

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ  
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«РОССИЙСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ –  
МСХА ИМЕНИ К.А. ТИМИРЯЗЕВА»  
(ФГБОУ ВО РГАУ – МСХА имени К.А. Тимирязева)

*На правах рукописи*

Джикия Мери Константиновна

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ФОРМИРОВАНИЯ  
ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ  
ОРГАНИЗАЦИЙ**

5.2.3 – Региональная и отраслевая экономика  
(11. Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика)

Диссертация на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель:  
доктор экономических наук,  
профессор, Академик РАН  
Трухачев Владимир Иванович

Москва – 2024

## Оглавление

Введение .....	3
1 Теоретические и методические положения формирования интегрированной отчетности в системе управления устойчивостью развития сельскохозяйственных организаций.....	12
1.1 Интегрированная отчетность как современная модель системы корпоративной отчетности .....	12
1.2 Принципы, функции и требования, предъявляемые к интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций .....	31
1.3 Организация и концептуальные положения развития системы интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций.....	43
2 Устойчивое развитие аграрной экономики и необходимость формирования интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях .....	57
2.1 Анализ состояния и тенденций развития аграрной экономики и необходимость формирования интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях .....	57
2.2 Особенности устойчивого развития и основные направления рационализации формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций.....	77
2.3 Методика формирования структурного элемента «Результаты деятельности» и контроль устойчивости развития сельскохозяйственных организаций по показателям интегрированной отчетности .....	100
3 Развитие методики учета капиталов, структурных форм и содержания интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях .....	129
3.1 Классификация и методика учета изменений (трансформации)капиталов в процессах создания стоимости в сельскохозяйственных организациях .....	129
3.2 Организационно-методические аспекты оценки активов и сельскохозяйственной продукции в интегрированной отчетности .....	137
3.3 Развитие форм и содержания интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях .....	159
Заключение.....	190
Список литературы.....	193
Приложения .....	218

## Введение

**Актуальность темы исследования.** Одним из важнейших элементов системы управления устойчивым развитием сельскохозяйственных организаций является ее информационное обеспечение. В этой связи решение проблем формирования отчетной информации для управления устойчивостью развития деятельности организаций приобретает особую актуальность. Последние годы в организациях аграрного сектора наблюдается расширение масштабов сельскохозяйственной деятельности, существенный рост объемов производства продукции и ее реализации, в том числе на экспорт, растут инвестиции в основной капитал сельскохозяйственных организаций за счет собственных средств и привлеченных, в том числе иностранных источников финансирования. Указанные факторы приводят к значительному росту числа пользователей отчетной информации сельскохозяйственных организаций, которая носит комплексно-интегрированный характер. Это порождает широкое распространение интегрированного мышления на отчетность по аспектам представления финансовых и нефинансовых сведений, объединенных стратегическими целями и задачами приращения ценностей за счет внутренних возможностей и обуславливает развитие концепции интегрированной отчетности. Важным фактором ее развития также послужила необходимость построения эффективного информационного диалога со стейкхолдерами о стратегии устойчивого развития и достигнутых в процессе ее реализации результатах. Кроме того, развитие концепции интегрированной отчетности связано с заинтересованностью внешних и внутренних пользователей информации в показателях, отражающих подходы, достигнутые цели и результаты сельскохозяйственной деятельности, а также процессы создания новой стоимости и использования ресурсов организации в контексте экономической, социальной и экологической эффективности.

Механизмом формирования и инструментом представления такой совокупной информации, которая бы удовлетворяла запросы всех внешних и внутренних

пользователей в полном объеме, является интегрированная отчетность. Поэтому аспекты формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций приобретают первоначальное значение. Отсюда возникает объективная необходимость развития теоретических положений и разработки организационно-методических рекомендаций формирования интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях.

**Степень научной разработанности темы.** Методическим вопросам формирования отчетности как для целей устойчивого развития, так и интегрированной отчетности посвящается все большее число работ. Большой вклад в разработку теоретических положений и практических вопросов формирования интегрированной отчетности организаций, в том числе сельскохозяйственных экономических субъектов, внесли отечественные и зарубежные специалисты. Так, Е.А. Говорина, О.В. Ефимова, Р. Каплан, Н.Т. Лобынцев, Н.П. Любушин, Д. Нортон, Ф.Т. Прокопов, Е.В. Морозова, И.А. Мальсагов, Е.Ф. Шамаева и другие обосновали информационно-аналитическое обеспечение формирования отчета об устойчивом развитии организаций. Р.А. Алборов, Е.Ю. Воронова, Т.Н. Гупалова, Х. Драгер, В.Г. Когденко, С.В. Козменкова, А.А. Кемпф, Н.В. Малиновская, Н.А. Лоханова, О.В. Соловьева, У.Ю. Рошкетаяева, Ю.И. Сигидов, Л.И. Хоружий, А.С. Хусаинова и другие разработали методические подходы к формированию интегрированной отчетности организаций, уделяя внимание, в том числе, вопросам формирования интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях. В работах таких исследователей как В.П. Суйц, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет и др. затронуты проблемы формирования финансовой и нефинансовой информации в отчетности на основе интегрированного мышления и для целей устойчивого развития организаций, ее анализа и аудита.

Вклад ученых в изучении и решении данной проблемы существенен. Однако следует отметить, что научная разработка теоретических и организационно-методических вопросов формирования интегрированной отчетности недостаточно. Существующие разработки в данном направлении пока решают только отдельные вопросы в основном изолированно или носят дискуссионный характер. Поэтому тре-

буют комплексного научно обоснованного решения вопросы определения сущности и содержания интегрированной отчетности, принципы, требования, способы и структурно-содержательные аспекты ее формирования в сельскохозяйственных организациях. Недостаточная разработанность вопросов формирования интегрированной отчетности и практическая необходимость их решения определили выбор темы диссертации, ее цель, задачи и последовательность выполнения.

### **Цель и задачи исследования.**

Целью диссертационной работы является развитие теоретических положений и разработка организационно-методических рекомендаций формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций. Для достижения указанной цели, автором поставлены и были решены следующие задачи:

- раскрыть и обосновать теоретические положения, позволившие определить сущность интегрированной отчетности, ее информационное обеспечение в цифровой экономике и системе корпоративного управления деятельностью сельскохозяйственной организации;

- уточнить основополагающие принципы формирования, функции и систематизировать требования к составлению интегрированной отчетности в сельскохозяйственных экономических субъектах; определить организационные аспекты, концептуальные положения развития и разработать информационную модель формирования интегрированной отчетности;

- провести анализ состояния, тенденций развития аграрной экономики, факторов, влияющих на устойчивое развитие сельскохозяйственной деятельности и обосновать приоритетные направления рационализации формирования интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях;

- разработать методику контроля и оценки устойчивого развития сельскохозяйственных организаций по показателям интегрированной отчетности, создать программный продукт для автоматизации процессов контроля и оценки;

- уточнить классификацию и построить методическую модель внебалансового учета изменений (трансформаций) капиталов для отражения создания стоимости в интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций;

- разработать методические рекомендации по оценке активов и сельскохозяйственной продукции в интегрированной отчетности по справедливой стоимости на базе их квалитетических показателей и данных цифровой бухгалтерии; усовершенствовать действующие и разработать недостающие формы интегрированной отчетности с учетом развития их содержательных аспектов в сельскохозяйственных организациях.

**Объектом исследования** является учетно-аналитическое обеспечение интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций.

