

2.7. АДАПТАЦИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ДЛЯ ЛЕСНОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИИ

Колесников С.И., к.э.н., доцент, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и экономической безопасности;

Долженко Л.М., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и экономической безопасности

Уральский государственный лесотехнический университет

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье дается обоснование необходимости адаптации международных стандартов финансовой отчетности для лесного хозяйства Российской Федерации. Объектами учета выступают биологические активы, продукция лесохозяйственной деятельности, государственные субсидии, выделенные на лесохозяйственную деятельность. Указывается группировка биологических активов и продукции лесохозяйственной деятельности для целей бухгалтерского учета. Рассматривается порядок признания и оценки справедливой стоимости биологических активов и продукции лесохозяйственной деятельности.

Как известно, целью международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 41 «Сельское хозяйство» является установление порядка учета и раскрытия информации применительно к сельскохозяйственной деятельности. Объектами учета выступают биологические активы, сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора и государственные субсидии, выделенные на данную деятельность. В п. 6 указывается, что сельскохозяйственная деятельность включает разнообразные виды деятельности:

- животноводство;
- лесоводство;
- выращивание однолетних или многолетних сельскохозяйственных культур;
- разведение садов и плантаций;
- цветоводство и аквакультуру (включая рыбоводство).

Когда речь идет о практике, сложившейся в странах Западной Европы, то данный перечень видов сельскохозяйственной деятельности выглядит логичным. Однако применительно к условиям Российской Федерации (огромные территории покрытые лесом и, как следствие, разные природно-климатические зоны его произрастания) в данном перечне содержится серьезная ошибка, которая заключается в отнесении лесоводства к видам сельскохозяйственной деятельности. В РФ лесоводство (воспроизводство и выращивание леса) традиционно относится к лесохозяйственной деятельности, которая еще включает охрану лесов от пожаров, вредителей и болезней, регулирование лесопользования, контроль за использованием лесных ресурсов, обследование и учет лесов. Значимость для страны и сельского хозяйства, и лесного хозяйства подтверждается наличием таких федеральных органов управления, как Министерство сельского хозяйства РФ, Министерство природных ресурсов и экологии РФ, Федеральное агентство лесного хозяйства. Кроме того, лесное хозяйство имеет существенные отличия от других отраслей материального производства, в том числе и от сельско-

го хозяйства. С 20 декабря 2011 г. приказом Министерства финансов РФ от 25 ноября 2011 г. №160 н были официально введены в действие на территории РФ международные стандарты финансовой отчетности. Следовательно, в настоящее время российские организации фактически обязаны при разработке собственных методов учета тех объектов и операций, которые не регламентированы в действующих российских нормативных документах, руководствоваться положениями, закрепленными в МСФО [5]. Поэтому, по нашему мнению, существует необходимость адаптации международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) для лесного хозяйства РФ.

Главной целью МСФО в лесном хозяйстве является унификация методов, используемых для регистрации, измерения, идентификации и отражения в финансовой отчетности фактов хозяйственной деятельности, связанных с лесным хозяйством. К сожалению, официальное понятие «лесное хозяйство» в действующих нормативно-законодательных актах РФ отсутствует. Поэтому для определения воспользуемся Большой советской энциклопедией. Лесное хозяйство – это сектор экономики, осуществляющий изучение, учет, воспроизводство и выращивание лесов, охрану их от пожаров, вредителей и болезней, регулирование пользования лесом в целях удовлетворения потребностей экономики страны в древесине и другой лесной продукции при сохранении защитных и биорегулирующих функций леса, организацию использования лесов в рекреационных и других специальных целях. Лесохозяйственная деятельность – это вид деятельности организации, связанный с управлением биологической трансформацией воспроизводства и выращивания лесов, охраной их от пожаров, вредителей и болезней, регулированием лесопользования, контролем за использованием лесных ресурсов, обследованием и учетом лесов.

Сферой применения данного стандарта является следующие объекты учета:

- биологические активы;
- продукция лесохозяйственной деятельности;
- государственные субсидии, выделяемые на осуществление лесохозяйственной деятельности.

