ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО ПО УЧЕТУ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ И ФРАНЦИИ

Ж. РИШАР,
профессор университета Париж-Дофин, Франция
В. Г. ШИРОБОКОВ,
доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита
Воронежского государственного аграрного
университета имени К.Д. Глинки
Ю. В. АЛТУХОВА
Воронежский государственный аграрный
университет имени К.Д. Глинки

Введение

Модернизация экономики и финансовая стабилизация России выдвинули в число актуальных вопрос о совершенствовании методов ведения учета и отчетности и переходе на международные стандарты. В связи с этим следует принять во внимание опыт зарубежных стран.

Среди специалистов бытуют различные мнения по поводу способа внедрения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в российскую практику бухгалтерского учета.

Как считает Ю.А. Бабаев, в настоящее время трудно найти страну, которая строит свою национальную систему бухгалтерского учета, основываясь полностью только на международных стандартах. Принимая во внимание национальные традиции страны, накопленный положительный опыт организации и ведения бухгалтерского учета, наличие национальных нормативных документов, не противоречащих МСФО, а также прочие факторы, разумно полагать, что действующая во многих странах мира система учетных стандартов является компромиссом между международными стандартами и особенностями национальных бухгалтерских школ тех стран, которые участвуют в разработке МСФО [6].

Реформирование российской системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО направлено на обеспечение полезной информацией пользователей бухгалтерской отчетности, в первую очередь инвесторов, взаимодействие российских и международных организаций в области методологии и ведения бухгалтерского учета. В нашей стране в рамках реализации принятой Правительством РФ в 1998 г. Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО вступили в действие ПБУ 16/02, 17/02, 18/02, 19/02 и 20/03.

Министерство финансов РФ 1 июля 2004 г. одобрило Концепцию развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, которая предус-

матривает переход российского бухгалтерского учета на МСФО (приказ Минфина России от 01.04.2004 № 180) [2].

В рамках принятой Концепции осуществляются изменения и дополнения к уже действующим положениям по бухгалтерскому учету. В настоящее время в России отчетность по международным стандартам формируют в обязательном порядке кредитные организации и открытые акционерные общества, котирующие свои акции на фондовых биржах. Среди участников аграрного рынка отчетность по МСФО составляют группы «Русагро» и «Разгуляй-УКРРОС», группа компаний «Белая Дача», «Продимекс-Холдинг».

Движение к нормализации бухгалтерского учета в Европе началось с издания четвертой и седьмой европейских директив, вступивших в силу в конце 1970-х — начале 1980-х гг.

Принятие Европейским парламентом 19 июля 2002 г. Постановления № 1606/2002 «О применении международных бухгалтерских стандартов» отметило новый этап в процессе гармонизации бухгалтерского учета, начавшемся более 30 лет назад. Согласно этому постановлению зарегистрированные на европейских биржах компании обязаны с 01.01.2005 представлять свою консолидированную отчетность в соответствии с МСФО (IAS/IFRS).

В силу данного постановления 7 000 зарегистрированных на европейских биржах компаний опубликовали в 2005 г. консолидированные отчеты по МСФО. Во Франции это изменение бухгалтерских правил коснулось порядка тысячи организаций, консолидирующих около 30 000 филиалов. Однако общий план счетов Франции (Plan comptable gйnйral, PCG) остается обязательным для индивидуальной отчетности по причине тесной связи с налогообложением [13, 14], [16, 17].

По мнению Себастьяна Санчо (S. Sancho), переход на МСФО создает не только проблемы технического характера в бухгалтерском учете, но и ведет к настоящей культурной революции концепции финансовой информации. Французский бухгалтерский учет акцентирует внимание на фискальном аспекте индивидуальной отчетности в целях определения налогов к уплате. Используемые в настоящее время французскими организациями бухгалтерские стандарты отдают приоритет денежным потокам предприятия, т. е. отчету о прибылях и убытках, а в балансе осуществляется только синтез этих потоков [17].

