

УДК 33 DOI: 10.14451/1.234.178

Применение исторической стоимости при оценке биологических активов как фактор смягчения инфляционных ожиданий в России

© 2024 **Демина Ирина Дмитриевна**

Доктор экономических наук, профессор, профессор Кафедры аудита и корпоративной отчетности. Финансовый университет при Правительстве РФ.

E-mail: IDDemina@fa.ru

© 2024 **Степанян Сергей Сейранович**

Аспирант Кафедры аудита и корпоративной отчетности, менеджер отдела аудиторских услуг.

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. ООО «Центр аудиторских технологий и решений» (Группа Компаний Б1).

E-mail: Sergey.Stepanyan00@gmail.com

Ключевые слова: сельское хозяйство, сельскохозяйственная организация, биологические активы, методы расчета справедливой стоимости, историческая стоимость, инфляционные ожидания, Федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ), Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), переоценка.

В статье рассматриваются современные подходы к оценке биологических активов на основе требований федеральных стандартов бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности, выделены основные недостатки применения справедливой стоимости биологических активов в современных условиях. В качестве рекомендации предложено применение исторической стоимости оценки биологических активов без последующих переоценок.

В настоящее время в федеральных стандартах бухгалтерского учета (ФСБУ) для коммерческих организаций отсутствует специализированный отраслевой стандарт по оценке и учету биологических активов. Их учет осуществляется в соответствии с требованиями ФСБУ 5/2019 «Запасы» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства» в зависимости от срока ликвидности биологических активов.

В международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) в 2003 году вступил в силу МСФО

(IAS) 41 «Сельское хозяйство», который является первым отраслевым стандартом и выделяет биологические активы в отдельную учетную категорию.

Благодаря выращиванию и производству биологических активов сельскохозяйственные организации генерируют денежные потоки и формируют финансовый результат. Разные подходы к оценке биологических активов могут существенно повлиять на формирование финансового результата.

До настоящего времени спорным вопросом учета биологических активов является их оценка. В сельскохозяйственных организациях этот актив имеет достаточно высокую долю в валюте баланса [7]. Согласно ФСБУ 5/2019 «Запасы» оборотные биологические активы признаются в учете по фактической себестоимости. На отчетную дату оборотные биологические активы должны быть оценены по наименьшей из двух величин: фактическая себестоимость или чистая стоимость продажи.

Внеоборотные биологические активы согласно ФСБУ 6/2020 «Основные средства» при признании в бухгалтерском учете оцениваются по сформированной первоначальной стоимости.

Аналогично положениям МСФО 16 «Основные средства», в п.13 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» указано, что после признания объект основных средств оценивается в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости или по переоцененной стоимости. С учетом особенностей деятельности организации и целей формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности организацией в учетной политике самостоятельно закрепляется возможность осуществления переоценки объектов основных средств, в том числе внеоборотных биологических активов.

Стоит также отметить, что в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) биологические активы учитываются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. В стандарте МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» дано определение справедливой стоимости как цены, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. Кроме того, в этом же стандарте определена иерархия справедливой стоимости, согласно которой наиболее приоритетным являются ценовые котировки активных рынков для идентичных активов.

В 2022 году утверждена Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022–2026 гг., которая включает в себя

разработку и внедрение ФСБУ «Биологические активы». Базой для разработки ФСБУ является МСФО, что предполагает включение следующих принципов: выделение биологических активов как отдельного объекта учета; применение справедливой стоимости в отношении биологических активов.

При определении справедливой стоимости активов используются три метода: затратный, рыночный и доходный.

В настоящее время серьезной проблемой является отсутствие достаточно надежной информации о рыночной стоимости биологических активов для определения их справедливой стоимости. Тем более при оценке справедливой стоимости биологических активов важно учитывать специфику и особенности каждого вида биологических активов, поэтому необходимо использовать альтернативные способы определения их справедливой стоимости. Как правило, выбор конкретного метода оценки зависит от характеристик биологического актива и доступности данных.

