

УДК 657

А.Х. Ибрагимова, Р.М. Магомедова, М.А. Гасанов

Дагестанский государственный университет, Махачкала, email: dgu@dgu.ru

ВОПРОСЫ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ ПО РОССИЙСКИМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

Ключевые слова: сельское хозяйство, биологические активы, международный стандарт, бухгалтерский учет, оценка, переоценка, запасы, основные средства, финансовая отчетность.

В контексте глобальных процессов значимость сельскохозяйственного сектора экономики становится всё более очевидной. Этот сектор играет ведущую роль не только в обеспечении продовольственными товарами, но и в укреплении продовольственной безопасности нации. Учитывая возрастающие риски, связанные с международным экономическим давлением, политическими конфликтами и геополитической нестабильностью, важность сельского хозяйства неуклонно усиливается. Сельское хозяйство преобразует природные ресурсы в ценные продукты питания, которые являются основой для поддержания и роста населения. Кроме того, развитие этой отрасли стимулирует и другие секторы экономики, такие как производство, транспорт и услуги, способствуя целостному экономическому развитию страны [4]. Сейчас сельское хозяйство по всему миру сталкивается со множеством вызовов, включая продолжение изменения климата, нестабильности уровня цен на сельскохозяйственную продукцию, изменение потребительских предпочтений и др. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 41 «Сельское хозяйство» адресует необходимость регулирования финансового учёта в сфере агробизнеса. Центральная цель данного стандарта заключается в установлении корректных принципов бухгалтерского учёта и представления отчетности, касающейся сельскохозяйственной деятельности, а точнее – для продукции, выведенной из биологических активов, таких как растения и животные. Этот стандарт специально разработан для сельскохозяйственных предприятий и формирует правила отображения финансовых результатов их работы в финансовой отчетности. Применение IAS 41 стоит рассматривать как серьезный шаг в конвергенции российской системы учета (РСБУ) и международных стандартов (МСФО). Оно предлагает механизмы для улучшения прозрачности и сопоставимости финансовой информации, что облегчит задачу бухгалтерам в России при анализе и решении специфических проблем, возникающих в сельскохозяйственной отрасли. Распространение IAS 41 по всему миру имеет стратегическое значение для глобальной экономики. Страны, принимающие этот стандарт, укрепляют свою финансовую стабильность и повышают надежность в аспектах связанных с агроиндустрией.

A.Kh. Ibragimova, R.M. Magomedova, M.A. Gasanov

Dagestan State University, Makhachkala, email: dgu@dgu.ru

ACCOUNTING ISSUES IN AGRICULTURE ACCORDING TO RUSSIAN AND INTERNATIONAL STANDARDS

Keywords: agriculture, biological assets, international standard, accounting, valuation, revaluation, stocks, fixed assets, financial statements.

In the context of global processes, the importance of the agricultural sector of the economy is becoming more and more obvious. This sector plays a leading role not only in providing food products, but also in strengthening the nation's food security. Given the increasing risks associated with international economic pressure, political conflicts and geopolitical instability, the importance of agriculture is steadily increasing. Agriculture transforms natural resources into valuable food products, which are the basis for maintaining and growing the population. In addition, the development of this industry stimulates other sectors of the economy, such as manufacturing, transport and services, contributing to the holistic economic development of the country [4]. Agriculture around the world is currently facing many challenges, including continued climate change, price instability for agricultural products, changing consumer preferences, and others. The International Financial Reporting Standard (IFRS) 41 «Agriculture» addresses the need to regulate financial accounting in the field of agribusiness. The central purpose of this standard is to establish sound accounting and reporting principles for agricultural activities, more specifically for products derived from biological assets such as plants and animals. This standard is specifically designed for agricultural enterprises and forms the rules for displaying the financial results of their work in financial statements. The application of IAS 41 should be considered as a serious step in the convergence of the Russian accounting system (RAS) and international standards (IFRS). It offers mechanisms to improve the transparency and comparability of financial information, which will make it easier for accountants in Russia to analyze and solve specific problems in the agricultural sector. The worldwide distribution of IAS 41 is of strategic importance for the global economy. The countries adopting this standard strengthen their financial stability and increase reliability in aspects related to the agricultural industry.

