

5.2.3. РЕГИОНАЛЬНАЯ И ОТРАСЛЕВАЯ ЭКОНОМИКА (ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ)

Научная статья

УДК 657.372.5

DOI: 10.53914/issn2071-2243_2026_2_174

EDN: WSPNHX

Анализ практики отражения в отчетности биологических активов в соответствии с российскими и международно признанными стандартами

**Виктория Борисовна Малицкая^{1✉}, Ирина Евгеньевна Коноваленко²,
Наталья Алексеевна Лытнева³, Наталья Викторовна Леонова⁴**

^{1, 2} Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва, Россия

³ Среднерусский институт управления – филиал ФГБОУ ВО «Российская академия
народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской
Федерации», Орел, Россия

⁴ Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I,
Воронеж, Россия

¹ vmrussian@yandex.ru✉

Аннотация. Представлен сравнительный анализ отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности биологических активов в соответствии с международно признанными стандартами (МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», Раздел 905 «Сельское хозяйство» Кодификации стандартов бухгалтерского учета ГААП США) и российской практикой (ФСБУ 6/2020, Методические рекомендации Минсельхоза России, Федеральный стандарт государственного сектора «Биологические активы»). Рассмотрены подходы к классификации и оценке биологических активов, особое внимание уделено практическим примерам отражения биологических активов в отчетности организаций аграрного сектора. Проведенный анализ показал, что подходы к учету биологических активов в международной и национальной практике имеют как общие черты, так и принципиальные различия. МСФО (IAS) 41 выделяет биологические активы в самостоятельную категорию и ориентируется на их оценку по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, что обеспечивает высокую чувствительность отчетности к рыночным изменениям и биологической трансформации. ГААП США сохраняет традиционный акцент на исторической стоимости, классифицируя сельскохозяйственные активы как запасы или основные средства и исключая возможность регулярной переоценки. Российская практика опирается на нормы ФСБУ 6/2020 и методические рекомендации Минсельхоза России, что приводит к признанию продуктивного скота и плодовых культур в составе основных средств. При этом в бюджетном учете термин «биологические активы» закреплён официально, но порядок их оценки отличается от международных требований. Показано, что в ряде случаев справедливую стоимость биологических активов бывает трудно определить, и их реальная оценка зачастую опирается на профессиональное суждение и косвенные рыночные индикаторы. Сделан вывод о необходимости гармонизации национальных подходов с международными требованиями учета в условиях климатических и макроэкономических рисков при формировании отчетности сельскохозяйственных организаций.

Ключевые слова: биологические активы, Международные стандарты финансовой отчетности, ГААП США, справедливая стоимость, отчетность организаций аграрного сектора, биологическая трансформация

Для цитирования: Малицкая В.Б., Коноваленко И.Е., Лытнева Н.А., Леонова Н.В. Анализ практики отражения в отчетности биологических активов в соответствии с российскими и международно признанными стандартами // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2026. Т. 19, 2(89). С. 174–184. https://doi.org/10.53914/issn2071-2243_2026_2_174-184.

5.2.3. REGIONAL AND SECTORAL ECONOMICS (ECONOMIC SCIENCES)

Original article

Analysis of biological assets reporting policies in line with the Russian and internationally acceptable accounting standards

**Victoria B. Malitskaya^{1✉}, Irina E. Konovalenko²,
Natalia A. Lytneva³, Natalia Leonova⁴**

^{1, 2} Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

³ Central Russian Institute of Management – Branch of the Russian Presidential Academy
of National Economy and Public Administration, Orel, Russia

⁴ Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Voronezh, Russia

¹ vmrussian@yandex.ru✉

Abstract. A comparative analysis of the reflection of biological assets in accounting (financial) statements in accordance with internationally recognized standards (IAS 41 Agriculture, Topic 905 Agriculture of the US GAAP Accounting Standards Codification) and Russian practice (FAS 6/2020, Methodological Recommendations of the Ministry of Agriculture of the Russian Federation, Federal Public Sector Accounting Standard "Biological Assets"). Approaches to the classification and evaluation of biological assets are considered, special attention is paid to practical examples of biological assets presentation in the financial statements of various agricultural companies. The analysis has shown that approaches to accounting biological assets in international and national practice have both common features and fundamental differences. IAS 41 classifies biological assets into an independent category and focuses on their valuation at fair value less costs to sell, which ensures high sensitivity of reporting to market changes and biological transformation. The US GAAP retains its traditional focus on historical value, classifying agricultural assets as stocks or fixed assets and excluding the possibility of regular revaluation. Russian practice is based on the norms of FAS 6/2020 and the methodological recommendations of the Ministry of Agriculture, which leads to the recognition of productive livestock and fruit crops as part of fixed assets. At the same time, the term "biological assets" is officially fixed in budget accounting, but the procedure for their assessment differs from international requirements. It is shown that in some cases, the fair value of biological assets can be difficult to determine, and their actual valuation is often based on professional judgment and indirect market indicators. It is concluded that it is necessary to harmonize national approaches with international accounting requirements in the context of climatic and macroeconomic risks in the reporting of agricultural organizations.