**Предметом исследования** являются теоретические, нормативно-правовые и организационно-методические аспекты учета капиталов, оценки активов и формирования в интегрированной отчетности финансовых и нефинансовых показателей сельскохозяйственных организаций.

**Методология и методы исследования.** Теоретической основой проведенного исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных специалистов в области учета и отчетности, комплексного и финансового анализа деятельности, корпоративного управления хозяйствующими субъектами. Методологической основой исследования являются общенаучные и специальные методы познания с использованием процессного и комплексного подходов: анализ, синтез, абстрагирование, моделирование, индукция и дедукция, экономико-статистический, приемы систематизации и обобщения полученных результатов.

**Область исследования** диссертации соответствует п.11.3. Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой) отчетности по отраслям, территориям и иным субъектам хозяйственной деятельности; п. 11.4. Комплексный экономический и финансовый анализ хозяйственной деятельности. Оценка эффективности деятельности экономических субъектов; п. 11.9. Современные цифровые и информационные технологии в учете, анализе и контроле Паспорта научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика (экономические науки).

**Информационная и эмпирическая база исследования.** Информационную и эмпирическую базу исследования составили материалы сельскохозяйственных

организаций Московской области, сводная бухгалтерская (финансовая) отчетность по сельскохозяйственным организациям Министерства сельского хозяйства РФ, данные статистического сборника «Сельское хозяйство в России», сборника Минсельхоза России «Агропромышленный комплекс России», а также публикации автора в периодической печати, научная, учебная и справочная литература, законодательные и нормативные акты РФ, Федеральные стандарты бухгалтерского учета, «Международные основы <ИО>», доступные информационные ресурсы сети Интернет.

**Научная новизна исследования** заключается в разработке теоретических положений и комплекса организационно-методических рекомендаций, позволяющих определить сущность, принципы, функции, требования и концептуальные решения развития системы интегрированной отчетности, предложить структурно-содержательные аспекты ее формирования в сельскохозяйственных организациях.

**Элементами научного вклада, составляющими научную новизну работы, являются следующие наиболее существенные результаты:**

- предложено и научно обосновано авторское определение сущности интегрированной отчетности как системы взаимосвязанных по форме и содержанию видов отчетов финансового, управленческого, производственного и статистического учета функционирующей на базе разработанной модели цифровизации ее информационного обеспечения для отражения наличия и трансформации различных видов капиталов в процессах создания стоимости, оценки использования ресурсов, показателей экономической, социальной, экологической эффективности деятельности и устойчивого развития сельскохозяйственной организации;

- разработана концептуальная модель развития системы интегрированной отчетности, включающая уточненные принципы, функции и требования, предъявляемые к ее составлению, инструменты упорядочения содержания и механизмов развития структурных элементов отчетности с учетом систематизированных организационных мероприятий по формированию и отражению финансовых и нефинансовых показателей сельскохозяйственных организаций;

- доказана необходимость формирования интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях, исходя из определенных автором основных направлений рационализации ее составления, систематизации особенностей, условий, факторов, инструментов и разработанной модели стратегии обеспечения устойчивого развития деятельности экономических субъектов на основе проведенного комплексного анализа состояния, тенденций развития аграрной экономики;

- разработана уникальная методика контроля и оценки устойчивого развития сельскохозяйственных организаций по предложенной автором системе показателей интегрированной отчетности по видам капиталов, индексов и комплексных индикаторов оценки устойчивости по финансовым и нефинансовым показателям в экономической, социальной и природно-экологической сферах и в целом деятельности хозяйствующих субъектов, которая является универсальной, обеспечивается применением разработанного программного продукта для автоматизации данной методики;

- разработана методическая модель внебалансового учета изменений (трансформаций) капиталов на основе уточненной классификации капиталов и системы счетов для отражения на них операций как в униграфическом порядке, так и в диграфическом, с использованием двойной записи, позволяющая сельскохозяйственным организациям отражать создание стоимости в интегрированной отчетности в предложенной автором форме «Баланс ресурсов и капиталов»;

- разработаны организационно-методические рекомендации по оценке сельскохозяйственной продукции, биологических, земельных и других активов в интегрированной отчетности по справедливой стоимости, определяемой с учетом рассчитанных квалиметрических показателей этих ценностей, позволяющих установить реальное их качество и полезность, детализировать учет указанных объектов на основе предложенной схемы построения многозначной структуры счетов в цифровой бухгалтерии экономических субъектов; усовершенствованы действующие формы и разработаны недостающие формы интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций, позволяющие формировать объективную, надежную



и релевантную информацию для принятия экономических решений внутренними и внешними пользователями интегрированной отчетности.

**Положения диссертации, выносимые на защиту:**

- определение сущности интегрированной отчетности, как системы взаимосвязанных по форме и содержанию видов отчетов;

- концептуальная модель развития структурно-содержательных аспектов системы интегрированной отчетности;

- результаты комплексного анализа аграрной экономики, устойчивости развития сельскохозяйственной деятельности и необходимость формирования интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях.

- методика контроля и оценки устойчивого развития сельскохозяйственных организаций по предложенной системе показателей их интегрированной отчетности;

- методическая модель внебалансового учета изменений (трансформации) капиталов для отражения создания стоимости в интегрированной отчетности сельскохозяйственных экономических субъектов;

- организационно-методические рекомендации по оценке сельскохозяйственной продукции, биологических, земельных и других активов в интегрированной отчетности по справедливой стоимости, определяемой с учетом их квалитетических показателей, и разработанные формы интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций.

**Теоретическая значимость результатов исследования.** Основные положения диссертационной работы вносят существенный вклад в развитие теории и методологии формирования интегрированной отчетности, которые могут быть использованы для дальнейшего развития теоретических основ совершенствования формы и содержания указанной отчетности в системе корпоративного управления устойчивостью развития экономических субъектов. В ходе осуществления исследования проанализирована и дополнена научная и методическая база по вопросам, связанным с методическими подходами к контролю и оценке устойчивого развития организаций, оценке их активов по справедливой стоимости с учетом полезности

этих объектов, учету изменений капиталов и созданием стоимости в экономической, социальной и экологической сферах деятельности сельскохозяйственных организаций. Указанные подходы позволили сформулировать теоретические направления совершенствования методологии формирования интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях.

**Практическая значимость исследования** заключается в формировании системы интегрированной отчетности сельскохозяйственной организации, раскрывающей для внешних и внутренних пользователей информацию об экономической, социальной и экологической эффективности деятельности данной организации, устойчивом использовании ее ресурсов в контексте общественной ответственности и охраны окружающей среды. Теоретические положения и практические рекомендации могут быть использованы в учебном процессе сельскохозяйственных и других учебных заведений, Министерством сельского хозяйства РФ при разработке отраслевого стандарта интегрированной отчетности.

**Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования.** Научные положения и выводы диссертации отличаются степенью достоверности и обоснованности, что обеспечивается корректным использованием законодательных и нормативных актов, положений научных трудов российских и зарубежных авторов, современных средств и методов исследования, значительного теоретического, методического и практического материала.

