

УДК 657.1

## **СОСТОЯНИЕ УЧЕТА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ И МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ**

**Анастасия Сергеевна Мартынова**

магистрант

anastasiyka2002.martynova@gmail.com

**Вера Борисовна Попова**

кандидат экономических наук, доцент

verapopova456@yandex.ru

Мичуринский государственный аграрный университет

г. Мичуринск, Россия

**Аннотация.** В статье изучена отечественная и международная нормативная практика в отношении сельскохозяйственной деятельности и ее регламентация в системе бухгалтерского учета, констатированы понятийные и терминологические отличия. Представлен перечень отраслевых нормативных правовых документов, регулирующих учетные процессы в сельскохозяйственных организациях. Охарактеризованы различия в порядке признания и оценки объектов сельскохозяйственного производства в российских стандартах бухгалтерского учета и МСФО (IAS)41 «Сельское хозяйство». Установлены методологические и организационные ограничения адаптации бухгалтерского сельскохозяйственного учета к международным требованиям.

**Ключевые слова:** биотрансформация, биологические активы, международные стандарты, сельскохозяйственная деятельность, сельскохозяйственная продукция, справедливая стоимость.

Сельское хозяйство является крупной, динамично развивающейся отраслью экономики, поставляющей продукцию как на внутренний, так и на внешний рынок. Более половины объема всего товарного производства сельскохозяйственной продукции страны обеспечивают агропродовольственные холдинги, которые за последние годы расширили масштабы, географию и отраслевую специализацию своей деятельности. Их производственная политика строится на рыночной идеологии ведения производства, современных технологиях и новой системе учета и управления.

Учетные сельскохозяйственные данные востребованы различными внутренними и внешними пользователями для принятия управленческих решений и для создания среды экономического доверия и обоснованности выводов о целесообразности взаимодействия [8].

Вместе с тем, бухгалтерский учет в аграрной сфере имеет ряд особенностей, связанных со спецификой сельскохозяйственной деятельности. К ним относятся:

- широкий спектр организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов;

- сезонный разрыв в технологических процессах;

- необходимость большого объема оборудования и техники в хозяйственной деятельности;

- сложность в оценке фактической стоимости биологических активов;

- участие земельных участков в хозяйственной деятельности;

- одновременный учет нескольких видов сельскохозяйственной деятельности;

- большая доля материально-производственных запасов в хозяйственной деятельности и внутренних оборотов предприятия [11].

В условиях глобализации рынка аграрного капитала и наращивания экспортного потенциала актуализируется проблема несопоставимости финансовой отчетности организаций и неадекватности информации

предоставляемой внешним пользователям, что требует адаптации данных отечественного и международного сельскохозяйственного учета [9]. Поэтому принятие российского аналога МСФО в этой сфере и выполнение его положений является значимым и актуальным вопросом современной экономической действительности. Однако существует ряд проблемных моментов, препятствующих этому процессу.

В первую очередь, следует отметить, что отечественная и международная нормативная практика характеризуется определенными понятийными и терминологическими различиями в отношении сельскохозяйственной деятельности.

В России узаконенным является понятие сельскохозяйственного производства. Согласно Федеральному закону от 29.12.2006 №264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства» сельскохозяйственным производством признается «совокупность видов экономической деятельности по выращиванию, производству и переработке соответственно сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия, в том числе оказание соответствующих услуг» [2].

В общероссийском классификаторе видов экономической деятельности (ОК 029-2014 (КДЕС Ред.2), утвержденном приказом Росстандарта от 31.01.2014 №14-ст, сельское хозяйство определено как «использование растительных и животных природных ресурсов, включая выращивание зерновых, содержание и разведение животных». К нему отнесено два основных вида деятельности: производство продукции растениеводства и производство продукции животноводства с учетом форм органического сельского хозяйства, выращивания и разведения генетически-модифицированных культур и животных, деятельность, второстепенная по отношению к сельскому хозяйству и предоставление услуг в этой области [3].

Терминология статьи 346.2 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении сельскохозяйственных товаропроизводителей предусматривает отнесение к ним организаций и индивидуальных предпринимателей,

производящих сельскохозяйственную продукцию, осуществляющих ее первичную и последующую (промышленную) переработку, оказывающих услуги сельскохозяйственным товаропроизводителям и т.д. [1].

К числу регламентирующих сельскохозяйственную деятельность нормативных правовых документов также относятся Постановление Правительства Российской Федерации от 25.07.2006 №458 (ред. от 03.06.2023) «Об отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства» и Общероссийский классификатор продукции по видам экономической деятельности (ОКПД 2), утвержденный Приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст [3].

