

УДК 657

М. В. Гренадерова

ФГАОУ ВО «Северо-восточный федеральный университет им. М.К. Аммосова»,
Якутск, e-mail: ar_ma@inbox.ru

В. М. Петрова

ФГАОУ ВО «Северо-восточный федеральный университет им. М.К. Аммосова»,
Якутск, e-mail: valvas210994@mail.ru

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОТРАСЛИ: РОССИЙСКИЕ И МЕЖДУНАРОДНЫЕ ПОДХОДЫ

Ключевые слова: финансовый учет, сельское хозяйство, МСФО, РСБУ, бухгалтерский учет, стандарты бухгалтерского учета, инвесторы, доходы, расходы, международный учет.

В статье рассматриваются актуальные вопросы финансового учета в сельскохозяйственной отрасли, связанные с гармонизацией российского и международного учета. Сегодня Россия всеми возможными способами пытается повысить экономическую привлекательность страны за счет собственного производства, в том числе за счет экспорта. Сельское хозяйство с давних времен было одним из основных видов деятельности русского населения. Удачное географическое положение и территориальные характеристики определяют заинтересованность государства в развитии этого сектора. Однако в рыночной экономике эта отрасль функционирует только благодаря дополнительным мерам поддержки государства. Чтобы выйти из этой ситуации, стране, в первую очередь, необходимо перейти на международные стандарты бухгалтерского учета, чтобы привлечь новых иностранных инвесторов, спонсоров, покупателей и заказчиков. Чем более ближе и понятнее станут международные подходы к учету, тем более привлекательной станет отрасль сельского хозяйства для иностранных инвесторов. Для безболезненного перехода на российские стандарты бухгалтерского учета доходов и расходов важно, прежде всего, изучить его теоретические, нормативные и правовые аспекты, а также специфику отрасли. Не менее важно проанализировать основные проблемы, возникающие в процессе перехода. Таким образом, актуальность работы обусловлена важностью перехода российских стандартов бухгалтерского учета сельскохозяйственной отрасли на международные.

М. V. Grenaderova

Ammosov North-Eastern Federal University (NEFU), Yakutsk, e-mail: ar_ma@inbox.ru

V. M. Petrova

Ammosov North-Eastern Federal University (NEFU), Yakutsk, e-mail: valvas210994@mail.ru

ACCOUNTING PROBLEMS IN THE AGRICULTURAL INDUSTRY: RUSSIAN AND INTERNATIONAL APPROACHES

Keywords: financial accounting, agriculture, IFRS, RAS, accounting, accounting standards, investors, income, expenses, international accounting.

The article discusses topical issues of financial accounting in the agricultural sector related to the harmonization of Russian and international accounting. Today, Russia is trying in every possible way to increase the economic attractiveness of the country through its own production, including through exports. Agriculture has been one of the main activities of the Russian population since ancient times. The favorable geographical position and territorial characteristics determine the state's interest in the development of this sector. However, in a market economy, this industry functions only thanks to additional measures of state support. To get out of this situation, the country, first of all, needs to move to international accounting standards in order to attract new foreign investors, sponsors, buyers and customers. The closer and clearer the international approaches to accounting become, the more attractive the agricultural sector will become for foreign investors. For a painless transition to Russian accounting standards for income and expenses, it is important, first of all, to study its theoretical, regulatory and legal aspects, as well as the specifics of the industry. It is equally important to analyze the main problems that arise during the transition. Thus, the relevance of the work is due to the importance of the transition of Russian agricultural accounting standards to international ones.

Введение

Основными показателями в системе оценки эффективности, деловой активности, платежеспособности и уровня финансового благополучия предприятия являются доходы и расходы предприятия. Каждое предприятие стремится максимизировать свои доходы и оптимизировать расходы. Разницей между доходами, полученными в отчетном периоде, и понесенными расходами является финансовый результат. Степень заинтересованности внешнего пользователя зависит от уровня качества формирования доходов и расходов, прозрачности отражения фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерской финансовой отчетности. Для безболезненного перехода на российские стандарты бухгалтерского учета доходов и расходов важно, прежде всего, изучить его теоретические, нормативные и правовые аспекты, а также специфику отрасли. Не менее важно проанализировать основные проблемы, возникающие в процессе перехода.

Цель исследования: совершенствование организации бухгалтерского учета сельскохозяйственной отрасли в Российской Федерации с использованием международной практики учета.