Keywords: biological assets, International Financial Reporting Standards (IFRS)/ International Accounting Standards (IAS), US GAAP, fair value, financial statements of agricultural companies, biological transformation

For citation: Malitskaya V.B., Konovalenko I.E., Lytneva N.A., Leonova N.V. Analysis of biological assets reporting policies in line with the Russian and internationally acceptable accounting standards. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Voronezh State Agrarian University*. 2026;19(2):174-184. (In Russ.). https://doi.org/10.53914/issn2071-2243_2026_2_174-184.

Как известно, сельское хозяйство играет ключевую роль в мировой экономике, обеспечивая базовые потребности человечества и влияя на развитие многих других сфер (торговлю, занятость, инфраструктуру и экономическое развитие в целом). При этом следует отметить, что в ряде случаев сельскохозяйственной отрасли не уделяется должного внимания со стороны органов, регулирующих ведение бухгалтерского учета [11].

Однако вследствие усиливающейся экзогенной неопределенности, обусловленной совокупностью климатических и макроэкономических рисков, значимость учета биологических активов, способного не только отражать текущее состояние организации, но и служить инструментом для принятия стратегических решений, неуклонно возрастает.

В российских публикациях последних лет многие авторы акцентируют внимание на необходимости адаптации отечественных моделей учета биологических активов к требованиям МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», принимая во внимание специфику национального агропромышленного комплекса.

Так, Е.В. Кузнецова, разделяя мнение о существенном влиянии климатических факторов на биологические активы, предлагает адаптированные учетные модели для аграрных предприятий, функционирующих в условиях нестабильности [2]. Т.А. Смирнова рассматривает биологические активы не только как элементы бухгалтерской отчетности, но и как ресурсы стратегического управления сельскохозяйственными организациями, выделяя их информационную ценность для принятия управленческих решений [9].

Согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», «биологический актив – это живущее животное или растение» [7]. Положения данного международного стандарта также распространяются на сельскохозяйственную продукцию в момент ее сбора – она является продуктом, который получен от биологических активов. Важным условием применения МСФО (IAS) 41 является то, что вышеуказанные объекты должны относиться к сельскохозяйственной деятельности.

Продукты, которые являются результатом переработки после сбора сельскохозяйственной продукции, попадают в сферу применения стандарта МСФО (IAS) 2 «Запасы» [6]. В качестве примера можно привести молочный скот, который представляет собой биологический актив, а полученное молоко – сельскохозяйственную продукцию.

Для учета данных объектов применяется МСФО (IAS) 41; однако сыр, полученный от переработки молока, учитывается уже в качестве запасов.

Следует отметить, что земля сельскохозяйственного назначения и плодовые культуры, которые относятся к сельскохозяйственной деятельности, не классифицируются как биологические активы, а отражаются в учете как основные средства. Учитывая, что плодовые культуры способны плодоносить в течение более одного периода, классификация их в качестве основных средств является вполне обоснованной. В то же время такая продукция плодовых культур, как, например, виноград или чайные листья, относится к сфере применения МСФО (IAS) 41 [7].

Биологические активы на дату первоначального признания, а также на дату окончания каждого отчетного периода должны учитываться по справедливой стоимости за минусом затрат на их продажу. Данное требование применяется только тогда, когда справедливую стоимость можно надежно оценить.

В соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» «справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки» [8].

Пример 1. На 31 декабря 2024 г. сельскохозяйственная организация владеет стадом из 50 коров. В течение года рыночные условия изменились: если на 31 декабря 2023 г. справедливая стоимость одной коровы (за вычетом расходов на продажу) составляла 100 000 руб., то к 31 декабря 2024 г. она выросла до 180 000 руб.