В международной практике определения, относящиеся к сельскому хозяйству, отражены в Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Он устанавливает порядок учета и требования к раскрытию информации применительно к сельскохозяйственной деятельности. Действующим вариантом МСФО 41 в Российской Федерации является стандарт, введенный приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н и вступивший в силу 09.02.2016. До указанной даты применялся вариант этого стандарта, утвержденный приказом Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н.

В данном документе сельскохозяйственная деятельность сформулирована как «осуществляемое организацией управление биотрансформацией и сбор продукции с биологических активов с целью их продажи или преобразования в сельскохозяйственную продукцию или в дополнительные биологические активы». МСФО 41 применяется для учета следующих объектов, когда они относятся к сельскохозяйственной деятельности:

- биологических активов, за исключением плодовых культур;
- сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора;
- государственных субсидий [4].

Отечественного федерального стандарта бухгалтерского учета по

сельскому хозяйству – аналога МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» в отношении организаций негосударственного сектора в настоящее время нет. В 2006 году на основе первой версии данного стандарта был разработан проект положения по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» и проект Методики бухгалтерского учета биологических активов и их биотрансформации для сельскохозяйственных организаций. Однако они в силу несовершенства информационного обеспечения учетных служб, сложности методических подходов и их практической неадаптированности не были приняты.

Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве регламентируется Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.11.2011 № 402-ФЗ, комплексом Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) и новых федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ) и рядом отраслевых нормативных документов:

-План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методические рекомендации по его применению, утв. приказом Минсельхоза РФ от 13.06.2001 № 654;

-Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, утв. приказом Минсельхоза РФ от 29.01.2002 № 68;

-Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утв. приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 №792;

-Методические рекомендации по бухгалтерскому учету государственных субсидий и других видов государственной помощи в сельскохозяйственных организациях (вместе с «Отраслевыми Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету в сельскохозяйственных организациях государственных субсидий и других видов государственной помощи»), утв. приказом Минсельхоза

РФ от 02.02.2004 №75;

-Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях, утв. Минсельхозом РФ 16.05.2005;

-Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве, утв. Минсельхозом РФ от 22.10.2008;

-Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве, утв. Минсельхозом РФ;

-Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат труда и его оплаты в сельскохозяйственных организациях, утв. Минсельхозом РФ от 22.10.2008;

-Методические рекомендации по организации бухгалтерского учета в сельском хозяйстве в связи с принятием Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», утв. Минсельхозом РФ.

То есть все учетные процессы в сельскохозяйственных организациях регулируются отраслевыми нормативными правовыми документами, чего нет в зарубежных странах.

Различия в международной и отечественной системах бухгалтерского учета в порядке признания и оценки объектов сельскохозяйственного производства систематизированы в таблице 1.

В национальной системе учета деятельность организаций по послеуборочной переработке сельскохозяйственной продукции и оказанию услуг регламентируется как сельскохозяйственная деятельность, а согласно международным стандартам учитывается отдельно. МСФО 41 применяется для учета сельскохозяйственной продукции, по состоянию на момент ее сбора. Несмотря на то, что ее последующая обработка в большинстве случаев будет являться обязательным требованием для завершения сельскохозяйственного производственного цикла.

В существующих отечественных регламентациях бухгалтерского сельскохозяйственного учета не закреплено понятие «биологический актив» и не

предусмотрено наличие счетов бухгалтерского учета для отражения сведений о биологических активах организации [7]. Поэтому в настоящее время сельскохозяйственные организации учитывают биологические активы как запасы или как основные средства, руководствуясь положениями Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и отражают в бухгалтерском балансе как оборотные и внеоборотные. МСФО 41 предлагает два варианта классификации: по зрелости и по возможности многократного получения продукции. В финансовой отчетности предприятие должно дать описание каждой группы биологических активов.

*Таблица 1*

Различия РСБУ и МСФО 41 в сфере сельского хозяйства.

<b>РСБУ</b>	<b>МСФО</b>
<b>Регламентация послеуборочной переработки сельскохозяйственной продукции</b>	
Деятельность по послеуборочной переработке сельскохозяйственной продукции и оказанию услуг регламентируется как сельскохозяйственная деятельность	Вопросы переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора не рассматриваются: регламентируется учет сельскохозяйственной продукции по состоянию на момент ее сбора
<b>Классификация биологических активов</b>	
не закреплено понятие «биологический актив»; Внеоборотные активы (основные средства) Оборотные активы (запасы)	потребляемые и плодоносящие (продуктивные) биологические активы; зрелые и незрелые биологические активы
<b>Оценка внеоборотных биологических активов</b>	
Оцениваются по первоначальной или переоцененной стоимости (п.13 ФСБУ 6/2020), учитываются в качестве основных средств.	Первоначально оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (п. 12 IAS 41 "Сельское хозяйство"). Если справедливую стоимость нельзя оценить, то измеряется по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.
<b>Оценка оборотных биологических активов</b>	
Оборотные активы оцениваются в качестве запасов по фактической себестоимости (п.9 ФСБУ 5/2019 «Запасы»). Продукцию сельского, лесного и рыбного хозяйства собственного производства, а также товары, торгуемые на организованных торгах, допускается оценивать при признании по справедливой стоимости (п.19 ФСБУ 5/2019 «Запасы»)	В момент первоначального признания и на конец каждого отчетного периода биологический актив должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, кроме случая, когда справедливую стоимость нельзя надежно оценить (п. 12 IAS 41).
<b>Оценка сельскохозяйственной продукции</b>	
сельскохозяйственная продукция оценивается по плановой и фактической себестоимости (сумме затрат на ее производство), сопоставляемых в конце года	сельскохозяйственная продукция, собранная с биологических активов компании, оценивается по справедливой стоимости, установленной на момент сбора урожая, за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