Материал и методы исследования

Для исследования использовались общедоступные сведения относительно экономики сельского хозяйства, официальные статистические данные. Исследование базировалось на изучение национальных и международных стандартов в области учета в сельском хозяйстве. Методологической основой исследования явились такие методы научного познания, как: общенаучные методы, методы сравнения, абстрагирования, индукции, дедукции, статистические методы исследования и другие.

Результаты исследования и их обсуждение

В методологической литературе можно найти множество интерпретаций и разборов на эту тему. Основное вложение в решении данной проблемы сделали ученые – экономисты О.А. Агеева, М.А. Вахрушина, В.Ф. Палий. Несмотря на то, что ученые в области финансового учета исследуют проблему

перехода российского учета на международные стандарты, до сих пор в практике учета нет примера применения данными рекомендациями. По всей видимости это связано, в первую очередь, с отсутствием единого мнения ученых о преобразовании нормативных документов и приближении их к международным стандартам на практике.

Если в международной практике по учету деятельности сельскохозяйственных предприятий существует отдельный стандарт Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) 41 «Сельское хозяйство», то в России применяется Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.11.2011 № 402-ФЗ, план счетов, утвержденный приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, комплекс Положений о бухгалтерском учете (ПБУ), а также рекомендации Ассоциации крестьянских (фермерских) хозяйств и сельскохозяйственных кооперативов России от 2 февраля 1993 г. № 02-09 / 110 «Об отчетности и налогообложении крестьянских (фермерских) хозяйств», и другие нормативные документы.

Таким образом, на данный момент в России нет четких прописанных установок по поводу бухгалтерского учета сельскохозяйственной деятельности. Это причина, которая обуславливает применение международного стандарта МСФО 41 «Сельское хозяйство» в России. МСФО на практике применяется во многих экономически развитых странах, однако в России список обязанных применять МСФО ограничен. Это в основном кредитные, страховые, негосударственные пенсионные фонды, и т.п.

Сейчас Россия только на пути к преобразованию системы бухгалтерского учета. Такой разрыв в развитии связан прежде всего с нехваткой высококвалифицированных бухгалтеров с теоретическими и практическими знаниями применения МСФО в России. Ситуацию усложняет отсутствие экспертов и консультантов, готовых помочь при возникновении разногласий или неясностей, а привлечение иностранных специалистов затратно и финансово невыгодно. Это длительный процесс, требующий большого объема финансирования и труда, связанный с переподготовкой действующих бухгалтеров и обучением новых специалистов.

Министерство сельского хозяйства в 2007 году на базе МСФО 41 «Сельское хозяйство» разработало проект правил бухгалтерского учета «Учет биологических активов и сельскохозяйственных продуктов» для сельскохозяйственных предприятий и «Методы учета биологических активов и их биотрансформации для сельскохозяйственных организаций». Однако этот проект на сегодняшний день еще не реализован и не вступил в силу [9].

Многие авторы статей рекомендуют разработать новый российский стандарт или ПБУ «Сельское хозяйство» на базе МСФО, который включает в себя основные понятия и определения, порядок оценки активов, определения финансовых результатов сельскохозяйственных предприятий, а также раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Другие – принять и использовать МСФО как он есть.

Разработка нового стандарта или ПБУ может еще больше запутать и отделить РСБУ от МСФО. В действующей системе нормативного учета в Российской Федерации отсутствует четкое определение понятий и установленный порядок учета объектов сельскохозяйственной отрасли, например, таких как «биологические активы» (МСФО 41). В международной практике эти объекты учета регламентировались в течение длительного времени. Отсутствие единой интерпретации переводов понятий и определений может привести к искажению информации бухгалтерской отчетности.

Формирование финансовой отчетности по второму варианту возможно по двум способам. Первый – это параллельный учет бухгалтерского учета. Он подразумевает отражение фактов хозяйственной деятельности предприятия в бухгалтерском учете параллельно по отечественным и международным стандартам. Для ведения параллельного учета предприятие должно организовать двойную автоматизацию работы и двойной трудовой ресурс. Процесс ведения учета должно идти непрерывно. Этот способ редко используется в международной практике, так как он требует больших финансовых вложений, пересмотра всей системы бухгалтерского учета предприятия.