Рассмотрим пример расчета справедливой стоимости молочного скота АО «Молочная фирма», которая находится на территории Краснодарского края и является частью крупного агрохолдинга. Отсутствие надежной информации о рыночных ценах на биологические активы предполагает при оценке справедливой стоимости молочной коровы применение доходного подхода.

Доходный подход к оценке стоимости биологического актива основан на принципе оценки будущих доходов, которые объект оценки может приносить, а также связанных с ним расходов. Этот метод оценки используется в ситуациях, когда можно надежно прогнозировать будущие доходы и расходы, связанные с оцениваемым объектом. В таблице 1 представлен денежный поток от одной коровы АО «Молочная фирма» за 2023–2026 гг.

Будущие потоки денежных средств от коровы

Таблица 1. Денежный поток от одной молочной коровы АО «Молочная фирма» за 2023–2026 гг.

Показатель	2023 (факт.)	2024 (прогноз)	2025 (прогноз)	2026 (прогноз)
Средний надой на одну корову, л	8250	8250	8250	8250
Цена 1 л. молока, руб.	40	42	43	45
Выручка от реализации молока, руб.	330 000	346 500	354 750	371 250
Средний вес приплода, кг	45	45	45	45
Цена за кг живого веса приплода, руб.	160	166	173	180
Выручка от реализации приплода, руб.	7200	7470	7785	8100
Сопутствующая продукция (навоз) за год, кг.	8000	8000	8000	8000
Цена 1кг сопутствующей продукции (навоз), руб.	2	2	2	2
Выручка от реализации сопутствующей продукции (навоз), руб.	16 000	16 000	16 000	16 000
Вес коровы, кг	н/п	н/п	н/п	550
Выручка от реализации животного на убой, руб.	0	0	0	88 000
Итого выручка, руб.	353 200	369 970	378 535	483 350

получены:

- от реализации надоенного от коровы молока (определяется путем умножения среднего надоя на цену молока);
- от выхода приплода (рассчитывается путем умножения среднего приплода на цену за кг живого веса);
- от реализации сопутствующей продукции (навоза) (определяется путем умножения выхода сопутствующей продукции на одну корову за год на ее цену);
- от реализации самой коровы на мясо в конце периода (рассчитывается путем умножения веса коровы на цену за кг живого веса).

На основе полученного денежного потока от одной коровы рассчитаем справедливую стоимость, которая представлена в таблице 2.

В качестве ставки дисконтирования используется средневзвешенная стоимость капитала, которая представляет собой средняя процентная ставка по всем источникам финансирования сельскохозяйственной организации.

Справедливая стоимость одной коровы, рассчитанная доходным способом, составляет 443 341

тыс. руб., что существенно выше остаточной стоимости (90 тыс. руб.) и представляет собой реальный фактор увеличения валюты баланса сельскохозяйственной организации.

Далее рассмотрим представление биологических активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности согласно требованиям ФСБУ и МСФО, фрагмент бухгалтерского баланса АО «Молочная фирма» представлен в таблице 3.

Таким образом, справедливая стоимость коровы АО «Молочная фирма» по состоянию на 31 декабря 2023 года более чем 4 раз превышает остаточную стоимость. Применение такого подхода, несомненно, повышает инвестиционную привлекательность сельскохозяйственной организации, но в то же время имеет определенные недостатки.

Для оценки справедливой стоимости биологического актива доходным методом необходимо бухгалтеру провести сбор и обработку большого объема информации. Кроме того, не всегда возможно получить всю необходимую информацию из открытых источников, что может потребовать дополнительные затраты сельскохозяйственной

Таблица 2. Справедливая стоимость одной коровы АО «Молочная фирма».