Для отечественной учетной практики после утверждения МСФО 41 «Сельское хозяйство» биологические активы явились новым объектом бухгалтерского учета [1, 2, 3, 5, 7, 8]. Согласно МСФО 41, биологические активы – это живущие животные и растения. Применительно к лесному хозяйству биологический актив – это искусственно выращенное дерево, которое продуцирует (растет) – «живое» дерево. Следовательно, группа биологических активов – это искусственно созданные лесные насаждения. Следует подчеркнуть, что естественно возобновляемые лесные участки не являются биологическим активом даже при содействии естественному лесовосстановлению. В МСФО 41 указывается ключевая особенность биологических активов, которая заключается в том, что они поддаются биологической трансформации. Биологическая трансформация представляет собой процесс роста, продуцирования, размножения, и вырождения, в результате которых в биологическом активе происходят определенные изменения (рис. 1).

Биологическая трансформация имеет отношение прежде всего к феномену жизни. Действительно, биологические объекты, входящие в сельскохозяйственную и лесохозяйственную систему, обладают природ-

ной способностью трансформации, которая зависит от комбинации таких природных факторов, как солнечный свет, температура окружающей среды, наличие воды, состав воздуха и плодородие почвы. Биологическая трансформация включает как качественное, так и количественное изменение живых организмов. Качественными параметрами могут быть генетические свойства, плотность, зрелость, прочность; количественными – вес собранных семян, количество выращенного посадочного материала, объем, длина и диаметр древесных стволов. Оценка и контроль этих изменений является частью функции управления. При этом следует подчеркнуть, что биологическая трансформация имеет место только в лесоводстве.



Рис. 1. Трансформация биологического актива в процессе его жизнедеятельности

Биологическая трансформация приводит к двум результатам:

1. Изменениям активов, вызванным:
 - ростом (улучшение качественных характеристик деревьев);
 - вырождением (уменьшение количества деревьев или ухудшение их качественных характеристик).
2. Производству продукции лесохозяйственной деятельности, связанной с лесовосстановлением.

Управление содействует биологической трансформации путем расширения или стабилизации условий, необходимых для успешного прохождения этого процесса (обеспечение достаточного уровня питательных веществ, влажности земли, температуры, стерильности, плодородия, света) и предполагает использование как естественного, так и искусственного лесовосстановления (выращивание посадочного материала в лесопитомниках: посадка саженцев, посев семян). При этом эксплуатация лесных ресурсов (например, лесозаготовки, сбор дикоросов – ягод, грибов, орехов), которая не трансформирует биологические активы, не является лесохозяйственной деятельностью.

Продукция обуславливает существование любой отрасли материального производства, наличие ее специфики. В научной литературе и на практике до сих пор дебатруется вопрос, что считать продукцией лесного хозяйства [4, с. 17-21]. Продукция лесного хозяйства должна быть количественно и качественно измеримой, пригодной для предъявления к реализации, произведена за небольшой промежуток времени, подлежать аттестации и приемке [6, с. 133]. Конкретный перечень продукции должен быть установлен с учетом лесорастительных условий и уровня интенсивности ведения лесного хозяйства. Для целей МСФО продукцию лесного хозяйства следует группировать по двум

признакам: продукция текущей деятельности и завершенная продукция (рис. 2).



Рис. 2. Классификация продукции лесохозяйственной деятельности для целей бухгалтерского учета

Продукцией текущей деятельности следует считать фактически выполненные работы и оказанные услуги. Лесохозяйственные работы включают:

- отвод лесосек под рубки главного пользования, рубки ухода и санитарные рубки;
- очистка от захламленности насаждений;
- расчистка квартальных и граничных просек, ремонт межевых знаков;
- проведение лесопатологических исследований;
- выборка зараженных и выкладка ловчих деревьев;
- проведение истребительных мер борьбы с вредителями и болезнями леса;
- сбор семян;
- создание лесных культур и защитных лесных насаждений (по годам выращивания);
- уход за маточными и лесосеменными плантациями и участками, противопожарными и минерализованными разрывами;
- ремонт и содержание автомобильных дорог лесохозяйственного и противопожарного назначения.