Основные научные результаты исследования представлялись в форме научных докладов, рекомендаций и получили положительную оценку на международных и всероссийских научно-практических конференциях: «Татуровско-Шереметовские чтения» (Москва, МГУ, 2021 г.), «Цифровизация в контексте устойчивого социально-экономического развития агропромышленного комплекса» (Москва, РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, 2021), «Социально-экономическое развитие России: Адаптация к новой реальности» (Москва, Вольное Экономическое Общество, 2022, I место в конкурсе за лучший доклад), «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет при Правительстве РФ, 2022), по-

бедитель (I место) Конкурса на лучшую научную работу среди студентов, аспирантов и молодых ученых высших учебных заведений Минсельхоза России в номинации «Экономика» (Воронеж, Воронежский ГАУ, 2022 г.), «Апрельские научные чтения имени профессора В.А. Пипко» (Ставрополь, Ставропольский ГАУ, 2023), «Организационно-экономические и правовые основы развития агробизнеса» (Горки, БГСХА, 2023), «Статистика, аналитика и прогнозирование в современной экономике: опыт и перспективы развития» (Москва, Финансовый университет при Правительстве РФ, 2023), «Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством» (Казань, Казанский ГАУ, 2023), «Архитектура финансов: трансформация в условиях новой многополярности» (Санкт-Петербург, СПбГЭУ, 2024), VIII Международный экономический симпозиум, посвященный 300-летию Санкт-Петербургского государственного университета (Санкт-Петербург, СПбГУ, 2024).

Отдельные положения и разработанные практические рекомендации применяются в деятельности ГК «Доминант», а также внедрены в АО МПБК «Очаково». Результаты исследования использованы в учебном процессе ФГБОУ ВО Российского государственного аграрного университета - МСХА имени К.А. Тимирязева. Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

**Публикации.** Основные положения и результаты диссертационного исследования опубликованы в 18 научных работах (17,92 п.л., из них автору принадлежит 15,83 п.л.), в том числе в изданиях, включаемых в перечень ВАК, опубликовано 12 работ (6,27 п.л., из них автору принадлежит 5,02 п.л.) и 3 статьи в международных изданиях (3 – Scopus). Также по теме исследования опубликована авторская монография. Зарегистрирован РИД №2022043 «Методология формирования интегрированной отчетности для целей устойчивого развития организаций АПК».

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 193 наименований и 2 приложений. Диссертация изложена на 193 страницах машинописного текста, содержит 27 рисунков, 42 таблицы.

# **1 Теоретические и методические положения формирования интегрированной отчетности в системе управления устойчивостью развития сельскохозяйственных организаций**

## **1.1 Интегрированная отчетность как современная модель системы корпоративной отчетности**

Сельское хозяйство является одной из крупнейших отраслей народного хозяйства России и играет главную роль в обеспечении продовольственной независимости и безопасности страны. В современных условиях развития аграрной экономики, связанных с изменениями политической и экономической ситуации в стране, санкционной войной западных стран против Российской Федерации, возникает объективная необходимость достижения национальной цели развития «Устойчивая и динамичная экономика», и в частности, устойчивого развития сельскохозяйственного производства в каждой сельскохозяйственной организации и обеспечения их экономической безопасности во всех стадиях кругооборота капитала, то есть воспроизводства совокупного продукта указанных хозяйствующих субъектов [144, с.19].

Для реализации стратегических целей устойчивого развития на всех уровнях управления сельским хозяйством необходима соответствующая информационная база.

Основным источником информации для стейкхолдеров является бухгалтерская (финансовая) отчетность компаний, которая в большинстве юрисдикций мира регулируется Международными стандартами финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards (IFRS)) [88].

. МСФО представляют собой набор стандартов и их интерпретаций, регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям, в первую очередь инвесторам, для принятия ими эффективных

инвестиционных решений и внутренним пользователям, для своевременных экономических решений по управлению бизнесом.

В настоящее время, МСФО являются одними из самых широко применяемых стандартов в мире и до 2023 года, регламентировали отражение исключительно финансовых показателей деятельности организации [167, 168]. Однако, с 2024 года введены в действие стандарты МСФО S1 «Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием» и МСФО S2 «Раскрытие информации, связанной с климатом» [93, 94] по раскрытию значимой и сопоставимой финансовой информации в области устойчивого развития, отражающей способность компаний обеспечивать потоки денежных средств, доступ к финансированию и стоимость капитала в кратко-, средне- и долгосрочной перспективах, для принятия инвестиционных решений.

В Российской Федерации создана национальная система законодательных и нормативно-правовых актов, которые определяют и регулируют ведение бухгалтерского учета и формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности, включающая, в том числе, Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [99], ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» [152] и др.

Организации АПК наряду с бухгалтерской финансовой отчетностью формируют специализированную отчетность «Отчет о финансово-экономическом состоянии товаропроизводителей Агропромышленного комплекса, сельскохозяйственных товаропроизводителей, получателей средств, производителей зерновых культур» (Приказ Минсельхоза России от 10.03.2023 № 155). [120]

Укрупнение бизнеса и объединение организаций в интегрированные структуры, в том числе в отрасли АПК в агрохолдинги, обусловило формирование консолидированной отчетности (Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 года № 208-ФЗ), [101], которая формировалась на первоначальном этапе исключительно на базе бухгалтерской финансовой отчетности, дополненной со временем информацией нефинансового содержания.

Процессы глобализации мировой экономики, выход компаний на IPO, открывающий доступ к поставщикам капитала, следование целям устойчивого развития,

провозглашенных ООН, явились причиной перехода от традиционной экономической модели управления к модели устойчивого развития организации [142], и обусловили потребность формирования интегрированной отчетности.

Интегрированная отчетность является эволюционным продуктом трансформации бухгалтерской отчетности в процессе развития экономических отношений и изменения информационных потребностей бизнеса и общества. Интегрированная отчетность организаций в перспективе получит широкое распространение во всех сферах национальной экономики, особенно этот вид отчетности актуален для предприятий и отрасли АПК.



Источник: составлено автором

**Рисунок 1.1 – Эволюция бухгалтерской финансовой отчетности хозяйствующих субъектов АПК**

В научных публикациях многие исследователи используют, так же, понятие «корпоративная отчетность организации», в большинстве случаев определяя ее, как «систему отчетов, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность предприятия на данное время и на перспективу, для обеспечения качественной, достоверной информации различным инвесторам [16],

На основе анализа подходов к сущностному содержанию и определению дефиниции «корпоративная отчетность» мы предлагаем авторское определение понятия «корпоративная отчетность».

Корпоративная отчетность\_ - это совокупность отчетов хозяйствующего субъекта, удовлетворяющих информационные потребности заинтересованных внешних и внутренних стейкхолдеров (определение автора).

В последнее десятилетие, начиная с 2013 года по настоящее время в научных исследованиях многих специалистов в области бухгалтерского учета широко обсуждаются вопросы сущности и проблемы формирования интегрированной и нефинансовой отчетности и их функционал в системе корпоративного управления устойчивым развитием организации.

Для раскрытия дефиниции «интегрированная отчетность» необходимо проанализировать мнения различных авторов о сущности отчетности, прежде всего базового ее формата - бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Так, по мнению Йорг Бетге «... отчетность представляет собой картину экономического и финансового положения организации с точки зрения достижения ею поставленных целей, однако она может учитывать только те цели, которые можно оценивать в количественном и стоимостном выражении» [17, с.4]. Йорг Бетге здесь речь ведет о годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и связывает ее назначение с двумя целями организации:

«... а) цель зарабатывания денег;

б) цель сохранения источника дохода, то есть сохранения капитала для зарабатывания денег (в виде дохода, прибыли)» [17].