Отражение в отчете о финансовом положении на 31.12.2024:

По строке «Биологические активы» организация должна показать стоимость стада, исходя из новой оценки:

$$50 \times 180\,000 \text{ руб.} = 9\,000\,000 \text{ руб.}$$

Отражение в отчете о совокупном доходе за 2024 год:

Увеличение справедливой стоимости биологических активов за год составило:

$$(50 \times 180\,000) - (50 \times 100\,000) = 4\,000\,000 \text{ руб.}$$

Эта сумма признается как прибыль периода. В практике сельхозорганизаций подобные корректировки часто включаются в состав валовой прибыли, поскольку они напрямую отражают биологическую трансформацию активов.

В случае если справедливая стоимость биологического актива не поддается надежной оценке, биологический актив следует оценивать по первоначальной стоимости за минусом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения, т. е. порядок учета является таким же, как в отношении основных средств и нематериальных активов.

Если впоследствии у организации появляется возможность надежно определить справедливую стоимость, она должна учитывать такой биологический актив по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Сельскохозяйственная продукция также оценивается по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу по состоянию на момент ее сбора. Данная оценка становится первоначальной стоимостью такой продукции на тот момент, когда она классифицируется в качестве запасов согласно МСФО (IAS) 2.

Пример 2 – практика применения. Консолидированный бухгалтерский баланс датской компании FisrtFarms, которая занимается растениеводством, свиноводством, производством молока и освоением земельных участков, за год, закончившийся 31 декабря 2024 года, в тыс. датских крон (извлечение) [10].

АКТИВЫ	2024 г.	2023 г.
Внеоборотные активы		
Биологические активы		
Основное стадо	60 239	61 457
Оборотные активы		
Биологические активы – племенные животные и сельскохозяйственные культуры	100 760	97 153

Пример 3 – практика применения. Примечания к консолидированной финансовой отчетности датской компании FirstFarms, за год, закончившийся 31 декабря 2024 года (извлечение) [10].

1. ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Внеоборотные активы: стадо продуктивных животных отражается как долгосрочные биологические активы; они оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию.

Оборотные активы: животные, предназначенные для разведения, а также сельскохозяйственные культуры классифицируются как краткосрочные; они оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию.

2. РАСЧЕТНЫЕ ОЦЕНКИ И ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ

Оценка биологических активов

Биологические активы, стада, племенные животные и сельскохозяйственные культуры оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию. Общая стоимость биологических активов составила 161,0 млн датских крон по состоянию на 31 декабря 2024 г. и 158,6 млн датских крон по состоянию на 31 декабря 2023 г. В Словакии не существует полностью сопоставимых рынков для коров с такой же продуктивностью, как у коров компании FirstFarms. В связи с этим руководство приняло решение оценивать скот с учетом цен на европейском рынке. Основу для оценок составляют данные участников рынка в Дании. Оценка свиней осуществляется на базе цен в Германии. Справедливая стоимость стада рассчитывается на основе среднего веса свиней. Справедливая стоимость свиноматок также рассчитывается на основе себестоимости/цены производства, замены в стаде и т. д.

Справедливая стоимость сельскохозяйственных культур определяется на основе изменения себестоимости, обусловленной биологической трансформацией, с момента посева по 31 декабря 2024 г. Поскольку биологическая трансформация сельскохозяйственных культур, посеянных осенью, ограничена, справедливая стоимость в основном соответствует затратам, понесенным в процессе посева.

Справедливая стоимость биологических активов рассчитывается с использованием Уровня 3 иерархии источников для определения справедливой стоимости.

Таким образом, практика FirstFarms иллюстрирует, что применение МСФО (IAS) 41 требует адаптации к региональной специфике. В отличие от указанной в данном стандарте модели «справедливая стоимость минус затраты на продажу», реальная оценка биологических активов опирается на профессиональное суждение и косвенные рыночные индикаторы. Это делает отчетность одновременно соответствующей международным стандартам и релевантной для управленческих решений, связанных с планированием производства и стратегией развития агробизнеса.

Если говорить о других международно признанных стандартах, то в ГААП США учет и отражение в отчетности активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью, регулируется Разделом 905 «Сельское хозяйство» Кодификации стандартов бухгалтерского

учета (Topic 905 Agriculture of the US GAAP Accounting Standards Codification) [12]. При этом требования данного раздела распространяются только на сельскохозяйственных производителей и сельскохозяйственные кооперативы.

В ГААП США термин «биологические активы» отсутствует; все сельскохозяйственные культуры подразделяются на выращиваемые культуры и собранный урожай.