К услугам лесохозяйственной деятельности относят:

- охрану и воспроизводство диких животных;
 - улучшение сенокосных угодий;
 - обнаружение и тушение лесных пожаров.
- К завершенной продукции относятся:
- при лесовыращивании – семена, сеянцы и саженцы ценных лесных культур;
 - искусственные молодые насаждения, достигшие стандартных параметров, которые позволяют получить лесные насаждения определенного целевого назначения (защитные, рекреационные, научные, ценных пород);
 - при уходе за лесом – молодняки, пройденные рубками ухода; насаждения, пройденные лесохозяйственными рубками (прореживаниями, проходными и выборочными санитарными рубками);
 - при создании объектов капитального характера:
 - строительство автомобильных дорог лесохозяйственного и противопожарного назначения, пожарно-химических станций, пожарных вышек;
 - закладка маточных и лесосеменных плантаций и участков.

В научной литературе используется также понятие «конечная продукция лесного хозяйства». По нашему мнению, конечной продукцией лесного хозяйства следует считать лес как угодье, который является предметом рыночных торгов или арендных отношений. Для формирования леса как угодья (конечной продукции лесного хозяйства) требуется длительный период времени – 40-100 и более лет, что вызывает существенные затруднения в регистрации, измерении, идентификации

и отражении в финансовой отчетности фактов хозяйственной жизни. Поэтому бухгалтерский учет конечной деятельности лесного хозяйства требует отдельного исследования и не является предметом данной статьи.

Признание и оценка биологического актива должна осуществляться следующим образом. Организации следует признавать биологический актив в следующих случаях:

- данная организация контролирует актив в результате прошлых событий;
- существует высокая вероятность получения организацией будущих экономических выгод, связанных с данным активом;
- справедливую стоимость или фактическую стоимость актива можно надежно оценить.

При прекращении процессов жизнедеятельности данный биологический актив перестает быть элементом биологических активов и признается как отдельный актив. Например, при вырубке продуцирующих деревьев происходит прекращение их жизнедеятельности, они перестают быть биологическим активом, а полученная древесина признается как отдельный актив.

Биологический актив принимается к бухгалтерскому учету по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, за исключением случаев, когда справедливая стоимость не поддается оценке. Согласно МСФО 41, 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. Другими словами, справедливая стоимость – это возможная цена продажи (рыночная цена) соответствующего актива. Организации лесного хозяйства для оценки справедливой стоимости могут применять:

- рыночные цены последних сделок для данной группы биологических активов и (или) продукции, если с момента заключения последних сделок и до отчетной даты не произошло существенных изменений обстоятельств, определяющих рыночную цену. Существенными обстоятельствами, определяющими рыночную цену, могут быть:
 - резкое изменение цен на энергоносители или сырье;
 - государственные интервенции;
 - вспышки различных заболеваний;
 - принятие государством новых стандартов в отношении биологических активов и т.д.;
- рыночные цены аналогичных или сходных биологических активов, скорректированные с учетом отличий;
- стоимость, рассчитанную на основе отраслевых показателей, используемых для соответствующего вида биологического актива или группы биологических активов;
- при отсутствии информации о рыночных ценах для биологических активов в их исходном состоянии для расчета справедливой стоимости организация может использовать дисконтированную стоимость чистых доходов, ожидаемых от данного биологического актива (группы биологических активов). Для определения дисконтированной величины денежных потоков, организация должна иметь прогнозные цены продажи, предполагаемые затраты, а так же ставку дисконтирования. Все три величины являются предполагаемыми [1].

Производить оценку нужно как в момент первоначального признания, так и на конец каждого отчетного периода. Справедливая стоимость биологических активов может меняться не только в связи с изменениями цен на рынке, но и в связи с биологической трансформацией. Поэтому в отчетности следует раскрывать информацию об изменении физических свойств от-

дельно от информации об изменении цен. Это позволяет оценить результаты деятельности за текущий период и перспективы на будущее, особенно когда производственный цикл превышает один год.

Справедливая стоимость не применяется, если в отношении признаваемого биологического актива отсутствуют рыночные цены или показатели стоимости, а альтернативные расчеты их справедливой стоимости являются безусловно ненадежными. Только в таком случае принимаемый к учету актив должен оцениваться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Однако как только появляется возможность надежной оценки справедливой стоимости, организация должна начать оценивать актив по этой стоимости за вычетом расходов на продажу (п. 30 МСФО 41).