Сельское хозяйство представляет собой ключевую отрасль, имеющую первостепенное значение для обеспечения продовольственной безопасности государства и удовлетворения пищевых потребностей населения. Динамичное развитие современного аграрного сектора демонстрирует его восстановление после долгосрочного экономического спада, что акцентирует его статус как важнейшего направления в экономической политике страны.

Процессы преобразования в аграрной отрасли указывают на положительные изменения и рост, что делает сельское хозяйство приоритетной областью экономики [8, с.347]. В связи с этим, ведение учета в аграрных предприятиях подчиняется общепринятым экономическим принципам и правилам бухгалтерского учета, регламентируемым нормативной базой Российской Федерации. Важнейшие из этих регулятивов включают:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ, задающий основные рамки для организации учетных процессов;

- План счетов бухгалтерского учета, утвержденный Приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 года № 94н, определяющий структуру счетов и их функционирование;

- Серия положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) и федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ), конкретизирующих правила ведения учета по отдельным операциям;

- Другие нормативные акты, предписывающие определенные порядки ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Цель исследования

Изучение актуального положения сельскохозяйственной отрасли, а также анализ характеристик и методик оценки биологических активов, приобретает особую значимость в контексте гармонизации российского бухгалтерского учета с международными стандартами. В частности, применение МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» является ключевым аспектом, направленным на повышение прозрачности и достоверности финансовой отчетности в сельскохозяйственной сфере.

Цель внедрения МСФО 41 в российскую практику состоит в создании такой системы учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции, которая обеспечивала бы достоверное и всестороннее представление финансового положения и результатов деятельности аграрных организаций. Это подразумевает внимательный анализ особенностей биологических активов, выделение специфических условий их ведения и разработку методов оценки, соответствующих динамичной природе и жизненному циклу сельскохозяйственных ресурсов.

Материалы и методы исследования

Методический аппарат данного исследования включает в себя ряд научных подходов и методик. Центральным элементом изучения является сравнительный анализ, который применялся для сопоставления данных, полученных из различных источников. В качестве основы анализа использовались как законодательные и нормативные акты Российской Федерации, так и международные стандарты бухгалтерского учета. Через этот подход исследовалась текущая практика ведения бухгалтерского учета, соответствие отечественных стандартов глобальным требованиям и выработка рекомендаций по оптимизации учетных процедур.

Результаты исследования и их обсуждение

Исследование акцентирует внимание на уникальности сельскохозяйственной отрасли, работающей непосредственно с живыми биологическими активами. Живые животные и растения, являясь ключевыми элементами сельскохозяйственного производства, проходят биологические стадии развития: рождения, роста, воспроизводства и смерти. Эти процессы определены в IAS 41.5 как «биологическая трансформация», и включают в себя следующие аспекты: продажу животных и урожая, преобразование биологических активов в сельскохозяйственную продукцию, а также их конвертацию в дополнительные биологические активы.

На рисунке 1 показаны активы сельского хозяйства и их классификация.