В свою очередь, животные делятся на:

- находящиеся на выращивании и откорме;
- предназначенные для продажи;
- продуктивные животные (крупный рогатый скот молочного направления, овцы, племенной скот) [12].

Выращиваемые культуры классифицируются в качестве запасов и оцениваются по себестоимости. Что касается собранного урожая и животных, предназначенных для продажи (в МСФО они носят название «сельскохозяйственная продукция, полученная от биологических активов организации»), то они также классифицируются в составе запасов, но могут учитываться одним из двух способов:

1) по наименьшей из двух величин: себестоимости или рыночной цены (lower of cost or market – LCM);

2) по чистой возможной цене продажи (т. е. цена продажи за вычетом расходов на продажу). Данный способ может быть применен организацией только при выполнении определенных условий:

- рыночная стоимость активов может быть надежно и легко оценена;
- затраты на продажу относительно невелики и поддаются оценке;
- активы готовы к немедленной доставке покупателю.

При использовании второго способа разница между себестоимостью и чистой возможной ценой продажи учитывается в составе прибыли или убытка текущего периода.

Продуктивные животные также учитываются по себестоимости, но входят в состав основных средств. После первоначального признания они амортизируются в течение их срока полезного использования. Животных с низкой пожизненной продуктивностью (домашняя птица) разрешается учитывать в качестве запасов.

В ГААП США, в отличие от МСФО, не используется термин «плодовые культуры». Учет земельных участков, используемых сельскохозяйственными предприятиями, происходит по аналогии с учетом основных средств.

Все расходы, связанные с выращиванием виноградников, садовых культур, должны капитализироваться, т. е. включаться в их первоначальную стоимость, а затем амортизироваться в течение срока полезного использования актива.

Если говорить о сельскохозяйственной продукции, т. е. продукции, собранной с сельскохозяйственных активов, то никакой реклассификации и переоценки в момент сбора не осуществляется. В целом, в отличие от требований МСФО, переоценка активов в ГААП США запрещена.

Пример 4 – практика применения. Примечания к консолидированной финансовой отчетности американской компании Tyson Foods, которая занимается переработкой и продажей мяса и мясных продуктов, за год, закончившийся 28 сентября 2024 года (извлечение) [13].

Основные элементы учетной политики

Запасы

Переработанная продукция, скот, материалы и прочие запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости или чистой возможной цене продажи. Себестоимость включает закупленное сырье, затраты на покупку живого скота, затраты на выращивание скота (в основном корма, оплату труда животноводов, а также затраты

на отлов и перевозку), заработную плату, производственные и производственные накладные расходы, связанные с приобретением и производством запасов. По состоянию на 28 сентября 2024 г. себестоимость запасов определялась либо методом ФИФО, либо методом средневзвешенной стоимости; те же методы использовались по состоянию на 30 сентября 2023 года. Запасы представлены за вычетом корректировок, составивших 115 млн долл. на 28 сентября 2024 г. и 145 млн долл. на 30 сентября 2023 г. Данные корректировки осуществлялись из-за возникшей разницы между себестоимостью и чистой возможной ценой продажи. Ниже представлены основные группы запасов по состоянию на 28 сентября 2024 г. и 30 сентября 2023 г. (млн долл.):

	2024 г.	2023 г.
Переработанная продукция	\$ 2 897	\$ 2 847
Скот	1 460	1 594
Материалы и прочие запасы	838	887
Итого запасы	\$ 5 195	\$ 5 328

Как видно из примера 4, компанией Tyson Foods скот был классифицирован как «животные, предназначенные для продажи» и включен в состав запасов, а не основных средств, ввиду специфики деятельности организации.

Таким образом, можно говорить о существенном отличии требований, предъявляемых к учету активов сельскохозяйственного назначения, в соответствии с ГААП США и МСФО: в международных стандартах они признаются отдельным активом (оборотным или внеоборотным) и учитываются в большинстве случаев по справедливой стоимости за минусом затрат на продажу. Что касается ГААП США, активы сельскохозяйственного назначения не выделяются в отдельную категорию «биологических», как это предусмотрено МСФО. В зависимости от их функционального назначения они могут быть отражены либо в составе запасов, либо в составе основных средств. Первоначальное признание осуществляется по себестоимости, а последующий учет ведется в соответствии с применимыми стандартами (например, в отношении оценки запасов или амортизации основных средств). Такой подход демонстрирует ориентацию американской системы на историческую стоимость и исключает возможность регулярной переоценки, что принципиально отличает ее от требований МСФО (IAS) 41.