По нашему мнению, в данном утверждении недостаточно четко прослеживается значение бухгалтерской (финансовой) отчетности для внешних пользователей информации, а также для внутренних пользователей в лице трудового коллектива организации для обеспечения социальной функции в целом системы учета. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, например, сельскохозяйственных организаций включает специализированные формы (ф. №5-АПК – ф. №17-АПК), где от-

ражаются как финансовые, так и нефинансовые показатели. Они в целом характеризуют использование в организациях материальных, биологических, земельных, трудовых и финансовых ресурсов в деятельности данного экономического субъекта, а также создание новой стоимости (в виде объемов выпуска продукции) и результаты производства продукции (работ, услуг).

Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл бухгалтерскую (финансовую) отчетность определяют «... как инструмент представления информации внешним пользователям» [97, с.116].

Бухгалтерская (финансовая) отчетность действительно в основном ориентирована на информационные потребности внешних пользователей. Однако наряду с ними необходимо принимать во внимание и другие группы пользователей отчетной информации, в частности менеджеров, руководителя и специалистов данной организации.

Более обобщенное определение назначения бухгалтерской (финансовой) отчетности дано Р. Энтони и Дж. Рисом: «... финансовая отчетность представляет информацию о прошлом для оказания помощи пользователям в прогнозировании и принятии решений относительно будущего финансового состояния и движения средств хозяйственного предприятия» [171, с.21]. В данном определении ученых не конкретизируются группы пользователей информации финансовой отчетности.

В реальных коммерческих отношениях все участники рынка пользуются данными бухгалтерской (финансовой) отчетности и, следовательно, они должны понимать информацию, раскрываемую в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Поэтому к пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности следует отнести не только внешних потребителей информации, но и внутренних, то есть руководителей, менеджеров, специалистов и даже простых работников организации.

Таким образом, «... бухгалтерская (финансовая) отчетность – это единая система данных об имущественном состоянии и финансовом положении организации, о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета и других видов учета по общеустановленным и специальным формам за определенный период» [10, с. 233].



Аналогично определяется бухгалтерская отчетность в статье 3 ФЗ «О бухгалтерском учете» (№402-ФЗ от 06.12.2011г.) – «информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом [99].

Бухгалтерская (финансовая) отчетность организаций является важнейшим средством оперативного, тактического и стратегического управления организацией и ее сегментами. В целом отчетность, как отмечают Р.А. Алборов, С.М. Концевая, С.В. Козменкова, «... является завершающим этапом учетного процесса. Она представляет собой совокупность достоверной информации о деятельности хозяйствующего субъекта, группы взаимосвязанных организаций за определенный период времени, сгруппированных в установленном порядке и последовательности» [14, с. 411].

В бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций, в том числе сельскохозяйственных организаций, отражаются в основном финансовые показатели и некоторые нефинансовые показатели (урожайность сельскохозяйственных культур, продуктивность сельскохозяйственных животных и др.). Однако финансовых и нефинансовых показателей, формируемых в общепринятых отчетных формах, недостаточно для оценки перспектив развития организации и раскрытия социального, природного и экологического контекстов ее функционирования. Информацию о таких аспектах деятельности содержит нефинансовая отчетность, которую в сочетании со структурой и содержанием финансовой отчетности можно квалифицировать как интегрированную отчетность организации.

«Интегрированная отчетность должна представлять собой совокупность (систему) взаимосвязанных сведений и показателей, характеризующих выполнение стратегических целей устойчивого развития организации и отражающих ее способность генерировать (создавать) стоимость» в процессе изменения капиталов данного экономического субъекта во времени и пространстве [40].

По нашему мнению, формирование интегрированной отчетности представляет собой систему использования всех элементов метода бухгалтерского учета и других информационных систем организации в завершающем этапе работы ее бухгалтерии, других отделов управления. В бухгалтерском учете формируется информация, используемая во внутреннем управлении деятельностью организации и внешними пользователями. Результаты же всей финансово-хозяйственной и других видов деятельности на конец каждого отчетного периода для анализа и оценки имущественного и финансового состояния, платежеспособности организации, использования ее ресурсов и устойчивости развития необходимо обобщить в показателях интегрированной отчетности.

Показатели интегрированной отчетности, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность и финансовое состояние организации, будут использоваться как во внутреннем управлении хозяйствующего субъекта, так и внешними пользователями информации.

Отсюда возникает необходимость определения сущности понятия «интегрированная отчетность», обусловленная тем, что в современных условиях развития аграрной экономики следует представлять пользователям отчетности «данные для управления процессом устойчивого развития организации, а также результатах использования ее ресурсов в разрезе финансового, производственного, интеллектуального, человеческого, природного и социального капиталов в едином формате, где финансовые и нефинансовые показатели взаимосвязаны для достижения конкретно поставленных целей и задач» устойчивого развития [35].

Основные подходы разных авторов к определению дефиниции «интегрированная отчетность» представлены в таблице приложения 1.

Из определений, представленных в таблице приложения 1 видно, что Фонд МСФО, в настоящее время являющийся регулятором в области IR, и разработчики «Международных основ <ИО>» - Международный совет по интегрированной отчетности (IIRC) разделяют понятия «интегрированная отчетность» и «интегрированный отчет».

Интегрированную отчетность - «процесс, основанный на интегрированном мышлении, в результате которого создается периодический интегрированный отчет организации о создании стоимости в течение долгого времени и связанные с ним документы, относящиеся к аспектам создания стоимости», а интегрированный отчет - как «краткое сообщение о том, как стратегия, управление, эффективность и перспективы организации в контексте ее внешней среды приводят к созданию ценности с течением времени» [87].

Таким образом, Фонд МСФО, в настоящее время являющийся регулятором действий и процедур, связанных с формированием интегрированной отчетности, определяет ее как процесс, связанный с интегрированным мышлением, подчеркивая тем самым непрерывность создания стоимости.

Однако, с позиций лингвистических подходов, нам трудно согласиться с формулировкой Фонда МСФО в определении дефиниции «отчетность – это процесс», поскольку, любая отчетность – это система данных, полученных и документально отраженных на конкретное время и конкретную дату, даже, если подразумеваются непрерывность процессов формирования информации для этой отчетности.

В Российской юрисдикции в отношении правил формирования интегрированной отчетности специальных нормативно-правовых документов не принято, действует лишь Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 N 876-р «Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации» в контексте которого интегрированный отчет отнесен к категории публичной нефинансовой отчетности и дано его определение – «интегрированный отчет - документ, отражающий взаимосвязь между различными элементами, характеризующий бизнес-модель и ориентированный, прежде всего на инвесторов». [105].

Анализируя мнения ученых, представленные в таблице приложения 1 можно видеть, что определенная группа исследователей предлагает формировать интегрированную отчетность, основываясь на аналитической информационной базе компании с целью «удовлетворения информационных потребностей, заинтересованных

в хозяйственной деятельности организации стейкхолдеров и обеспечивая прозрачности деятельности компании» [41, 124].

В национальной и мировой экономике подавляющее большинство российских и международных компаний крупного бизнеса, вертикально и горизонтально интегрированных структур разрабатывают корпоративные стратегии и формируют долгосрочные планы устойчивого развития на базе национальных целей и программ. Основным инструментом представления и раскрытия информации о реализации корпоративной стратегии устойчивого развития в международной практике является интегрированный отчет.

Интегрированная отчетность представляется в виде фактического отражения реализации организацией своих стратегических планов. Она ориентирована на всех заинтересованных лиц, но прежде всего инвесторов, и охватывает все аспекты управления внешней средой, раскрывая предназначение и осуществление миссии организации [104].