<b>Учет государственных субсидий, относящихся к биологическому активу</b>	
Субсидия по основному стаду (основным средствам) относится на доходы будущих периодов (п. 9 ПБУ 13/2000).	Безусловная государственная субсидия, относящаяся к биологическому активу подлежит признанию в качестве дохода тогда, когда государственная субсидия становится подлежащей получению (п. 34 IAS 41).

Российское сельскохозяйственное производство традиционно использует плановую и фактическую себестоимости, сопоставляемые в конце года [10]. Одним из основополагающих требований МСФО 41 является оценка по справедливой стоимости. Определение справедливой стоимости в контексте сельскохозяйственной продукции является крайне сложным специфической процессом. Сложности обусловлены динамическими изменениями цен на сельхозпродукцию и целым рядом отраслевых факторов, которые осложняют этот процесс [6]. Чтобы справиться с указанной задачей от финансово-бухгалтерской службы компании требуется большой практический опыт и профессионализм в сельскохозяйственном учете, а также обширная база рыночных сведений, на которых может базироваться оценка [5].

Учет по МСФО (параллельно с российским учетом) ведут некоторые крупные отечественные сельскохозяйственные агроформирования. Средние и малые субъекты хозяйствования аграрной сферы не используют МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» в силу нецелесообразности, а порой и невозможности определения справедливой стоимости для биологических активов и сельскохозяйственной продукции на современном этапе развития аграрного сектора экономики при отсутствии активного рынка [11].

Использование в учетной практике сельскохозяйственных организаций методических подходов, изложенных в МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», сопряжено с большим количеством изменений и корректировок. Они сводятся к следующим позициям:

- формирование принципиально новых методологических основ учета сельскохозяйственной деятельности, внесение существенных корректировок в привычную схему сельскохозяйственного бухгалтерского учёта;

- выделение биологических активов в отдельную учетно-экономическую

категорию, внедрение новых признаков их классификации;

-внесение изменений в методику учета выхода продукции, доходов, расходов и финансовых результатов от сельскохозяйственной деятельности, являющихся результатом биотрансформации биологических активов;

-уточнение названий некоторых субсчетов и введение новых счетов бухгалтерского учета для учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции;

-разработка новых форм первичной учетной документации для произведения расчета справедливой стоимости;

-существенные корректировки действующих основных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности;

-постепенная трансформация специализированных форм бухгалтерской отчетности (форма №8-АПК, форма №9-АПК, форма №13-АПК) отчетности во внутренние отчеты для целей управления;

-расширение и детализация объектов учета затрат на производство продукции сельского хозяйства, классификация производственных затрат по отношению к объему производства, построение по выделенным группам затрат детализированной номенклатуры статей.

Таким образом, адаптация к международным требованиям и применение предусмотренных ими учетных категорий направлено на унификацию учетных процессов для сельхозпроизводителей, более точное определение результатов сельскохозяйственной деятельности, достоверное и более прозрачное представление их в финансовой отчетности и принятие эффективных управленческих решений.

Однако формирование принципиально новых методологических основ учета сельскохозяйственной деятельности, предусмотренных международным стандартом, требует дополнительных исследований в общепринятую схему отечественного бухгалтерского учета, усиления профессиональной подготовки и знаний финансистов и бухгалтеров. Сложность практического применения

организациями требований, изложенных в МСФО, заключается в непростом восприятии изложения регламентаций в международных стандартах, текст которых может оказаться не всегда ясным, что, в свою очередь, может обусловить отсутствие сопоставимости отчетной информации разных организаций.