В российской системе бухгалтерского учета отсутствует специализированный отраслевой стандарт, регулирующий сельскохозяйственную деятельность. Предполагается, что Фонд развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр»» (Фонд «НРБУ «БМЦ»») в третьем квартале 2026 г. представит новый федеральный стандарт, регламентирующий учет биологических активов, который может вступить в силу, начиная с отчетности за 2029 г.

В настоящее время организации агропромышленного комплекса ориентируются на общие положения ФСБУ 6/2020 «Основные средства», а также на ряд методических документов Минсельхоза России, в частности на приказ от 02.02.2004 № 73 «Об утверждении Методических рекомендаций по учету затрат в животноводстве», включающий положения о признании животных на выращивании и откорме [3].

Практика крупнейших агрохолдингов, например ООО «Группа компаний «ЭкоНива»», демонстрирует применение этих норм: продуктивный и рабочий скот включается в состав основных средств при условии, что его стоимость превышает установленный лимит (100 тыс. руб. за единицу).

Критериями признания животных в качестве основных средств по ФСБУ 6/2020 являются:

- наличие материально-вещественной формы;
- использование в производственной деятельности организации или при оказании услуг;
- срок эксплуатации более 12 месяцев либо операционного цикла, превышающего этот период;
- способность приносить экономические выгоды в будущем [5].

В Российской Федерации понятие биологических активов используется только в бюджетном учете. В частности, они приводятся в Федеральном стандарте бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы» (утвержден приказом Министерства финансов РФ от 16.12.2020 № 310н). В рамках данного стандарта биологические активы трактуются как живые организмы – животные, растения, грибы, культивируемые для получения биологической продукции (включая древесину), рост и воспроизводство которых находятся под контролем субъекта учета и связаны с выполнением государственных или муниципальных функций [4].

Активы в данном стандарте могут относиться к одной из следующих групп:

- находящиеся на выращивании и откорме – животные, многолетние насаждения до достижения биологической зрелости и иные активы;
- достигшие биологической зрелости – продуктивный и племенной скот, рыба, птица, семьи пчел, а также многолетние и однолетние насаждения, включая рассаду.

Как мы видим, представленная классификация биологических активов в российском федеральном стандарте во многом совпадает с положениями п. 45 МСФО (IAS) 41, однако различия проявляются в подходах к их оценке. В отечественной системе учета первоначальное признание осуществляется по фактическим затратам организации, формирующим первоначальную стоимость актива. Эта величина фиксируется и в дальнейшем не подлежит изменению, что отражает традиционный для российской практики акцент на исторической стоимости.

Исключение составляют случаи необменных операций и появление приплода: такие активы допускается признавать по справедливой стоимости, что приближает российский подход к международной модели. Тем не менее в российском бюджетном учете последующая оценка биологических активов имеет ряд методологических особенностей. На каждую отчетную дату такие активы подлежат обязательной переоценке по справедливой стоимости. При этом, в отличие от требований МСФО (IAS) 41, из расчета не исключаются затраты, связанные с их возможной реализацией. Это означает, что оценка в национальной системе формируется на основе «чистой» справедливой стоимости, без корректировок на расходы по продаже, что приводит к более высокой величине актива в отчетности.

Кроме того, российские субъекты учета должны тестировать свои биологические активы на обесценение. При этом порядок проверки на обесценение, изложенный в соответствующем федеральном стандарте бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, значительно отличается от положений МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» предполагает трехуровневую иерархию источников, которые позволяют оценить справедливую стоимость актива [8]:

- Уровень 1 – наиболее прозрачный и объективный, основан на рыночных котировках активного рынка по идентичным активам, доступным организации на дату оценки. Такие данные считаются эталонными, поскольку отражают фактические сделки между независимыми участниками рынка;

- Уровень 2 – промежуточный уровень, включающий наблюдаемые параметры, отличные от прямых котировок, к нему относятся цены последних сделок, скорректированные рыночные значения для аналогичных активов или другие рыночные индикаторы. Данный уровень требует профессионального суждения, но сохраняет связь с реальными рыночными данными;

- Уровень 3 – наименее наблюдаемый и наиболее субъективный, предполагает использование ненаблюдаемых исходных данных, например моделей дисконтированных денежных потоков, прогнозов доходности или внутренних оценок. Применение этого уровня связано с высокой степенью неопределенности и требует раскрытия информации о ключевых допущениях.