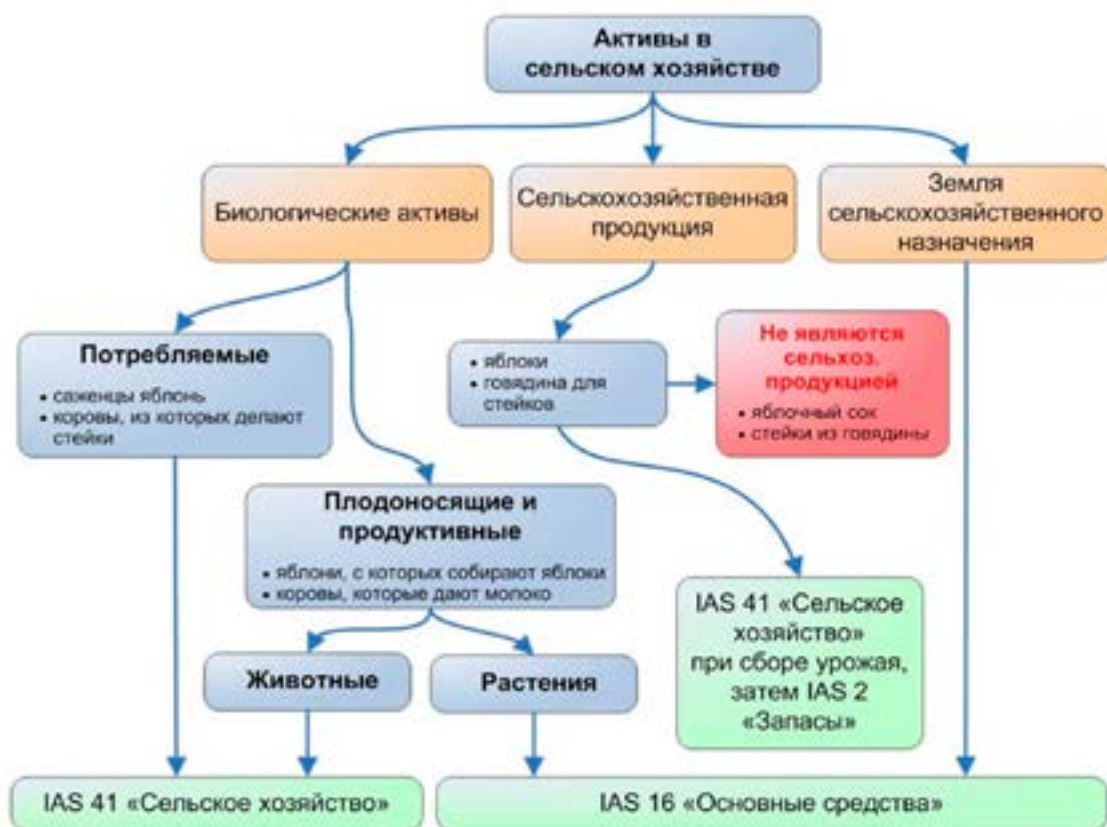


Рис. 1. Активы сельского хозяйства [3]



Рис. 2. Структура биологического актива [9]

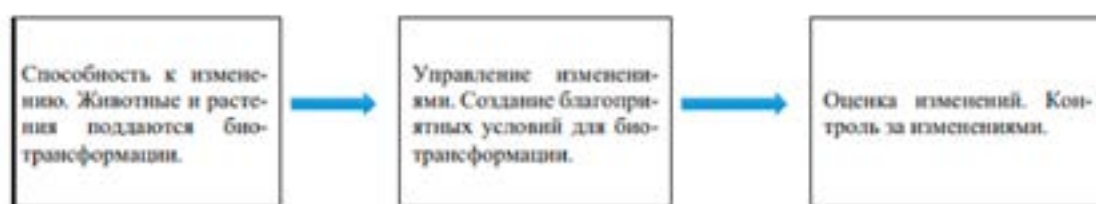


Рис. 3. Схема функций МСФО 41 «Сельское хозяйство» [9]

К потребляемым биологическим активам относятся те, которые предназначены для сбора в качестве сельскохозяйственной продукции, например, рыба на фермах, свиньи, предназначенные для получения мяса, а также деревья, выращенные для последующей заготовки пиломатериалов. Кроме того, к этой категории можно отнести и активы, которые будут проданы в своей первичной форме, такие как саженцы деревьев и молодняк животных.

Согласно Международному стандарту финансовой отчетности (МСФО) 41, данные биологические активы подлежат оценке по справедливой стоимости за вычетом предстоящих затрат на их продажу [5]. Особенностью стандарта является то, что он распространяется практически на все животные в сельскохозяйственной отрасли, независимо от того, относятся ли они к потребляемым или продуктивным активам, требуя их оценки по справедливой стоимости.

В отношении растений стандарты оценки могут различаться. Плодоносящие растения, например фруктовые деревья, входят в зону действия МСФО 16, который предусматривает применение либо модели первоначальных затрат, либо модели учета по переоцененной стоимости [6]. Эти методы отличаются в зависимости от исходной стоимости активов и возможностей их переоценки с течением времени.