Второй способ – трансформация отчетности. Это максимально упрощен-

ный способ, при котором предприятие готовую бухгалтерскую отчетность со всеми остатками переносит в таблицу МСФО, где делаются соответствующие корректировки по статьям баланса. Главный минус состоит в том, что заинтересованные пользователи финансовой отчетности не могут проанализировать данные в промежутке отчетного периода. Второй минус – это высокий уровень искажения информации, связанный с отсутствием параллельного учета, а тем самым контроля при отражении фактов хозяйственной деятельности при их фактическом возникновении.

Все эти вытекающие в процессе перехода проблемы системы бухгалтерского учета должны решиться путем объединения государственных и предпринимательских сил. Мы должны выделить, что в интересах государства – реагировать и способствовать развитию внедрения международной практики бухгалтерского учета путем законодательного регулирования и компенсации части расходов. Поддержка государства сегодня является объективной необходимостью для повышения конкурентоспособности на международном уровне.

По данным Росстата, производство продукции сельского хозяйства имеет положительную тенденцию развития. С каждым годом увеличивается объем производства. Показатели приведем в таблице 1 [23].

Из таблицы следует, что доли видов продукции за последние три года относительно равные, за исключением 2019 года. В 2019 году наблюдается скачок производства. Здесь мы видим, что большую долю в общей структуре производства сельского хозяйства занимает растениеводство.

В экономически развитых странах применение МСФО уже давно является обязательным. Их опыт еще раз доказывает, что использование МСФО в формировании финансовой отчетности способствует выходу на международный рынок, привлечению капитала, упрощению отчетности и ее максимальной полезности, прозрачности, информативности не только для потенциальных кредиторов, инвесторов, спонсоров, но и для принятия оптимальных управленческих решений по оптимизации расходов и максимизации прибыли.

Таблица 1

Продукция сельского хозяйства по Российской Федерации,
в миллиардах рублей

Виды продукции	2017 г.	2018 г.	2019 г. *предварительные данные	Абс. откл. 2018/ 2017 гг.	Абс. откл. 2019/ 2018 гг.	Темп роста 2018/ 2017 гг., %	Темп роста 2019/ 2018 гг., %
- растениеводства	2599,7	2756,1	3160	156,4	403,9	106,02	114,65
- животноводства	2509,8	2592,7	2747,9	82,9	155,2	103,30	105,99
ИТОГО	5109,5	5348,8	5907,9	239,3	559,1	104,68	110,45

Сельскохозяйственная отрасль в России должна идти в ногу с другими крупными компаниями страны. Ведь она занимает ведущие места в мире по производству и экспорту сельскохозяйственных продуктов. Сейчас в условиях наступающего мирового кризиса прогнозируется увеличение спроса на данный вид производства. При таком раскладе нужно руководствоваться не только системой нормативного регулирования, но и учитывать особенности учета сельскохозяйственной отрасли.

Особенностями бухгалтерского учета сельскохозяйственной отрасли являются:

1. Широкий спектр организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов:

- акционерные общества;
- общества с ограниченной ответственностью;
- государственные и муниципальные предприятия;
- кооперативы;
- товарищества;
- крестьянские фермерские хозяйства и их ассоциации.

Выбор организационно-правовой формы имеет важное значение для успешной экономической деятельности и является основой для бухгалтерского учета. При его выборе следует учитывать цели, возможности и функции хозяйствующего субъекта. Все это влияет на общий объем работы бухгалтерского учета, на взаимоотношения с государственными органами, в следствие этого на конечный финансовый результат.

2. Сезонность хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Объемы работ и затрат постоянно меняются в зависимости от природных условий, что оказывает воздействие на бухгалтерский учет.

3. Необходимость большого объема оборудования и техники в хозяйственной деятельности предприятия.

Поступление, обновление, износ, амортизация, выбытие техники представляет собой огромный перечень бухгалтерских операций, которые влияют на формирование доходов и расходов предприятия.

4. Сложность в оценке фактической стоимости биологических активов.

Биологические активы – это растения и животные, поддающиеся трансформации. Фактическая стоимость биологических активов на момент продажи существенно отличается от его первоначальной оценки, что провоцирует несоответствие принципу максимальной прозрачности, информативности и достоверности финансового отчета.

5. Участие земельных участков в хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Сложность проявляется в невозможности отделить производственные циклы от уровня состояния и площади земельных ресурсов.