Признание и оценка продукции текущей лесохозяйственной деятельности осуществляется иным образом. В данном случае определяется выручка и затраты в соответствии с объемом фактически выполненных работ и оказанных услуг. Выручка оценивается по справедливой стоимости полученного или причитающегося возмещения. При расчете справедливой стоимости могут использоваться два метода: фиксированная цена, «затраты плюс». Фиксированная цена предполагает установление фиксированной ставки за единицу работ или услуг, повышение которой возможно при увеличении затрат. «Затраты плюс» представляют собой заранее рассчитанные затраты вместе с процентом от величины таких затрат или фиксированной суммой вознаграждения.

Согласно МСФО 11 «Договоры на строительство», затраты, непосредственно связанные с определенным видом работ или услуг, включают:

- затраты на оплату труда рабочих, включая контроль за ними в месте выполнения работ;
- стоимость материалов, использованных при выполнении работ (услуг);
- амортизацию основных средств, используемых при выполнении работ (услуг);
- затраты на перемещение основных средств и материалов на место работ и с него;
- затраты на аренду основных средств;
- предполагаемые затраты на устранение ошибок и выполнение гарантированного объема работ (услуг);
- страховые платежи;
- накладные расходы;
- претензии третьих лиц.

При этом в затраты не включаются:

- общие управленческие затраты, возмещение которых не предусмотрено договором;
- затраты по продаже;
- затраты на исследования и разработки, возмещение которых не предусмотрено договором;
- амортизацию простаивающих основных средств (не используемых при выполнении определенного договора).

Завершенная продукция лесохозяйственной деятельности, полученная от биологических активов, также должна оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, определяемых в момент получения продукции. Полученная в результате такой оценки величина является себестоимостью на ту дату, когда начинает применяться МСФО 2 «Запасы» или другой применяемый стандарт (в рамках российского законодательства – это Положение по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов»). Завершенная продукция лесохозяйственной деятельности, представляющая собой создание объектов

капитального характера, должна оцениваться согласно МСФО 11 «Договоры на строительство».

Государственные субсидии на осуществление лесохозяйственной деятельности должны регулироваться МСФО 41 (п. 34-38) и МСФО 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи». Согласно п. 3 МСФО 20, государственные субсидии – это помощь, оказываемая государством в форме передачи организации ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем определенных условий, связанных с операционной деятельностью организации. К государственным субсидиям не относятся те формы государственной помощи, стоимость которых не поддается обоснованной оценке, а также такие операции с правительством, которые нельзя отличить от обычных коммерческих операций организации. Государственная помощь – это действия правительства, направленные на предоставление какой-либо экономической выгоды конкретной организации или ряду организаций, отвечающих определенным критериям. Государственная помощь не включает косвенные выгоды, предоставляемые опосредствованно через действия, влияющие на общие условия коммерческой деятельности, например в результате создания инфраструктуры в районах освоения или наложения ограничений на коммерческую деятельность конкурентов.

Если государственная субсидия относится к биологическому активу, оцениваемому по фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения, то применяется п. 30 МСФО 20. Если государственная субсидия относится к биологическому активу, оцениваемому по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, или согласно условиям государственной субсидии организация не должна заниматься определенным видом лесохозяйственной деятельности, то применяются пп. 37, 38 МСФО 41.

Таким образом, рассмотренные методы учета объектов лесного хозяйства и операций лесохозяйственной деятельности позволяют адаптировать положения, закрепленные в МСФО, для лесного хозяйства РФ.