Среди ключевых объектов учета, на которые стоит обратить внимание, выделяются сами биологические активы, сельскохозяйственная продукция в момент её сбора, а также государственные субсидии. Последние получают организации для поддержания и развития сельскохозяйственной деятельности и признаются в составе прибылей текущего отчетного периода, что подчерки-

вает их влияние на финансовые результаты аграрных предприятий (рис. 2 и 3).

В области оценки и признания биологических активов ключевыми критериями являются следующие:

- Фиксация активов в исторической учетной документации как результат прошлых событий.
- Возможность извлечения экономических выгод от использования биологического актива.
- Надежная оценка фактической себестоимости и справедливой стоимости биологического актива.

Система учета в Российской Федерации имеет характерные черты, отражающие специфику хозяйственных особенностей биологических активов, в том числе:

- Изменчивость величины затрат в зависимости от сезонности работ;
- Протяженность производственных процессов, иногда охватывающих несколько отчетных периодов;
- Существенную роль внутренних циклов переработки и повторного использования ресурсов в рамках одного предприятия.

Особую значимость в сельскохозяйственной деятельности занимают земельные угодья, являющиеся основной средой для ведения аграрного бизнеса и основным источником добавленной стоимости в отрасли.

Из-за переменчивости климатических условий деятельность сельхозпредприятий имеет выраженную сезонность. Данный фактор приводит к колебаниям в уровне активности предприятия и, как следствие, к периодам активного производства и временного простоя. Стоит особо упомянуть, что расходы в неактивный период не исчезают и требуют корректного распределения и отражения в учете.

Таблица 1

Учет биологических активов

Вид биологического актива	Вариант оценки	Примечания
Животные основного стада	Оценка по справедливой стоимости (за минусом расходов на продажу)	По животным: коровы свиноматки, хряки
Животные на откорме	По справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу	По животным: телки до года, бычки до года, поросята
Сельскохозяйственные продукты	По справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу	Фактические продажи по данным Росстата, Минсельхоза
Незрелые биологические активы (НЗП в растениеводстве)	По себестоимости	По видам культур
Корма	По себестоимости, а если есть активный рынок, то по справедливой стоимости	По видам кормов- сено, зеленая масса

Источник: [9].

Таблица 2

Разный порядок последующей оценки внеоборотных биологических активов

РСБУ	МСФО
Оцениваются по первоначальной или переоцененной стоимости ФСБУ 6/2020 в качестве основных средств	Оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Если справедливая стоимость не оценена, то оценивается по себестоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения и накопленной амортизации

Источник: [9].

Расходы, как правило, учитываются в течение года на специализированных аналитических счетах и в последующем распределяются на затраты по тем урожаям, которые будут собраны в текущем и следующем годах, в соответствии с методическими рекомендациями Минсельхоза России (см. п. 44 методических рекомендаций Минсельхоза России, утвержденных приказом Минсельхоза от 06.06.2003 № 792) [2].

Применение международных стандартов в сельском хозяйстве требует особого внимания к оценке активов, а также

к точному учету урожая и проведению инвентаризации живого скота. В этом контексте, МСФО 41 [1] играет ключевую роль, определяя основы для формирования отчетности аграрных предприятий в соответствии с международными требованиями к финансовой прозрачности и соответствию.

Амортизация в сельском хозяйстве занимает особое место, учитывая влияние на общую структуру затрат. Учет скота, учет прироста и оттока животных требуют адаптированных методов в свете уникальных аспектов аграрного сектора.

Таблица 3

Различная оценка оборотных биологических активов

РСБУ	МСФО
Оборотные биологические активы	На начало первоначального признания и на конец каждого отчетного периода биологический актив должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, кроме случаев, когда справедливую стоимость нельзя надёжно оценить (МСФО 41) Последующий учет: - оценка по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу; - МСФО 41 не применяется, а применяется МСФО 2. Изменения в стоимости отражаются в Отчете о прибылях и убытках. Раскрытие изменений в приложении Отчета о финансовом положении

Источник: [9].