У.Ю. Рощектаева указывает на важность предоставления пользователям интегрированной отчетности информации о стратегии компании, рисках и перспективах развития «... ценность интегрированного (инновационного) отчета заключается в аккумулировании данных о корпоративном управлении, стратегии организации, результативности и видении будущего в разрезе природных, социальных и экономических аспектов, что обеспечивает краткое и доступное представление информации в долгосрочном периоде времени» [130].

По мнению Хеннинга Драгера, руководителя департамента бизнес-сетей МСИО (IIRC), интегрированный отчет повествует «о стратегическом направлении развития компании и о том, как она работает с ресурсами. Необходимо заменить интегрированной отчетностью более имеющихся 200 стандартов» [21].

Лоханова Н.А. рекомендует включать в состав интегрированной отчетности как ретроспективные показатели финансовой отчетности, так и прогнозную информацию в части рисков и стратегии [34].

По мнению Ю.И. Сигидова и Д.А. Настенко, интегрированная отчетность – «это отчетность новой формации, в которой надо системно показать информацию о деятельности компании в области устойчивого развития» [135].

Основное отличие интегрированной отчетности от других форматов отчетности В.Г. Когденко и Н.В. Малиновская видят в удовлетворении требованиям разработки стратегии компании, объяснении стейкхолдерам, как бизнес создает стоимость [27, 36].

Л.И. Хоружий характеризует сущность интегрированной отчетности с позиции системного подхода, то есть как «систему элементов, репрезентирующих деятельность организации в характеристиках эффективности» [161].

В трактовке основной цели интегрированной отчетности большинство ученых сходятся в определении, что это «представление пользователям информации о ценностях, эффективности и устойчивого развития организации» [22, 37, 162], что во многом перекликается с трактовкой в Международных основах «Интегрированная отчетность» (IR).

Многие исследователи проблем отчетности по устойчивому развитию считают, что тренд развития корпоративной отчетности направлен на соединение различных ее видов в единый отчет [38, 124, 135], что, по сути, обусловило формирование понятия «интегрированная отчетность» и, как следствие, принятие Международного стандарта «Интегрированная отчетность» (IR) [87].

Так, Н.Т. Лабынцев и Б.В. Черский отмечают, что «... нефинансовая отчетность представляет собой совокупность управленческой информации, финансовой аналитики, статистических данных и отчета об устойчивом развитии» [33, с.11].

Прядкина Е.А. пишет, что особое место в современной системе корпоративной отчетности «... занимает публичная нефинансовая отчетность, представленная в виде социальной отчетности (СО), отчетности по устойчивому развитию (ОУР), интегрированной отчетности (ИО) или экологической отчетности (ЭО) [125, с.22].

В научных публикациях различные специалисты выделяют различные группы отчетности, где считают интегрированную отчетность отдельным форма-

том: корпоративная отчетность и отчетность корпораций [142]; финансовая отчетность в узком смысле (ныне используемый стандартный вариант) и в широком смысле (набор отчетов о деятельности организации, связанной с социальной и экологической ответственностью, рисками, а также отчетность об устойчивом развитии и интегрированная отчетность) [37, с.31-41]; финансовая, социальная и интегрированная отчетность [139, с.2-15]; бизнес-отчетность (бухгалтерская, финансовая) и нефинансовая отчетность (социальная, экологическая, об устойчивом развитии и интегрированная) [13, с.2-9].

Встречается и совсем другая точка зрения о сущности интегрированной отчетности. Например, А.А. Кемпф рассматривает интегрированную отчетность с точки зрения «...категории, характеризующей существенную фактическую и прогнозную финансовую и нефинансовую информацию в разрезе видов капиталов, для понимания заинтересованными сторонами процесса создания стоимости, стратегии и рисков экономического субъекта в сложившихся условиях деятельности...» [26, с.9]. Нам представляется не в полной мере аргументированным сведение сущности интегрированной отчетности только к характеристике информации для понимания пользователями. Более обоснованным будет определение сущности интегрированной отчетности на основании научного подхода и ее рассмотрение как сложной организованной системы.

Таким образом, в современной научной литературе по определению сущности, а также содержания интегрированной отчетности встречаются самые различные точки зрения экономистов. Это связано с тем, что в Международном стандарте «Интегрированная отчетность (<ИО>» определение интегрированной отчетности также не является исчерпывающим.

Так, Международные основы <ИО> определяют дефиницию «интегрированная отчетность» как «... краткое отображение того, как стратегия, управление, результаты и перспективы организации в контексте внешней среды ведут к созданию стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе» [40].

Необходимо отметить, что стандарт не дает определения и не раскрывает о создании какой стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе идет речь [12, с.907]. Стоимость может быть вновь созданная, то есть произведенная продукция (работы, услуги), действительная, потребительная, меновая и т.д.

Нам представляется, что в краткосрочной перспективе в сельскохозяйственных организациях возникает вновь созданная стоимость в виде произведенной сельскохозяйственной продукции, а в среднесрочной и долгосрочной перспективе создается стоимость в виде вложений во внеоборотные активы производственной деятельности организации, в развитии ее социальной и природно-экологической инфраструктуры, а также увеличении интеллектуальной собственности и повышении профессиональной компетентности персонала.

В Распоряжении Правительства Российской Федерации от 05.05.2017г. №876-р «Концепция развития публичной нефинансовой отчетности» интегрированная отчетность называется «нефинансовая отчетность» [49].

В данном распоряжении определено, что «Публичная нефинансовая отчетность представляет собой совокупность сведений и показателей, отражающих цели, подходы и результаты деятельности организации по всем существенным вопросам социальной ответственности и устойчивого развития, включая минимальный перечень обязательно раскрываемых показателей» [49].

Публичная нефинансовая отчетность нацелена на раскрытие информации о деятельности организации «в контексте социальной ответственности и устойчивости развития» [49], отражая взаимодействие с другими экономическими субъектами, а также иные результаты, в том числе экономические, экологические и социальные составляющие хозяйственно-производственной деятельности.

Из выше приведенного определения можно сделать предположение о том, что публичная нефинансовая отчетность – это, по существу, также является интегрированной отчетностью, так как будет отражать те же показатели, что и предусмотрено в Международном стандарте «Интегрированная отчетность (<ИО>)».

На основании изучения выше указанных нормативных документов, а также научных трудов отечественных и зарубежных специалистов, других литературных источников можно сформулировать собственное (авторское) определение интегрированной отчетности.

Так, по нашему мнению, интегрированная отчетность представляет собой систему взаимосвязанных по форме и содержанию видов отчетов финансового, управленческого, производственного и статистического учета, отражающую наличие и трансформацию различных видов капиталов в процессах создания стоимости, оценку использования ресурсов, показателей экономической, социальной, экологической эффективности деятельности и устойчивого развития сельскохозяйственной организации.

Данное определение является универсальным, определяющим то, что интегрированная отчетность:

- состоит из отчетных форм всех видов учета, используемых в сельскохозяйственных организациях;
- отражает всю необходимую информацию о движении ресурсов, их использовании в хозяйственной деятельности организации;
- раскрывает информацию о создании стоимости, о наличии и трансформации различных видов капиталов организации;
- способствует расчету и оценке показателей экономической, социальной и экологической эффективности деятельности организации, а также ее устойчивости развития.

Из выше приведенного авторского определения следует также, что интегрированная отчетность должна раскрывать как финансовые показатели деятельности организации, так и ее нефинансовые показатели. В связи с этим интегрированная отчетность может включать в свой состав бухгалтерскую (финансовую) отчетность, отчетность о затратах на производство и продажи продукции (работ, услуг), отчетность о эффективности использования ресурсов в организации и устойчивости ее развития и др. (рис. 1.2.)