Показатель	2023 (факт.)	2024 (прогноз)	2025 (прогноз)	2026 (прогноз)
Выручка итого, руб.	353 200	369 970	378 535	483 350
Расходы, руб.	188 163	195 690	203 517	211 658
Прибыль до вычета процентов и налогов (ЕБИТ), руб.	197 037	206 280	211 018	309 772
Ставка дисконтирования, %	н/п	17,40%	17,40%	17,40%
Фактор дисконтирования	н/п	0,85	0,73	0,62
Справедливая стоимость одной коровы, руб.	443 341			

Таблица 3. Фрагмент бухгалтерского баланса на 31.12.2023 АО «Молочная фирма», тыс. руб.

ФСБУ (применяется остаточная стоимость)		МСФО (применяется справедливая стоимость)		Изменение, %
Показатель	31.12.2023	Показатель	31.12.2023	
Внеоборотные активы		Внеоборотные активы		
Основные средства	90	Биологические активы	443	392%

организации.

Справедливая стоимость биологических активов может меняться в зависимости от изменений основных предпосылок модели оценки, что может привести к недостоверной оценке финансового состояния сельскохозяйственной организации.

При использовании исторической стоимости внеоборотных биологических активов начисляется амортизация. Термин «амортизация» используется в двух значениях. Так называют и сам износ, и накопление средств с целью возмещения износа в амортизационном фонде [10].

Хотя в бухгалтерском учете амортизационный фонд не создается, возмещение износа является необходимостью для сельскохозяйственной организации. В ином случае после выбытия внеоборотного биологического актива сельскохозяйственной организации неоткуда будет взять средства на его приобретение. Следовательно, формирование амортизационного фонда является важным аспектом для финансовой стабиль-

ности не только сельскохозяйственной организации, но и для сельского хозяйства в целом.

Применение справедливой стоимости при оценке активов, в том числе биологических, способствует высокому уровню инфляции (так как приводит к росту начисленных сумм амортизации, которая включается в себестоимость продукции), что негативно сказывается на экономике страны. В целом по стране по данным Росстата инфляция по итогам 2023 года в России составила 7,42% (в 2022 году 11,94%).

Учитывая современное состояние экономики и усилия государства на снижение инфляционных ожиданий при выборе стоимостной оценки биологических активов желательно ориентироваться на историческую стоимость биологических активов (стоимость приобретения) (такая оценка применяется в США, Франции и других странах Западной Европы). Это будет способствовать снижению затрат на производство сельскохозяйственной продукции и достижению в целом финансовой стабильности сельского хозяйства.

Библиографический список

1. Демина И. Д. Адаптация практического применения современных стандартов по бухгалтерскому учету НМА и ОС в условиях проведения СВО // Аудит. – 2023. – 2 (186).
2. Демина И. Д., Домбровская Е. Н. О применении инновационных профессиональных знаний в учете основных средств // Учёт. Анализ. Аудит. – 2016. – № 4. – С. 81–91.
3. Демина И. Д., Домбровская Е. Н. Экономические выгоды от использования основных средств и их влияние на релевантность отчетной информации // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 33.
4. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» / СПС «Консультант плюс».
5. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» / СПС «Консультант плюс».
6. Овсяйчук М. Ф., Демина И. Д. Основные направления совершенствования учета основных средств и амортизации в организациях различных организационно-правовых форм // Все для бухгалтера. – 2010. – 3(243). – С. 5–8.
7. Степанян С. С. Биологические ресурсы как объект бухгалтерского учета // Тенденции развития бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики в цифровом обществе. – 2022. – С. 66–69.
8. Степанян С. С. Биологические ресурсы как отдельный вид активов в финансовой отчетности // Экономика и предпринимательство. – 2022. – 3(140). – С. 1069–1073.
9. Степанян С. С. Особенности аудита биологических активов // Экономика. Бизнес. Банки. – 2021. – 5(54). – С. 101–112.
10. Степанян С. С. Особенности аудита справедливой стоимости биологических активов в современных условиях // Риск: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. – 2022. – № 4. – С. 161–165.
11. ФСБУ 5/2019 «Запасы» / СПС «Консультант плюс».
12. ФСБУ 6/2020 «Основные средства» / СПС «Консультант плюс».