Международные нормы IAS/IFRS стремятся к получению экономической информации, ориентированной на результат (преобладание экономического над юридическим «substance over forme»). Они вводят концептуальные изменения отчетности, так как в данном случае первичен баланс (а не отчет о прибылях и убытках). Именно финансовое состояние, т. е. баланс является предметом внимания. В модели справедливой стоимости измерение результата больше не основывается на сделках; оно является следствием изменения стоимости пассивов и активов между началом и концом отчетного периода, т. е. изменения собственного капитала. Отчет о прибылях и убытках только констатирует изменения справедливой стоимости баланса.

Международные стандарты обобщают англо-американское понятие «справедливой стоимости», которое противопоставляется принципу исторической стоимости, принятому и в России, и во Франции. Эта концепция дана в различных стандартах, в том числе МСФО 41 «Сельское хозяйство».

Стандарт МСФО «Сельское хозяйство», утвержденный Советом по международным стандартам IASB в декабре 2000 г. и зарегистрированный в апреле 2001 г., применяется с 1 января 2003 г. Этот стандарт устанавливает методологию, порядок представления финансовой отчетности и информации о сельскохозяйственной деятельности, которая до этого времени не была описана ни одним из других международных стандартов. Норма имеет еще не богатую историю. Ее последняя версия датируется 31 марта 2004 г. и, как и все другие пересмотренные нормы, была принята Европейским постановлением от 29.12.2004 (ЕС) 2236/2004

Этот стандарт в совокупности с другими нормами МСФО коснется не только обществ, обязанных представлять консолидированную отчетность или зарегистрированных на европейских биржах, но и всех остальных организаций. Он предусматривает принципиально новые определения сельскохозяйственной деятельности, вводит понятия биологических активов, справедливой стоимости.

Вне всякого сомнения, интересным является изучение французского опыта применения

МСФО, в том числе МСФО 41 «Сельское хозяйство». Поэтому проанализируем эти новые определения и различия в разных учетных системах.

Определение сельскохозяйственной деятельности в России

В России к сельскохозяйственной деятельности относят «возделывание сельскохозяйственных культур и разведение сельскохозяйственных животных для получения продукции растениеводства и животноводства. В сельском хозяйстве используются земля (основное средство производства), свет, тепло, вода и живые организмы — растения и животные; период сельскохозяйственного производства не совпадает с рабочим периодом. Основные отрасли сельского хозяйства — растениеводство и животноводство, в которые входят группы более мелких отраслей (в растениеводство — полеводство, овощеводство и бахчеводство, плодоводство, виноградарство и др.; лесоводство; в животноводство — скотоводство, овцеводство, свиноводство, птицеводство, коневодство и др.). В свою очередь, растениеводческая и животноводческая отрасли дифференцируются по группам культур, видам животных т. п.» [1]. Сельскохозяйственное производство отличается от других отраслей народного хозяйства рядом специфических особенностей, что вызывает своеобразие в организации и ведении бухгалтерского учета.

В соответствии с п. 7 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденных приказом Минсельхоза России от 06.06.2003 № 792, производственные затраты для целей бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях «в зависимости от объема и разнообразия производимой продукции (работ, услуг) группируют прежде всего по видам деятельности (видам производств)». Выделяют «основное производство, вспомогательные производства, обслуживающие производства и хозяйства». «Поскольку сельскохозяйственные организации осуществляют производство сельскохозяйственной продукции (растениеводства и животноводства), а также занимаются частичной ее переработкой, то основное производство подразделяется на растениеводство, животноводство и промышленное производство» [3].

Согласно ст. 346.2 Налогового Кодекса РФ (далее — НК РФ) при определении налогоплательщиков единого сельскохозяйственного налога «сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию и (или) выращивающие рыбу, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию и (или) рыбу, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, составляет не менее 70 процентов» [1].

Таким образом, в налоговом учете к сельскохозяйственной деятельности относится и деятельность по выращиванию рыбы.