Источник: разработано автором

**Рисунок 1.2 – Модель формирования и послойного раскрытия цифровой информации в интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций**

При этом интегрированная отчетность должна стать механизмом реализации технологии решения следующих задач корпоративного управления экономического субъекта:

- развития политики корпоративного управления экономической, социальной и экологической эффективностью деятельности организации;
- повышения качества информации о создании новой стоимости в организации для обеспечения оптимальности распределения ее финансового капитала;

- совершенствования всей экономической информационной системы организации путем ее цифровизации [42, 71, 75] и создания в ней подсистем: цифровая бухгалтерская информационная подсистема (ЦБИС); цифровая аналитическая информационная подсистема (ЦАИС); цифровая планово-прогностическая информационная подсистема (ЦППИС) и др. [38, с.136-138] (рисунок 1.3);

- развития конкурентоспособности и инвестиционной привлекательности деятельности организации.



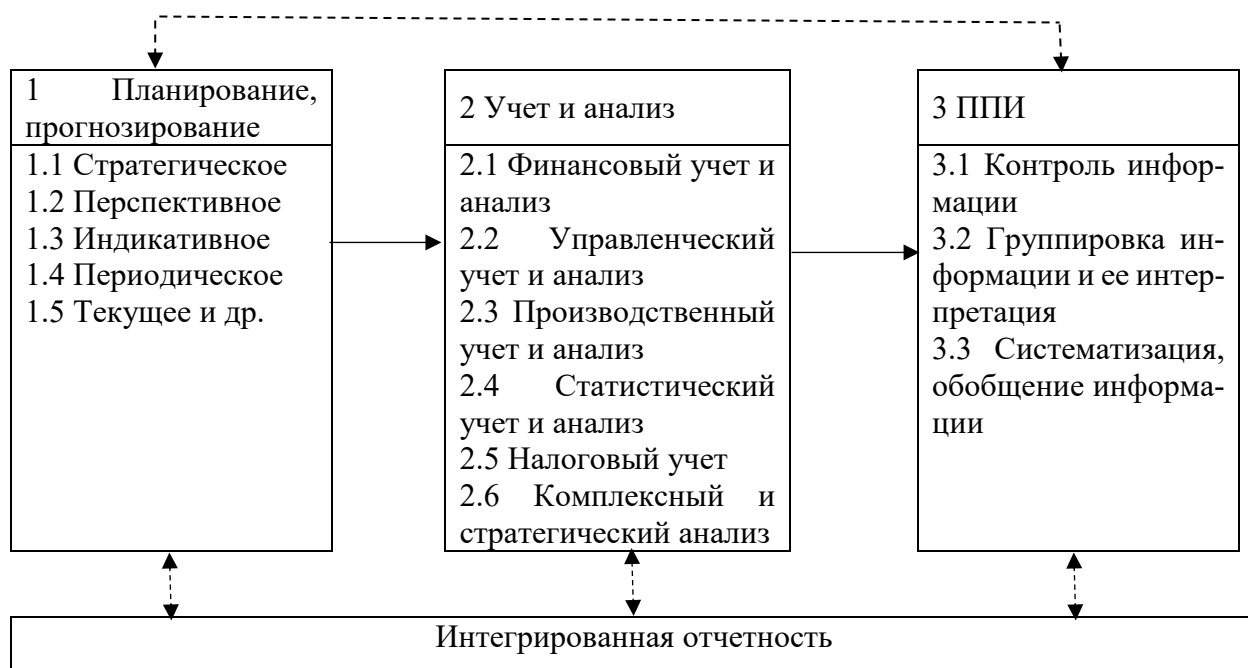
Источник: разработано автором

**Рисунок 1.3 – Цифровая экономическая информационная система и ее подсистемы**

В экономической информационной системе сельскохозяйственной организации целесообразно предусмотреть подсистему проверки информации для формирования показателей интегрированной отчетности (ППИ). Включение в информационную базу интегрированной отчетности ППИ принципиально будет менять формирование показателей интегрированной отчетности в сторону повышения степени надежности, нейтральности, полезности и объективности этих показателей. Все это позволит пользователям интегрированной отчетности принимать научно обоснованные экономические решения на базе предварительно проверенной и достаточно достоверной информации интегрированной отчетности [38, с.136-138] (рисунок 1.4).

При рассмотрении и создании надежной информационной базы интегрированной отчетности можно в подсистеме проверки информации (ППИ) применять современные информационные технологии и компьютерные программы, реализующие автоматизировано такие процедуры ППИ, как интерпретация, оценка ситуации, контроль, обеспечение формирования показателей интегрированной отчетности.

Приведенная концептуальная модель информационного обеспечения интегрированной отчетности при ее внедрении и практической реализации будет способствовать повышению надежности, достоверности и полезности показателей данной отчетности для ее внутренних и внешних пользователей.



Источник: разработано автором

**Рисунок 1.4 – Информационное обеспечение интегрированной отчетности сельскохозяйственной организации**

В соответствии с «Международными основами <IR>» нами определена целевая направленность интегрированной отчетности и представлена на рисунке 1.5.

Цели интегрированного отчета			
<p>Выработка эффективного и связного подхода к корпоративной отчетности, которая раскрывала бы полный спектр факторов, оказывающих существенное воздействие на способность предприятия генерировать ценность на протяжении времени, и соединяла бы в себе другие направления отчетности</p>	<p>Отражение достоверной информации для распределения финансового капитала, стимулирующего долгосрочное, а также кратко- и среднесрочное создание ценности</p>	<p>Увеличение подотчетности и ответственности в отношении всех видов капитала</p>	<p>Осуществление мероприятий, способствующих созданию ценности</p>

Источник: «Международные основы <IR>»

**Рисунок 1.5 – Целевая направленность интегрированной отчетности**

Дальнейшее развитие интегрированной отчетности как современной модели корпоративной отчетности, по нашему мнению, необходимо рассматривать с точки зрения поступательных изменений, которые могут происходить в способах формирования и оценки показателей интегрированной отчетности, в составе ее элементов, структуре, а также аспектах улучшения содержания.

«В настоящее время из всех отраслей национальной экономики, наибольшее значение составление отчетности об устойчивом развитии имеет для организаций отрасли АПК. В первую очередь, это обусловлено выполнением требований государственных стратегий развития и законодательства РФ по устойчивому развитию, наличием государственной поддержки и субсидирования отрасли, а также формированием отраслевой специализированной отчетности организациями АПК, имеющей признаки интегрированной отчетности» [40].

«Таким образом, для организаций АПК неуклонно возрастает актуальность формирования интегрированной отчетности в целях обеспечения устойчивого развития. По оценке Продовольственной и сельскохозяйственной организации ООН, сельское хозяйство имеет огромные перспективы роста. Так, для покрытия спроса на сельскохозяйственную продукцию к 2050 году по сравнению с 2015 годом в агропромышленном комплексе должно производиться почти на 60% больше биотоплива, кормов и продуктов питания» [123].

«Кроме того, ожидается, что изменение климата в более высоких широтах приведет к повышению температуры, что повлечет за собой существенный рост продукции сельскохозяйственного производства в России. Таким образом, можно говорить, что Россия имеет определенные перспективы в развитии экспорта в мировой торговле сельскохозяйственной продукцией, более того именно торговля может оказать положительное воздействие на процесс адаптации к изменению климата за счет перераспределения из стран, где имеется избыток, в страны, где ощущается ее нехватка» [2].