6. Учет сразу нескольких видов хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Каждый вид хозяйственной деятельности имеет свои специфические проводки и требует отдельного бухгалтерского учета.

7. Большая доля материально-производственных запасов в хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Основную долю затрат при формировании себестоимости продукции занимают материальные затраты. Его учет является трудоемким процессом, требующий налаженную систему автоматизации бухгалтерского учета.

Все эти особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственной отрасли в совокупности обуславливают необходимость нормативного регулирования законодательством России. Порядок учета основных вышеперечисленных особенностей сельскохозяйственного производства более - менее выражен в МСФО 41 «Сельское хозяйство», принятый в 2003 году.

Целью данного стандарта является установление порядка ведения учета и формирования финансовой отчетности и раскрытия информации в ней. МСФО 41 применяют сельскохозяйственные предприятия для бухгалтерского учета продукции сельского хозяйства в момент их сбора, биологических активов, а также для учета государственных субсидий, связанных с биологическим активом.

Данным стандартом не руководствуются при учете земли, назначенной для сельского хозяйства, нематериальных активов, плодовых культур, связанных с сельским хозяйством и государственных субсидий, связанных с плодовыми культурами.

В МСФО приведены основные определения и понятия, которые применяются в сельскохозяйственном учете. Для синтетического и аналитического учета и для надежной оценки, каждый биологический актив и сельскохозяйственная продукция должны квалифицироваться и содержать свою группировку по схожим характеристикам. Это позволит упростить учет и скомпоновать информацию о финансовом состоянии предприятия в единое целое для ее полного и достоверного отражения в отчетности. 41 стандарт предлагает всего два варианта классификации: по зрелости и по возможности многократного получения продукции.

Что касается отечественной практики, то тут активы предприятия подразделяются на внеоборотные и оборотные активы. В российском учете виды

сельскохозяйственных продуктов и биологических активов перечисляются в Плане счетов, а именно на счетах 01 «Основное средство», 10 «Материалы» и 11 «Животные на выращивании и откорме». Однако данный перечень не предназначен для группировки. Известные ученые – экономисты Поташник и Хоружий на примере международной практики рекомендуют вести аналитический учет по каждому виду продукции и биологических активов путем открытия к счетам несколько субсчетов. В МСФО 41 «Сельское хозяйство» говорится, что информацию по каждой классификационной группе биологических активов в числовой или описательной форме нужно раскрывать в финансовой отчетности. Такое представление информации может быть полезен при анализе сроков возникновения будущих доходов. Также предприятие должно объяснить на каких характеристиках основывалось при данной группировке. Оцениваются группы биологических активов по справедливой стоимости. Предприятие самостоятельно устанавливает цены на основании схожих по характеристике стоимости групп активов, которые используются на текущем рынке.

Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство», при первоначальной оценке и на конец отчетного периода биологический актив и сельскохозяйственная продукция признаются по справедливой стоимости за исключением расходов на продажу, и за исключением случаев, когда справедливую стоимость нельзя оценить точно.

В соответствии с МСФО 41, справедливую стоимость нельзя оценить, когда на рынке отсутствуют альтернативные активы с оцениваемой стоимостью, а другие оценки справедливой стоимости являются ненадежными. Тогда биологический актив следует оценивать по его первоначальной стоимости за вычетом начисленной амортизации и начисленных убытков от обесценения. Справедливая стоимость биологического актива за вычетом затрат на его продажу со временем может меняться как в связи с изменениями его физических свойств, так и в связи с изменениями цен на рынке. Это позволит отражать реальную текущую картину в финансовой отчетности [2].

В международном бухгалтерском учете применяется МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости». В России данный стандарт применяется с 2015 года. Как отмечают многие экономисты, оценка по справедливой стоимости наиболее достоверно и в полной мере отражает информацию для внешних пользователей.

В ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», который в 2021 году теряет силу и переиздается в виде стандарта, активы оцениваются по фактической стоимости, а в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» по первоначальной стоимости. Данными положениями в России пользуются при бухгалтерском учете объектов сельского хозяйства.

Мы видим, что разница состоит в том, что при составлении бухгалтерской финансовой отчетности МСФО учитывает физические свойства животных и растений, а в российской практике такой возможности нет.