Стандарт МСФО 41 дает определение сельскохозяйственной деятельности, отличное от тех, которые уже известны. Это новое определение меняет представление о сельскохозяйственной деятельности и тесно связано с понятием справедливой стоимости. Необходимо дать четкие границы этому определению, так как биологические активы требуется оценивать по справедливой стоимости. Применение оценки по справедливой стоимости вместо себестоимости вызывает немедленное появление потенциальной маржи в годовых отчетах и создает значительные различия по отношению к традиционным оценкам, принятым как в российских, так и во французских бухгалтерских правилах.

Определение сельскохозяйственной деятельности по МСФО 41

Параграф 5 МСФО 41 определяет сельскохозяйственную деятельность как «управление экономической единицей биотрансформацией биологических активов в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции

[1] Сельскохозяйственный энциклопедический словарь / Редкол.: В. К. Месяц (гл. ред.) и др. М.: Советская Энциклопедия, 1989. С. 487.

или производства дополнительных биологических активов»:

— **управление** означает, что человеческое вмешательство при биотрансформации создает добавленную стоимость или позволяет в процессе осуществляемых действий влиять на биологические активы или окружающую их среду. Этот элемент является главным в определении сельскохозяйственной деятельности. Так, лов рыбы в морях не является сельскохозяйственной деятельностью, поскольку вмешательство человека не отражается на развитии рыбы (в отличие от рыбоводства);

— понятие «**экономическая единица»,** используемое во французской версии стандарта (JOUE от 13.10.2003), — является переводом английского слова *предприятие* (company or business). При этом имеется в виду любая организация, цель которой состоит в продаже благ и услуг с поиском выгод (company: business organization that makes money by selling or services);

— **биотрансформация** состоит из процессов роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения. Когда животное или растение перестают быть живыми, по определению стандарта, речь уже не будет идти о биологическом активе и трансформациях, касающихся сельскохозяйственной деятельности;

— сельскохозяйственная деятельность имеет целью трансформацию в **сельскохозяйственную продукцию** (продукцию, полученную от биологических активов) или в другие биологические активы. Некоторые биологические активы, собранные один раз, становятся затем сельскохозяйственной продукцией (например, плоды, собранные с фруктовых деревьев), другие остаются биологическими активами (утенок, ставший уткой, готовой к откармливанию; выращенный теленок, готовый к откорму).

Итак, в данном определении два главных момента:

— управление: необходимо обязательное человеческое вмешательство в развитие биологического актива;

— сельскохозяйственная деятельность касается только трансформации живого организма (животных или растений).

Определение понятий сельскохозяйственной деятельности во Франции

Согласно ст. L. 311-1 **Кодекса законов о сельских населенных пунктах** «признаются сельскохозяйственными все виды деятельности, соответствующие *овладению и эксплуатации* биологического цикла растительного или животного характера и составляющие один или несколько этапов, необходимых для протекания этого цикла, а также виды деятельности, осуществляемые сельскохозяйственным предпринимателем в целях продолжения процесса производства или поддержания стабильности хозяйства. Производство морских культур признается сельскохозяйственной деятельностью несмотря на социальный статус, которым обладают те, кто его осуществляет. То же касается деятельности по подготовке и тренировке лошадей в целях их эксплуатации, за исключением спектаклей. Определенные таким образом виды сельскохозяйственной деятельности имеют гражданский характер» [15].

В данном случае только лишь начало первой фразы аналогично определению нормы МСФО 41. Понятия «*овладение*» и «*эксплуатация*» биологического цикла соответствуют *управлению* и *вмешательству* в биотрансформацию растительного и животного характера. Эти положения не выходят за рамки нормы, даже когда не указываются субъект деятельности (предприятие в МСФО 41), цели продажи и объект (сельскохозяйственная продукция).