Большое внимание к развитию сельскохозяйственной отрасли наблюдается со стороны ООН (ФАО), декларирующей принципы устойчивого развития и ведения

сельского хозяйства, которые заключаются в повышении эффективности использования ресурсов, осуществлении действий по защите природы, повышении устойчивости людей, общин и экосистем к воздействиям извне.

В настоящее время сельское хозяйство стало приоритетной отраслью российской экономики и играет важную роль в обеспечении продовольственной безопасности. В сельском хозяйстве широко используются современные технологии, семена, пестициды, саженцы, искусственно выведенные породы птиц и животных, ветеринарные препараты и многое другое. Вместе с тем сохраняется еще определенная зависимость отечественных сельскохозяйственных товаропроизводителей от стабильности мировых рынков и валютного курса.

«Бухгалтерская отчетность сельскохозяйственной организации, включающая специализированные формы отчетности, составляется на основании данных всех видов учета – бухгалтерского, статистического и оперативно-технического, благодаря чему обеспечивается возможность отражения в ней финансовой и частично нефинансовой информации о деятельности организации [139, с.2-15]. В ее состав входят типовые и специализированные формы, утверждаемые Минфином и Минсельхозом России. Так, к специализированным формам относятся 13 форм для организаций, 2 формы для потребительских кооперативов и 2 формы для КФХ и ИП» [120].

«По существу, годовая бухгалтерская отчетность организации аграрной сферы представляет собой комбинированную отчетность, так как включает, наряду с общеустановленными формами, специализированные формы в которых отражаются показатели, как финансового учета, так и частично управленческого и статистического учета. В данной отчетности находят отражение и показатели производственного учета, характеризующие использование ресурсов организации, ее затраты на производство, себестоимость произведенной продукции, объемы выхода продукции, площадь сельскохозяйственных угодий, поголовье животных, численность работников, затраты труда, фонд оплаты труда, движение произведенной сельскохозяйственной продукции, наличие техники и др.» [156].

Однако «формирование показателей специализированной отчетности направлено на цели отражения информации для органов государственного управления о расходовании субсидий и оценке влияния мер государственной поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей» [40].

«Процессы интеграции отечественного АПК в мировую экономику обуславливают необходимость формирования интегрированной отчетности крупными организациями сельского хозяйства, поскольку в результате внедрения этого формата отчетности они получают следующие преимущества:

- повышение качества отчетности для отечественных и иностранных пользователей за счет повышения степени ее прозрачности, сопоставимости и снижения информационного риска;

- возможность объективной оценки соответствия стратегии целям устойчивого развития сельскохозяйственных организаций;

- возможность конкурировать за инвестиции за счет повышения доверия инвесторов» [40].

«Для организаций АПК необходимо разработать механизмы и инструменты консолидации аспектов финансовой, отраслевой, управленческой и статистической отчетности в системе интегрированной отчетности, которая сможет показать способность организации генерировать ценность во времени и раскрывать информацию об устойчивом развитии» [156].

Положительными сторонами интегрированной отчетности для организаций АПК являются: повышение доверия и укрепление диалога со стейкхолдерами за счет роста прозрачности и достоверности сведений; возможность мониторинга результатов и рисков организации органами власти и внутренним менеджментом.

## 1.2 Принципы, функции и требования, предъявляемые к интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций

Согласно «Международным основам <ИО>» к принципам формирования интегрированной отчетности относятся: «стратегическая направленность и ориентация на будущее; связанность информации; отношения с заинтересованными сторонами; существенность; лаконичность; надежность и полнота; последовательность и сопоставимость» [40].

На наш взгляд, целесообразно уточнить представленный состав принципов в связи с дискуссионным характером понятийного аппарата в нормативных и научно-методических источниках.

Принцип (*principium*) в переводе с латинского буквально означает «начало» или «исходное положение». По сути, принцип определяет все последующие, вытекающие из него утверждения.

Толковый словарь русского языка С.И. Ожегова определяет принцип как научное или нравственное начало, основание, правило, основу, от которой не отступают [111].

Согласно Философскому словарю, «принцип - первоначало, руководящая идея, основное правило поведения». [153].

В Большой советской энциклопедии приведены значения принципа, как 1) основного исходного положения какой-либо теории, учения, науки, мировоззрения, политической организации и т.д.; 2) внутреннего убеждения человека, определяющее его отношение к действительности, нормы поведения и деятельности; 3) основной особенности устройства какого-либо механизма, прибора. [18].

Бухгалтерские стандарты представляют собой развитие определённых принципов, являющихся началом и основой всего живого учёта [49]

Международные стандарты финансовой отчетности базируются на таких основополагающих принципах составления отчетности, как: требования к качеству информации; принципы учета информации (отражения информации в учете); элементы финансовой отчетности. [65]

То есть, в МСФО (IAS 1) требования включены в принципы составления отчетности. Поэтому считаем необходимым разграничить эти понятия, так как отождествление принципов и требований, согласно Международным основам интегрированной отчетности, представляется необоснованным.

Требование - то же, что необходимость, условие, которое должно быть выполнено. [45] Требования вытекают из принципов, конкретизируя их. К принципам формирования интегрированной отчетности следует относить исходные положения концепции интегрированной отчетности. А требования к информации, отражаемой в отчетности, призваны определять те характеристики, которыми должна обладать информация, представляемая в интегрированной отчетности. Логично считать, что принципы, помимо требований, содержат также допущения и правила.

В МСФО понятие «принцип» применяется в отношении отчетности, а в отечественных нормативных документах практически не упоминается. Так, ФСБУ 4/2023 устанавливает требования - условия достоверности отчетности, представленные на рисунке (рис. 1.6).



Источник: Требования к бухотчетности по новому ФСБУ 4/2023  
[\[https://www.buhgalteria.ru/article/trebovaniya-k-bukhotchetnosti-po-novomu-fsbu-4-2023-chto-vazhno-znat?ysclid=m0m0lpsex1596056567\]](https://www.buhgalteria.ru/article/trebovaniya-k-bukhotchetnosti-po-novomu-fsbu-4-2023-chto-vazhno-znat?ysclid=m0m0lpsex1596056567)

**Рисунок 1.6 – Условия достоверности бухгалтерской отчетности**



Поскольку в документе речь идет об условиях, которые должны быть соблюдены, можно констатировать, что они являются требованиями, предъявляемыми к составлению достоверной отчетности.

Понятие «требование» определено в стандарте ГОСТ Р ИСО 9000-2015, как «потребность или ожидание, которое установлено, обычно предполагается или является обязательным». [32] Авторы рассматривают требование, как совокупность условий, подлежащих выполнению. [27] Л. Новиков в русской редакции нотации RUP приводит следующее определение понятию «требование» - это условие или возможность, которой должна соответствовать система [98].

Применительно к отчетности, можно констатировать, что требованиями являются определенные предписания, устанавливающие порядок формирования информации в отчетности.