Этот факт затрудняет процесс перехода на международные стандарты финансовой отчетности, а именно применение МСФО 41 «Сельское хозяйство» на практике. Стоит обратить внимание, что многие, применяющие 41 стандарт страны, поддерживают оценку по спра-

ведливой стоимости. Однако до сих пор обсуждаются теоретические основы использования справедливой стоимости на практике, что связано со сложностью его функционирования в современных рыночных условиях.

Выводы

В процессе перехода российского бухгалтерского учета сельскохозяйственной отрасли на международный встречаются немало проблем, с которыми сталкиваются не только субъекты хозяйственной деятельности, но и государство. Таким образом, мы для совершенствования организации бухгалтерского учета сельскохозяйственной отрасли в Российской Федерации на примере международного учета рекомендуем следующие мероприятия:

- разработка регламентирующих порядок учета нормативных документов, учитывающих отраслевую особенность;
- упорядочение системы внутреннего контроля;
- регулирование отношений между сельхозпроизводителями и государством;
- анализ методологической литературы по проблемам перехода на международные стандарты.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 25.08.2020).
2. «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 11.07.2016) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.minfin.ru/> (дата обращения 10.07.2020).
3. Положение по бухгалтерскому учету № 9 от 6.05.1999. N 33н «Доходы организации» (с изм. и доп. от 27.04.2012) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.minfin.ru/> (дата обращения 10.07.2020).
4. Положение по бухгалтерскому учету № 10 от 6.06.1999. N 43н «Расходы организации» (с изм. и доп. от 27.04.2012) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 25.08.2020).
5. Положение по бухгалтерскому учету № 4 от 6.07.1999 г. № 106н «Бухгалтерская отчетность организации» (с изм. и доп. от 08.11.2010) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 25.08.2020).
6. Положение по бухгалтерскому учету №1 от 19.10.2008 г. № 106н «Учетная политика организации» (с изм. и доп. от 24.12.2010) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 25.08.2020).
7. Приказ Минсельхоза РФ от 13.06.2001 № 654 Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 25.08.2020).

8. Приказ Минсельхоза РФ от 29.01.2002 № 68 Об утверждении Методических рекомендаций по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 25.08.2020).
9. Долгов В.С. Экономика сельского хозяйства. Санкт-Петербург: Лань, 2019. 124 с.
10. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебное пособие / сост. С.Г. Голубева. Вологда: ВГМХА им. Н.В. Верещагина, 2017. 90 с.
11. Остаев Г.Я., Хосиев Б.Н. Развитие управленческого учета, системы бюджетирования и контроля затрат в сельском хозяйстве: монография. Владикавказ: Горский ГАУ, 2018. 216 с.
12. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве: учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2004. 497 с.
13. Точигина В.В. Учет материально-производственных запасов в сельском хозяйстве // Молодежь и наука. 2015. № 2. С. 1-6.
14. Лукьяненко В.М., Гилева Н.Н. Предмет и объекты бухгалтерского учета в сельском хозяйстве // Вестник НГАУ. 2013. № 4. С. 143-148.
15. Базлова Т.Я., Макарова Я.А. Проблемы российских сельскохозяйственных предприятий, связанные с переводом бухгалтерской отчетности на международные стандарты // Вестник АПК Верхневолжья. 2009. № 4.
16. Германова В.С., Немировченко А.К. Пути повышения информативности бухгалтерской отчетности животноводческих хозяйств // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 37.
17. Альпина Паблишер, МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. М., 2014. С. 783. 2832 с.
18. Рагузина Н.И. Перспективы применения МСФО 41 «Сельское хозяйство» в России // Сборник трудов конференции. М., 2015. С. 73-76.
19. Экономика сельского хозяйства: учебник / В.Т. Водяников, Е.Г. Лысенко, Е.В. Худякова, А.И. Лысюк; под ред. В.Т. Водяникова. 2-е изд., доп. Санкт-Петербург: Лань, 2015. 544 с.
20. Смертина Е.Н., Андриасян Е.С. Сравнительные характеристики применения международных стандартов финансовой отчетности и российских стандартов бухгалтерского учета в современных условиях // Бюллетень науки и практики. 2017. № 5. С. 233-238.
21. Проект приказа Минфина России «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Биологические активы». [Электронный ресурс]. URL: <https://minfin.gov.ru> (дата обращения 25.08.2020).
22. Проект положения по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» ПБУ.../06 [Электронный ресурс]. URL: <http://old.mcx.ru/> (дата обращения 25.08.2020).
23. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.gks.ru/> (дата обращения 25.08.2020).