Таким образом, иерархия, изложенная в МСФО (IFRS) 13, отражает баланс между объективностью и гибкостью: чем выше уровень, тем больше надежность данных, но меньше необходимость в профессиональном суждении; чем ниже уровень, тем выше роль экспертных оценок и риск субъективности.

На практике довольно часто возникают сложности с определением справедливой стоимости биологических активов, чему способствуют следующие факторы:

1) отсутствие активного рынка – ряд биологических активов, например плодовые деревья, не имеют развитого рынка, в связи с чем организациям приходится использовать альтернативные методы оценки их справедливой стоимости. Это, в свою очередь, повышает фактор субъективности при составлении отчетности;

2) длительный производственный цикл некоторых биологических активов – например, многолетние культуры растут на протяжении ряда лет, – в связи с чем их справедливая стоимость может значительно меняться в течение этого времени;

3) существенная волатильность цен на биологические активы, чему могут способствовать: изменение рыночной конъюнктуры, международные санкции, политика государственного регулирования в сельскохозяйственной отрасли.

4) субъективность, которая возникает при дисконтировании будущих денежных потоков, в частности в отношении выбора ставки дисконтирования, методов прогнозной оценки доходов и др.

Все вышесказанное подтверждается анализом финансовой отчетности ряда российских и европейских сельскохозяйственных компаний, составляющих свою отчетность по МСФО – во многих случаях оценка справедливой стоимости биологических активов была отнесена к Уровню 3, т. е. речь шла о ненаблюдаемых исходных данных. Так, ПАО «Группа Компаний «Русагро»» в примечаниях к своей финансовой отчетности за 2024 г. отмечает, что на отчетные даты отсутствовали наблюдаемые рыночные цены на свиней с одинаковым физическим состоянием. В связи с этим Группа определяла справедливую стоимость взрослых животных на основе ожидаемого денежного потока от их продажи в конце срока полезного использования; в частности, оценивались фактические цены продажи выбракованных животных на конец отчетного периода, а также планируемый вес животных. В качестве ставки дисконтирования применялась текущая рыночная ставка до налогообложения.

Поскольку ряд допущений при определении справедливой стоимости носили субъективный характер, ПАО «Группа Компаний «Русагро»» также рассчитало возможную справедливую стоимость племенных животных, которая была бы, если бы ключевые допущения были на 10% ниже и на 10% выше исходных [1].

Таким образом, можно констатировать, что требования к отражению биологических активов по РСБО, МСФО и ГААП США отличаются (табл.).

**Классификация и отражение в отчетности биологических активов
по российским и международно признанным стандартам**

Кри- терий	РСБУ (ФСБУ 6/2020, бюджетный стандарт)	МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»	ГААП США
Определение	В учете коммерческих организаций термин «биологические активы» отсутствует; продуктивный скот и плодовые культуры признаются как основные средства. В бюджетном учете биологические активы – «живые организмы, культивируемые для получения продукции»	Живое животное или растение; продукция в момент сбора также относится к биологическим активам	Термин «биологические активы» не используется; выделяются выращиваемые культуры, собранный урожай, животные на откорме, предназначенные для продажи, продуктивные животные
Классификация	В учете коммерческих организаций: 1) продуктивный и рабочий скот → основные средства; 2) животные на выращивании и откорме → запасы. В бюджетном учете: 1) находящиеся на выращивании; 2) достигшие зрелости	1. Биологические активы: оборотные активы (животные на продажу, культуры) и внеоборотные (основное стадо). 2. Сельхозпродукция при сборе → запасы	1. Выращиваемые культуры и собранный урожай → запасы. 2. Животные на продажу → запасы. 3. Продуктивные животные → основные средства
Первоначальная оценка	В учете коммерческих организаций по первоначальной стоимости (фактические затраты). В бюджетном учете приплод и необменные активы – по справедливой стоимости	По справедливой стоимости минус затраты на продажу, если ее можно надежно оценить; иначе – по первоначальной стоимости	По первоначальной стоимости
Последующая оценка	В учете коммерческих организаций: по первоначальной стоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценения. В бюджетном учете: на каждую отчетную дату – по справедливой стоимости (без вычета затрат на продажу)	На каждую отчетную дату по справедливой стоимости минус затраты на продажу; изменения признаются в прибыли/убытке. Если справедливую стоимость нельзя надежно оценить, то по первоначальной стоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценения	Запасы – по наименьшей из двух величин: себестоимости/рыночной цене либо по чистой возможной цене продажи. Основные средства – за вычетом амортизации; переоценка запрещена
Продукция при сборе	В учете коммерческих организаций учитываются как запасы по себестоимости. В бюджетном учете – по справедливой стоимости	Оценивается по справедливой стоимости минус затраты на продажу; эта величина становится себестоимостью запасов	Учитывается в составе запасов по себестоимости
Плодовые культуры / земля	Плодовые культуры и земля – основные средства	Плодовые культуры – основные средства; урожай с них – биологический актив	Земля и многолетние насаждения – основные средства

Источник: составлено авторами по результатам исследования.