Таблица 4

Учет государственных субсидий, относящихся к биологическому активу

РСБУ	МСФО
Полученная субсидия по основному стаду (в части основных средств) относится по правилу на доходы будущих периодов (ПБУ 13/2000)	Безусловная государственная субсидия, относящаяся к биологическому активу признается доходом в момент, когда данная субсидия подлежит получению (МСФО 41)

Источник: [9].

В условиях масштабной интеграции мировых рынков проблема адекватного отображения и учета долгосрочных материальных активов становится особенно актуальной для агропромышленных комплексов (АПК) в России. Высокая доля этих активов в балансе многих отечественных аграрных организаций делает точную оценку критически важной для правильного отражения финансового состояния в бухгалтерском балансе [10].

Интеграция российских корпораций в мировую экономическую систему потребует от них соблюдения международных норм в области финансовой отчетности. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) становятся обязательным элементом корпоративного управления. Однако ведение двойного бухгалтерского учета,

отвечающего как национальным, так и международным стандартам, оказывается особенно затруднительным для крупных корпораций с многочисленными филиалами. В этих условиях предпочтительнее переход к трансформации консолидированной финансовой отчетности для упрощения процессов и сокращения издержек.

Стоит упомянуть, что Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) 6/2020 был разработан с целью унификации российских и международных стандартов, тем самым упрощая процесс трансформации отчетности. В частности, МСФО 16 «Основные средства» становится центральным стандартом для долгосрочных материальных активов, заложив основу для гармонизации учетных процедур.

Основная цель МСФО состоит в предоставлении полных и прозрачных данных о финансовом состоянии организации для внешних пользователей. Этот принцип нашел отражение в ряде стандартов, охватывающих различные категории активов. К примеру, МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» и МСФО (IFRS) 5 описывают учет недвижимости и активов, предназначенных для продажи. Более того, МСФО 41 «Биологические активы» подробно разъясняет принципы учета в сельскохозяйственной отрасли, обеспечивая единство методологии на международном уровне.

МСФО 41 определяет сельскохозяйственную деятельность как процесс биотрансформации – роста, разложения, производства и размножения, что ведет к изменениям как в количественных, так и в качественных характеристиках биологического актива [7].

Именно в процессе биотрансформации, который включает в себя рост, производство, деградацию и репродукцию, приводя к изменениям как количественных, так и качественных характеристик живых активов, заключается уникальность сельскохозяйственного сектора. Деятельность в аграрной сфере представлена различными направлениями, среди которых выделяются такие как растениеводство, животноводство, садоводство, цветоводство и овощеводство.

Согласно МСФО 41, учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции, получаемой из них, является частью международных стандартов. Биологические активы подразделяются на текущие и долгосрочные. В долгосрочные активы входят, в первую очередь, животные основного стада и многолетние насаждения. Оценка таких активов проводится на основе справедливой стоимости на отчетную дату с учетом вычета сбытовых расходов.

Сбытовые расходы включают в себя комиссионные, выплачиваемые брокерам и дилерам, сборы, взимаемые регуляторами и товарными биржами, а также налоги и пошлины, связанные с передачей собственности. Справедливая стоимость определяется на основе цен активного рынка, что представляет

собой цену, наиболее близкую к рыночной стоимости сельскохозяйственной продукции или актива после вычета присущих данному рынку сбытовых издержек, за исключением транспортных расходов [8].

В ситуациях, где активный рынок отсутствует, компании прибегают к альтернативным методам для определения справедливой стоимости биологических активов. К таким методам относятся:

1. Анализ и применение данных о цене последней транзакции на рынке с условием, что после сделки не произошло значительных экономических изменений.

2. Корректировка рыночных цен сопоставимых активов с учетом разнообразия факторов.

3. Использование специфических для отрасли показателей, например, цену животноводческой продукции, исходя из стоимости за единицу массы.

В случае недоступности рыночных данных, оценка справедливой стоимости может быть выполнена на базе дисконтированной стоимости ожидаемых будущих денежных потоков от актива. Важно, что при таком расчете не учитывается потенциальный рост стоимости, обусловленный дальнейшей биотрансформацией или последующими операциями.