Тем не менее прибавляются следующие виды деятельности:

— осуществляемые сельскохозяйственным предпринимателем (субъект этой деятельности указан: речь идет о лице, ведущем сельскохозяйственную деятельность);

— характеризующиеся продолжением процесса производства (продажа готовых фуа гра (гусиной печени) после забоя гусей и приготовления их печени; продажа вина, произведенного из винограда хозяйства и т. д.

Здесь понимается главным образом трансформация для продажи сельскохозяйственной продукции хозяйства или деятельность, направленная на поддержку данного предприятия (например, экологический сельский туризм). Эта вторая категория согласно стандарту МСФО 41 не

относится к сельскохозяйственной деятельности. В этом и состоит главное отличие. Наблюдается сходство в отношении морских культур. Деятельность, связанная с подготовкой и тренировкой лошадей, не входит в определение стандарта. Этим характеризуются различия между понятиями сельскохозяйственной деятельности, содержащимися в норме МСФО 41 и во французском законодательстве.

Статья 63 **Налогового кодекса Франции** гласит: «признаются доходами от сельскохозяйственной деятельности для обложения налогом на прибыль доходы от эксплуатации сельскохозяйственных (сельских) активов, получаемые фермерами, арендаторами ферм, а также собственниками, которые сами занимаются ведением хозяйства. Эти доходы включают притоки активов, возникающие от ведения лесного хозяйства, даже если собственники ограничиваются только продажей срубленных деревьев; доходы от выращивания шампиньонов в подземных галереях, от пчеловодства, птицеводства, рыбоводства, разведения устриц, мидий; доходы, полученные обладателями новых сортов, разновидностей растений, согласно статьям L. 623-1 — L. 623-35 Кодекса интеллектуальной собственности. Признаются также доходами от сельскохозяйственной деятельности доходы от подготовки и тренировки лошадей в целях их эксплуатации в деятельности, кроме спектаклей». Сюда также включают доходы, получаемые от растениеводства или от животноводства [15].

Как видно, лесные хозяйства без человеческого вмешательства во французском налоговом праве относятся к сельскохозяйственной деятельности, но не являются таковой в норме МСФО 41. То же касается деятельности, связанной с лошадьми, так как не имеет места биотрансформация.

Кроме того, Налоговый кодекс Франции признает в некоторых границах, исходя из фискальной категории сельскохозяйственных доходов, деятельность, не являющуюся по своей природе сельскохозяйственной, а также освобождает от налогового режима промышленных и торговых предприятий виды сельскохозяйственной деятельности и дополняющие их.

Социальное определение сельскохозяйственной деятельности по **Кодексу законов о сельских населенных пунктах** взято из статей L. 722-1 — L. 722-20 Кодекса. Здесь имеется ссылка на биологический цикл, но с очень широким толкованием, распространяющимся на различные виды деятельности, осуществляемые в сельской местности (например, сельские ремесленники).

Таким образом, российские и французские определения отличаются от стандарта МСФО 41 в связи с социальными и налоговыми отчислениями. Они в различной степени учитывают часть сельской деятельности, не относящейся к сельскому хозяйству. Тем не менее мы находим во французских определениях понятия «*эксплуатация*» и «*биологический цикл растительного или животного характера*», что соответствует в российским определениям — «*возделывание сельскохозяйственных культур*» и «*разведение сельскохозяйственных животных*» для получения продукции растениеводства и животноводства.

Определение сельскохозяйственной деятельности в норме МСФО 41 кажется очень прагматичным. Оно исключает все виды деятельности в продолжение процесса производства биологических активов. Граница четко обозначена: с момента, когда нет человеческого вмешательства, или когда сельскохозяйственная продукция трансформирована, речь идет уже о промышленных видах деятельности.

Отсюда глубокое отличие от французских определений. Во французском налоговом законодательстве оно еще больше усиливается с отнесением к сельскохозяйственной деятельности занятия, связанного с лошадьми. Бухгалтерское и экономическое влияние значительно, так как биологический актив оценивается по справедливой стоимости (с немедленным определением потерь или доходов – возможных или нет).

Продолжение следует