### **Список литературы:**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2: Федеральный закон от 05.08. 2000 № 117-ФЗ: принят Государственной Думой 19 июля 2000 года: одобрен Советом Федерации 26 июля 2000 года. / Консультант – URL:[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/)

2. О развитии сельского хозяйства: Федеральный закон от 29.12.2006 (ред. от 08.08. 2024) №264-ФЗ: принят Государственной Думой 22 декабря 2006 года; одобрен Советом Федерации 27 декабря 2006 года. / Консультант – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_64930/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64930/)

3. О принятии и введении в действие Общероссийского классификатора видов экономической деятельности (ОКВЭД2) ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2) и Общероссийского классификатора продукции по видам экономической деятельности (ОКПД2) ОК 034-2014 (КПЕС 2008): Приказ Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст (ред. от 25.12.2023). / Консультант – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_163268/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163268/)

4.Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 17.02.2021). / Консультант – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193593/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193593/)

5. Акашева В. В., Манина Н.В., Николаева М.О. Проблемы и перспективы применения МСФО на сельскохозяйственных предприятиях в России // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. 2015. № 3(41). С. 33-39. EDN UNGUTV.

6.Алборов Р.А., Концевая С.М. Хоружий Л.И. Развитие методики оценки и учета сельскохозяйственной продукции // Экономика сельскохозяйственных и

перерабатывающих предприятий. 2021. № 6. С. 32-39. DOI 10.31442/0235-2494-2021-0-6-32-39. EDN TBEUGE.

7. Береза А. О. Проблемы внедрения МСФО 41 «Сельское хозяйство» // Проблемы экономики и менеджмента. 2016. № 11(63). С. 69-76. EDN ХАСМАН.

8. Попова В. Б. Аналитические возможности бухгалтерской (финансовой) отчетности: практика применения на региональном уровне // Актуальные вопросы совершенствования бухгалтерского учета, статистики и налогообложения организации: Материалы V международной научно-практической конференции, Тамбов, 17–18 марта 2016 года / ФГБОУ ВО «Тамбовский государственный университет им. Г.Р. Державина. Том Часть 2. Тамбов: Тамбовская региональная общественная организация "Общество содействия образованию и просвещению "Бизнес - Наука - Общество". 2016. С. 251-261. EDN WATVSJ.

9. Попова В. Б., Воронцова М.А., Воропаева Л.Ю. Хронологические аспекты и современное состояние развития бухгалтерской отчетности в РФ // Стратегические направления развития экономики, финансов и бухгалтерского учета в современных условиях. Информационно-правовое обеспечение ГАРАНТ как комплексная профессиональная поддержка образовательной и научной деятельности: Материалы всероссийской (национальной) научно-практической конференции, Мичуринск-научоград, 21 февраля 2024 года. Мичуринск-научоград: Мичуринский государственный аграрный университет. 2024. С. 187-196. EDN KWFDYN.

10. Попова В. Б., Фецкович И.В. Место производственного учета в современной учетной системе // Устойчивое развитие экономики региона (II Шаляпинские чтения): Материалы Всероссийской научно-практической конференции, Мичуринск-научоград РФ, 18–19 декабря 2019 года / под ред. Н.В. Карамновой. Мичуринск-научоград РФ: Мичуринский государственный аграрный университет. 2019. С. 226-231. EDN IAJGQP.

11. Современное состояние и перспективы организации и ведения бухгалтерского учета в экономических субъектах аграрной сферы/В. Б. Попова, Л. Ю. Воропаева, А. С. Лосева, В. В. Акиндинов // Стратегические направления

развития экономики, финансов и бухгалтерского учета в современных условиях. Информационно-правовое обеспечение ГАРАНТ как комплексная профессиональная поддержка образовательной и научной деятельности: Материалы всероссийской (национальной) научно-практической конференции, Мичуринск-наукоград, 21 февраля 2024 года. Мичуринск-наукоград: Мичуринский государственный аграрный университет. 2024. С. 181-186. EDN OASMMS.

**UDC 657.1**

## **THE STATE OF ACCOUNTING FOR AGRICULTURAL ACTIVITIES IN RUSSIAN AND INTERNATIONAL PRACTICE**

**Anastasia S. Martynova**

master's student

anastasiyka2002.martynova@gmail.com

**Vera B. Popova**

candidate of economic sciences, associate professor

verapopova456@yandex.ru

Michurinsk State Agrarian University

Michurinsk, Russia

**Annotation.** The article examines domestic and international regulatory practice in relation to agricultural activities and its regulation in the accounting system, and establishes conceptual and terminological differences. A list of industry-specific regulatory legal documents regulating accounting processes in agricultural organizations is presented. The differences in the order of recognition and evaluation of agricultural production facilities in Russian accounting standards and IAS 41 "Agriculture" are characterized. Methodological and organizational limitations of adaptation of agricultural accounting to international requirements have been

established.

**Keywords:** biotransformation, biological assets, international standards, agricultural activities, agricultural products, fair value.

Статья поступила в редакцию 25.11.2024; одобрена после рецензирования 20.12.2024; принята к публикации 25.12.2024.

The article was submitted 25.11.2024; approved after reviewing 20.12.2024; accepted for publication 25.12.2024.