Процесс дисконтирования предполагает выбор коэффициента дисконта, исходя из текущей рыночной конъюнктуры и предполагаемых налоговых выплат на денежные потоки. Таким образом, признанные компанией прибыли или убытки от изначальной оценки биологических активов исходя из их справедливой стоимости, а также из изменений этой стоимости со временем, отражаются в отчете о финансовых результатах за соответствующий период [7].

Исходя из таблицы 1, можно увидеть, что продукция сельского хозяйства, в момент принятия ее к учету по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, позволяет учесть результат от биотрансформации.

В настоящее время выделяют следующие различия между РСБУ и МСФО. Они значительно отличаются. Директивы МСФО не действует в российских стандартах (табл. 3, 4).

Выводы

В контексте российского законодательства, биологические активы, определяемые в МСФО как «животные и растения», признаются объектами гражданского права. Гражданский кодекс Российской Федерации устанавливает, что эти активы могут находиться в собственности как физических, так и юридических лиц, не выделяя при этом животных и растений в отдельную категорию и не предусматривая специализированных норм для регулирования их оборота.

Существующая в России практика бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций отражает этот подход. Биологические активы вписываются в стандартную категорию основных средств компании и таким образом представляются в финансовой отчетности.

Такая систематизация в национальном учете может отличаться от международно распространенной практики, которая в большей степени фокусируется на реальном отображении экономических изменений, связанных с активами.

Для обеспечения глобальной сопоставимости и прозрачности финансовой информации необходимо стремиться к совершенствованию учетных стандартов в соответствии с международными практиками. В этом свете российские компании, заинтересованные в привлечении иностранного капитала и международной деятельности, должны приближаться к международным образцам учета в аграрном секторе для достоверного и полного отражения финансового состояния и экономических операций с биологическими активами.

Библиографический список

1. МСФО № 41 «Сельское хозяйство» введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 17.02.2021).
2. Методические рекомендации Минсельхоза России, утвержденные приказом Минсельхоза от 06.06.2003 № 792.
3. Как оценивать справедливую стоимость в сельском хозяйстве по IAS 41 и IFRS 13? [Электронный ресурс]. URL: <https://fin-accounting.ru/articles/2020/ias41-ifrs13-measuring-fair-value-in-agriculture> (дата обращения 10.02.2025).
4. Коптева Л.А., Шабалина Л.В., Романова И.В. Анализ рынка сельскохозяйственной продукции Российской Федерации // Вестник Санкт-Петербургского государственного университета технологии и дизайна. Серия 3: Экономические, гуманитарные и общественные науки. 2023. № 1. С. 21-28.
5. Лущик И.В., Особенности учёта долгосрочных материальных активов в сельском хозяйстве в соответствии с МСФО // *Transport business in Russia*. 2015. № 2. С. 152-155.
6. МСФО № 41 Сельское хозяйство – особенности применения. [Электронный ресурс]. URL: <https://talari.ru/baza-znaniy/business-articles/buhgalteriya/msfo-41-selskoe-hozyaystvo-osobennosti-primeniya/> (дата обращения 10.02.2025).
7. Никулина Ю.Н. Эффективность цифровизации сельского хозяйства: что мы знаем о результатах и методах количественных исследований? // *Экономика сельского хозяйства России*. 2023. № 1. С. 57-65.
8. Чекиева Х.Р., Цадаева Х.С. Развитие сельского хозяйства в современных условиях // *Молодой ученый*. 2015. № 24 (104). С. 347-351.
9. Чернявская С.А., Маслова Ю.А., Носачева К.В. Внедрение IAS 41 сельское хозяйство // *Вестник Академии знаний*. 2019. № 34 (5). С. 243-248.
10. Чернова Ю.В., Газизьянова Ю.Ю. Отражение информации о биологических активах в бухгалтерской (финансовой) отчетности // *Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий*. 2023. № 10. С. 74-81.

Дата поступления статьи в редакцию: 17.02.2025

Дата принятия статьи в печать: 21.03.2025