Проведенный анализ показал, что подходы к учету биологических активов в международной и национальной практике имеют как общие черты, так и принципиальные различия. Так, МСФО (IAS) 41 выделяет биологические активы в самостоятельную категорию и ориентируется на их оценку по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, что обеспечивает высокую чувствительность отчетности к рыночным изменениям и биологической трансформации. В противоположность этому, ГААП США сохраняет традиционный акцент на исторической стоимости, классифицируя сельскохозяйственные активи-

вы как запасы или основные средства и исключая возможность регулярной переоценки. Российская практика, не имея отдельного отраслевого стандарта для коммерческих организаций, опирается на нормы ФСБУ 6/2020 и методические рекомендации Минсельхоза России, что приводит к признанию продуктивного скота и плодовых культур в составе основных средств. При этом в бюджетном учете термин «биологические активы» закреплён официально, но порядок их оценки отличается от международных требований.

Таким образом, можно заключить, что гармонизация национальных подходов с международными стандартами остается актуальной задачей. Она требует учета специфики агропромышленного комплекса, климатических и макроэкономических рисков, а также необходимости предоставления информации, полезной не только для бухгалтерской отчетности, но и для стратегического управления сельскохозяйственными организациями.

Список источников

1. Аудированная консолидированная отчетность ПАО «Группа «Русагро»» за 2024 год [Электронный ресурс] // ООО «Группа компаний «Русагро»». URL: <https://www.rusagrogroup.ru/ru/investoram/otchety-i-publikacii/finansovaja-otchetnost/> (дата обращения: 26.11.2025).
2. Кузнецова Е.В. Особенности применения МСФО 41 в условиях климатической нестабильности // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2021. № 4. С. 55–61.
3. Об утверждении Методических рекомендаций по учету затрат в животноводстве: приказ Минсельхоза России от 02.02.2004 № 73 [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66591/0c1c68eef3b4626fadc21ea6fec1d4e09ba2e0c4/ (дата обращения: 17.11.2025).
4. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы»: приказ Минфина России от 16.12.2020 № 310н [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/400265771/> (дата обращения: 20.12.2025).
5. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/ (дата обращения: 20.11.2025).
6. О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации. Приложение № 2 – Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н [Электронный ресурс]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71223262/> (дата обращения: 14.11.2025).
7. О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации. Приложение № 28 – Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельскохозяйственное хозяйство»: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193593/ (дата обращения: 11.11.2025).
8. О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации. Приложение № 40 – Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193740/ (дата обращения: 13.11.2025).
9. Смирнова Т.А. Биологические активы в системе стратегического управления аграрными организациями // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. 2022. № 2. С. 33–39.
10. FirstFarms Corporate Governance – Annual Report 2024 // Danish stock exchange listed company FirstFarms. URL: <https://www.firstfarms.dk>.
11. Fischer M., Marsh T. Biological Assets: Financial Recognition and Reporting Using US and International Accounting Guidance // Journal of Accounting and Finance. 2013. Vol. 13(2). Pp. 57–74.
12. IFRS compared to US GAAP Handbook. 2024. KPMG International Limited Company. URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/be/pdf/IFRS-compared-to-US-GAAP-Handbook-2024.pdf>.
13. Tyson Foods - 10-K Annual Report. Financial Year 2024. Tyson Foods, Inc. URL: <https://www.tysonfoods.com>.

References

1. The Audited Consolidated Financial Statements of Rusagro Group of Companies for 2024. Rusagro Group of Companies Official Website. URL: <https://www.rusagrogroup.ru/ru/investoram/otchety-i-publikacii/finansovaja-otchetnost>. (In Russ.).
2. Kuznetsova E.V. Features of applying IAS 41 in a climate-related instability environment. *Financial analytics: problems and solutions*. 2021;4:55-61. (In Russ.).