Литература

1. Алборов Р.А., Концевая С.М. Развитие методики оценки и учета биологических активов в соответствии с требованиями МСФО 41 «Сельское хозяйство» [Текст] / Р.А. Алборов, С.М. Концевая // *Международ. бухгалтерский учет.* – 2012. – №2. – С. 2-12.
2. Береза О.А. Перспективы применения МСФО 41 «Сельское хозяйство» в России [Электронный ресурс] // *Агробизнес.* Режим доступа: <http://fermer.ru/sovet/biznes-plan-yi-finansy/128691>. (Дата обращения 22 июля 2013 г.).
3. Козменкова С.В. Особенности применения МБС (IAS) 41 «Сельское хозяйство» в российской практике учета и отчетности [Текст] / С.В. Козменкова, Е.Н. Шатина // *Международ. бухгалтерский учет.* – 2010. – №16. – С. 2-7.
4. Колесников С.И. Концепция бюджетного учета в лесном хозяйстве [Текст] : науч. издание / С.И. Колесников. – Екатеринбург : Изд-во УМЦ УПИ, 2008. – 165 с.
5. Маслова И.А. Принципы признания и оценки биологических активов [Текст] / И.А. Маслова // *Международ. бухгалтерский учет.* – 2012. – №32. – С. 18-24.
6. Петров А.П. и др. Экономика лесного хозяйства [Текст] : учеб. / А.П. Петров, А.А. Бельдиева, О.А. Дикарева, Л.Я. Климонтова ; под общ. ред. А.П. Петрова. – М. : ВНИИЛМ, 2002. – 304 с.
7. Проняева Л.И. и др. Биологические активы: экономическая интерпретация, оценка, проблемы отражения в отчетности

[Текст] / Л.И. Проняева, И.И. Кружкова, А.И. Солодовник // *Международ. бухгалтерский учет.* – 2013. – №8. – С. 2-8.

8. Шишкеедова Н.Н. Актуальные вопросы организации учета биологических активов [Электронный ресурс] / Н.Н. Шишкеедова // *Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение.* – 2012. – №6. URL: <http://www.audit-it.ru/account/otrasl/a91/450190.html>. (Дата обращения 22 июля 2013 г.).

Ключевые слова

Международные стандарты финансовой отчетности; лесное хозяйство; биологические активы; продукция лесохозяйственной деятельности; справедливая стоимость; признание и оценка.

Колесников Сергей Иванович

Долженко Лидия Михайловна

РЕЦЕНЗИЯ

Статья, подготовленная Колесниковым С.И. и Долженко Л.М., посвящена одному из наиболее актуальных и широко дискутируемых вопросов – возможности прямого применения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) на российских экономических субъектах. Значимость этой статьи возрастает, поскольку речь идет о применении специального стандарта, аналог которого в российских положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ) отсутствует – МСФО 41 «Сельское хозяйство».

Авторы справедливо отмечают, что применение любого стандарта предполагает углубленное изучение специфики деятельности объекта, работа которого отражается в учете и отчетности.

В этой связи достаточно большая часть статьи посвящена характеристике и выделению специфических черт лесного хозяйства. При этом показано нечеткое его определение в нормативных документах Российской Федерации. Поэтому авторы обращаются к определениям, которые даны в энциклопедии и научных публикациях. На этой основе появляется возможность определить нетипичные операции для лесного хозяйства, выделить объекты учета и показать их особенности, в частности отличия от объектов, выделенных в МСФО 41.

Однако на конечном этапе авторы выделяют три основных объекта учета, которые совпадают с МСФО 41 (биологические активы, продукция лесохозяйственной деятельности, государственные субсидии, выделяемые на осуществление лесохозяйственной деятельности), что по каждому объекту учета раскрывает специфические черты лесного хозяйства. Особое внимание уделено характеристике продукции. Важно подчеркнуть, что в этом случае Колесников С.И. и Долженко Л.М. показывают, что при учете разных видов продукции возникает возможность использовать наряду с МСФО 41 российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ), причем достаточно разные (ПБУ-5, ПБУ-6, ПБУ-2 и др.); одновременно показано их сходство и различие с соответствующими МСФО.

Достаточно большое внимание уделено вопросам оценки продукции и результатов деятельности лесного хозяйства. В этом случае меньше раскрыта специфика лесного хозяйства, а больше рассмотрены принципиальные аспекты справедливой стоимости.

Несколько слабее раскрыта специфика учета государственных субсидий. В этой связи можно пожелать авторам подготовить по данному вопросу самостоятельную статью.

В целом содержание статьи и актуальность поставленных в ней вопросов позволяют рекомендовать ее для публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Мельник М.В., д.э.н., проф. кафедры «Аудит и контроль» Финансового университета, заслуженный деятель науки РФ

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)