$C_{tp}$  – целевая себестоимость (Target prime cost);

$P_p$  – прибыль планируемая (Profit planned);

$I_1$  – индекс инфляции (Index to inflations).

### Пример

Рассмотрим цифровой пример, иллюстрирующий вычисление справедливой стоимости по представленной методологии на базе многоотраслевого

сельскохозяйственного предприятия ОАО «Восток+».

На данном предприятии необходимо провести оценку биологических активов А, В, С и D по справедливой стоимости. Каждый месяц общий уровень цен увеличивается на 1 %. Тогда ожидаемый уровень инфляции за год будет равен:

$$I_{\text{год}} = (1 + 0,01)12 \approx 1,14, \text{ то есть цены за год вырастут в } 1,14 \text{ раза, или на } 14 \text{ \%}.$$

Планируемая прибыль от реализации каждого из четырех биологических активов равна 20 %. В системе «таргет-костинг» на основе аналитической работы и маркетинговых исследований была определена целевая себестоимость по каждому биологическому активу (табл. 2). В системе «кайзен-костинг» осуществляются работы по ликвидации разницы между сметной и целевой себестоимостью.

Таблица 2  
Расчет справедливой стоимости биологических активов в ОАО «Восток+»,  
(тыс. руб.)

№ п/п	Показатели	Индекс инфляции	Целевая себестоимость	Прибыль (планируемая)	Справедливая стоимость
1	2	3	4	5	(4+5) x 3
1	Биологический актив А	1,14	4300	1075	6127,5
2	Биологический актив В	1,14	5200	1300	7410
3	Биологический актив С	1,14	5080	1270	7239
4	Биологический актив D	1,14	7500	1875	10 687,5
<b>Итого биологических активов</b>		x	x	x	<b>31 464</b>
<b>Итого планируемой прибыли</b>		x	x	5520	x

Справедливая стоимость, рассчитанная в системе управленческого учета, позволит:

- 1) давать объективное представление о результатах деятельности организации
- 2) унифицировать методологию определения справедливой стоимости для разных видов биологических активов
- 3) сигнализировать о целесообразности производства того или иного продукта
- 4) информировать о возможной оптимизации и реструктуризации производства
- 5) повысить точность прогнозов бизнес-процессов, бюджетов и смет
- 6) отражать текущую конъюнктуру цен сельскохозяйственной продукции
- 7) соотносить стоимость и затраты, затраты и прибыль
- 8) учитывать инфляционные процессы в экономике
- 9) эффективно управлять биотрансформацией биологических активов
- 10) отражать степень полезности оцениваемого имущества
- 11) учитывать фактор зональности в зависимости от рынков сбыта
- 12) повысить объективность бухгалтерской отчетности

Рис. 2. Преимущества формирования справедливой стоимости в системе бухгалтерского управленческого учета

Расчет справедливой стоимости представлен в табл. 2.

Таким образом, мы рассчитали максимальную приближенную к реальности справедливую стоимость биологических активов, а также оценили результаты деятельности в виде возможной прибыли (5520 тыс. руб.), которая индексирована с учетом инфляционных явлений. Соответственно, получая детализированный показатель прибыли по каждому биологическому активу, можно судить о степени полезности и целесообразности их производства.

Реализация этой методологии на практике позволит избежать необходимости учета отклонений справедливой стоимости в конце отчетного периода. Даже если отклонения возникнут, они будут незначительными. Такой подход возможен при ликвидации разницы между сметной и целевой себестоимостью внутри системы управленческого учета, адекватном определении индекса инфляции. Преимуществом этой методологии является то, что информацию о справедливой стоимости из этих систем можно будет получить в любой момент времени, что невозможно сделать в системе финансового учета.

Преимущества формирования справедливой стоимости в системе бухгалтерского управленческого учета представлены на рис. 2.

Управленческий учет посредством автоматизации и мощной аналитики позволит сделать справедливую стоимость объективной с прогнозным характером максимальной точности. Стоимость актива будет сформирована с учетом полезности и целесообразности (выращивания или производства), так как в управленческом учете такая аналитическая работа является обязательным условием.

Справедливая стоимость также необходима при формировании бюджетов и смет. Она повышает их точность и реалистичность бизнес-прогнозов.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Большая экономическая энциклопедия. – М.: Эксмо, 2007. – 816 с.
2. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие / Л. С. Васильева, Д. И. Ряховский, М. В. Петровская. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Эксмо, 2009. – 544 с.
3. Катков Ю. Н., Мельгуй А. Э. Организационно-методическая модель бухгалтерского учета затрат в птицеводстве: Монография / Ю. Н. Катков, А. Э. Мельгуй. – Брянск: РИО БГУ, 2007. – 254 с.
4. Катков Ю. Н., Никитина С. В. «Таргет-костинг» и «кайзен-костинг» в оптимизации затрат и калькулировании себестоимости продукции АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 8. – С. 29–35.
5. Международные стандарты финансовой отчетности: издание на русском языке. – М.: Аскери-АССА, 2010. – 984 с.
6. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 512 с.
7. Просвестов Г. И. Инвестиции: задачи и решения: учебно-практическое пособие. – М.: Альфа-Пресс, 2008. – 408 с.
8. Хоружий Л. И. Модель оценки справедливой стоимости биологических активов и результатов их биотрансформации // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 8. – С. 6–10.
9. Хоружий Л. И., Суслова Т. А. Проблемы адаптации Международного стандарта финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство». – М.: Бухгалтерский учет, 2006. – 168 с. ■

## НОВОСТИ

### ИЗВЛЕЧЕНИЕ ИЗ ПИСЬМА МИНИСТЕРСТВА ФИНАНСОВОЙ ПОЛИТИКИ РОССИИ ОТ 12.10.2011 № 03-04-05/6-728

...Согласно п. 1 ст. 210 Кодекса при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах.

Статья 41 Кодекса определяет доход как экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить,

и определяемую для физических лиц в соответствии с гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» Кодекса.

Оплата за налогоплательщика (полностью или частично) организациями товаров (работ, услуг) в его интересах, в соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 211 Кодекса, признается доходом, полученным налогоплательщиком в натуральной форме.

Таким образом, оплата организацией проезда работников, при условии того, что работники имеют возможность добираться до места работы самостоятельно, признается их доходом, полученным в натуральной форме.

Соответственно, стоимость указанной оплаты подлежит обложению налогом на доходы физических лиц в установленном порядке...