3. On approval of Methodological Recommendations for Accounting of Costs in Animal Husbandry: Order of the Ministry of Agriculture of the Russian Federation of 02.02.20024 No. 73. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66591/0c1c68eef3b4626fadc21ea6fec1d4e09ba2e0c4/. (In Russ.).
4. On approval of Federal Accounting Standard for Public Finance "Biological Assets": Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 16.12.2020 No 310n. URL: <https://base.garant.ru/400265771/>. (In Russ.).
5. On approval of Federal Accounting Standards "Property, Plant and Equipment" FAS 6/2020 and "Capital Expenditures" FAS 26/2020: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 17.09.2020 No 204n. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/. (In Russ.).
6. On the introduction of International Financial Reporting Standards and Interpretation of International Financial Reporting Standards into force on the territory of the Russian Federation and on the invalidation of Certain Orders (Certain Provisions of the Orders) of the Ministry of Finance of the Russian Federation. Supplement No. 2 – International Accounting Standard 2 Inventories: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 28.12.2015 No. 217n. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71223262/>. (In Russ.).
7. On the introduction of International Financial Reporting Standards and Interpretation of International Financial Reporting Standards into Force on the Territory of the Russian Federation and on the Invalidation of Certain Orders (Certain Provisions of the Orders) of the Ministry of Finance of the Russian Federation. Supplement No. 28 – International Accounting Standard 41 Agriculture: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 28.12.2015 No. 217n. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193593/ (In Russ.).
8. On the introduction of International Financial Reporting Standards and Interpretation of International Financial Reporting Standards into Force on the Territory of the Russian Federation and on the Invalidation of Certain Orders (Certain Provisions of the Orders) of the Ministry of Finance of the Russian Federation. Supplement No. 40 – International Financial Reporting Standard 13 Fair Value Measurement: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 28.12.2015 No. 217n. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193740/. (In Russ.).
9. Smirnova T.A. Biological assets in the strategic management system of agricultural organizations. *Accounting in Agriculture*. 2022;2:33-39. (In Russ.).
10. FirstFarms Corporate Governance – Annual Report 2024. Danish stock exchange listed company FirstFarms. URL: <https://www.firstfarms.dk>.
11. Fischer M., Marsh T. Biological Assets: Financial Recognition and Reporting Using US and International Accounting Guidance. *Journal of Accounting and Finance*. 2013;13(2):57-74.
12. IFRS compared to US GAAP Handbook. 2024. KPMG International Limited Company. URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/be/pdf/IFRS-compared-to-US-GAAP-Handbook-2024.pdf>.
13. Tyson Foods - 10-K Annual Report. Financial Year 2024. Tyson Foods, Inc. URL: <https://www.tysonfoods.com>.

Информация об авторах

В.Б. Малицкая – доктор экономических наук, профессор базовой кафедры финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления города Москвы и ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», vmrussian@yandex.ru.

И.Е. Коноваленко – старший преподаватель базовой кафедры финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления города Москвы и ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», konovalenko.ie@rea.ru.

Н.А. Лытнева – доктор экономических наук, профессор кафедры «Менеджмент и управление персоналом», Среднерусский институт управления – филиал ФГБОУ ВО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации», ukap-lytneva@yandex.ru.

Н.В. Леонова – кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики АПК ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», natalya-demcheva@yandex.ru.

Information about the authors

V.B. Malitskaya, Doctor of Economic Sciences, Professor, the Dept. of Financial Control, Analysis and Audit of the Office of the Controller General of Moscow and Plekhanov Russian University of Economics, vmrussian@yandex.ru.

I.E. Konovalenko, Senior Lecturer, the Dept. of Financial Control, Analysis and Audit of the Office of the Controller General of Moscow and Plekhanov Russian University of Economics, konovalenko.ie@rea.ru.

N.A. Lytneva, Doctor of Economic Sciences, Professor, the Dept. of Management and Personnel Management, Central Russian Institute of Management – Branch of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, ukap-lytneva@yandex.ru.

N.V. Leonova, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Economics in Agro-Industrial Complex, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, natalya-demcheva@yandex.ru.

Статья поступила в редакцию 10.03.2026; одобрена после рецензирования 20.04.2026; принята к публикации 26.04.2026.

The article was submitted 10.03.2026; approved after reviewing 20.04.2026; accepted for publication 26.04.2026.

© Малицкая В.Б., Коноваленко И.Е., Лытнева Н.А., Леонова Н.В., 2026