Требования к информации, формируемой в системе бухгалтерского учета: полезность, уместность, надежность, сравнимость, своевременность, закреплены в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России. [66]

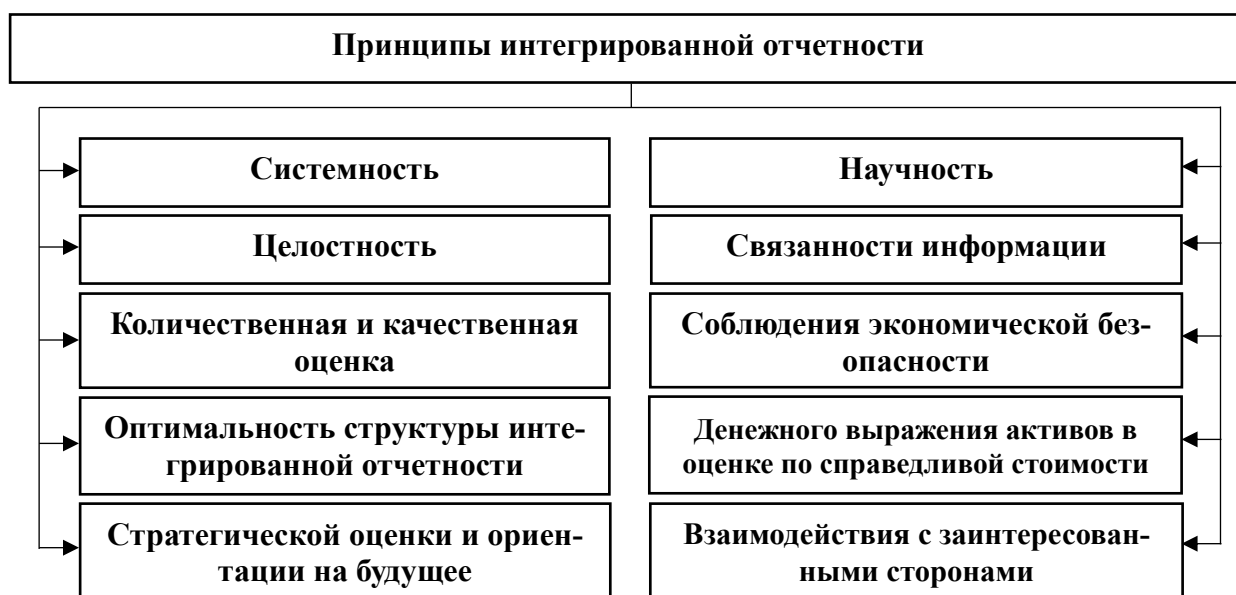
Таким образом, в результате проведенного анализа источников литературы приходим к выводу, что существенность, лаконичность, надежность и полнота, последовательность и сопоставимость не являются фундаментальными положениями какой-либо теории, то есть принципами, а раскрывают условия достоверности представляемой отчетности, необходимы к выполнению и, следовательно, по сути своей они являются требованиями подготовки и составления интегрированной отчетности.

Принципы представляют собой основные исходные (можно сказать фундаментальные) положения какой-либо теории, ученья (лат. *prīncipiūm* основа, начало) [113, с.614; 137, с.409]. В связи с этим считаем необоснованным отождествление принципов и требований формирования интегрированной отчетности.

Считаем, что к основным принципам формирования интегрированной отчетности можно отнести следующие основополагающие положения принцип системности; принцип целостности; принцип оптимальности структуры интегрированной отчетности; принцип количественной и качественной оценки; принцип научности;

принцип соблюдения экономической безопасности; принцип денежного выражения активов в оценке по справедливой стоимости; принцип стратегической оценки и ориентации на будущее; принцип связанности информации; принцип взаимодействия с заинтересованными сторонами.

Первые семь принципов предлагаются нами, остальные три принципа рекомендованы Международными основами «Интегрированная отчетность <ИО>». Для наглядности предлагаемые принципы приведены на рисунке 1.7.



Источник: составлено автором

**Рисунок 1.7 – Принципы формирования интегрированной отчетности**

Принцип системности является философским универсальным утверждением, согласно которому все предметы и явления мира представляют собой системы той или иной степени целостности и сложности. Суть принципа выражается в выдвинутом еще в античности тезисе: «Целое больше суммы своих частей». Принцип системности использовался на протяжении всей истории развития человеческого познания. На его основе строились философские обоснования тектологии, общей теории систем, кибернетики, системного подхода, системного анализа, синергетики и других системных теорий. [73]

Применительно к интегрированной отчетности принцип системности означает, что интегрированную отчетность для дальнейшего совершенствования необходимо рассматривать как организованную систему, наличествующую структурную форму и соответствующее содержание, которые должны функционировать в гармоничном единстве в процессе развития данной системы.

Принцип системности обусловлен также тем, что интегрированная отчетность носит системный характер, включает в свой состав множество элементов (отчетов разных видов учета: финансового, управленческого, производственного и статистического), которые взаимосвязаны между собой и обеспечивают устойчивость структуры интегрированной отчетности.

В Философской энциклопедии понятие «целостность» выражает интегрированность, самодостаточность, автономность объектов, обладающих сложной внутренней структурой. [140]

Принцип целостности – система интегрированной отчетности должна отвечать задачам обобщения, подготовки и представления пользователям финансовой и нефинансовой информации об устойчивом развитии организации, о эффективности использования средств ее капиталов в экономической, социальной и экологической сферах деятельности данного хозяйствующего субъекта.

Принцип оптимальности структуры интегрированной отчетности означает, что те элементы (отдельные отчетные формы) интегрированной отчетности, которые не могут раскрывать существенную, полезную и релевантную информацию для соответствующих пользователей, должны быть изъяты из состава данной интегрированной отчетности как излишние. Также он предполагает оптимальное сочетание финансовых и нефинансовых показателей, отражающих процесс устойчивого развития организации АПК.

Принцип количественной оценки, как универсальный метод исследования, направлен на конкретизацию данных в числовом формате, то есть на измерение явления или процесса.

Качественные методы оценки способствуют установлению причинно-следственных связей, определенных характеристик (не всегда поддающихся измерению с математической точки зрения).

Применительно к интегрированной отчетности принцип количественной и качественной оценки означает, что в интегрированной отчетности для отражения отдельных финансовых и нефинансовых показателей используются натуральные, трудовые и денежные измерители, а для оценки ресурсов (имущества) организации, ее произведенной продукции различные стоимостные категории (рыночные цены, справедливая стоимость, себестоимость, трансфертные цены и др.) с учетом их качества (полезности).

Принцип научности означает, что все структурные элементы интегрированной отчетности и отражаемые в них показатели научно обоснованы путем предварительного изучения с точки зрения теории и практической необходимости.

Принцип экономической безопасности вытекает из возрастающей роли экономической безопасности, как фундамента деятельности организации, без которого субъект хозяйствования не может функционировать и развиваться. [133]

Данный принцип предполагает, что в интегрированной отчетности не подлежит раскрытию информация, которая могла бы стать основой для создания негативных явлений, угроз и опасностей для деятельности организации.

Принцип денежного выражения активов организации в оценке по справедливой стоимости означает, что справедливая стоимость активов должна определяться с учетом их квалитетических показателей количественного выражения их качества (полезности).

Содержание принципа стратегической оценки и ориентации на будущее заключается в том, что показатели интегрированной отчетности должны позволять провести анализ стратегии организации по использованию ее капиталов и созданию стоимости в текущем и долгосрочном периодах [87].

Принцип связанности информации означает, что интегрированная отчетность должна представлять целостную картину взаимосвязи между финансовыми и нефинансовыми показателями, а также натуральными и стоимостными величинами

активов организации, влияющими на способность данной организации создавать стоимость не только в текущем периоде, но и в течении длительного времени. Данный принцип нацелен также на развитие интегрированного мышления у исполнителей подготовки и представления данной отчетности, а также других специалистов организации.

Принцип взаимодействия с заинтересованными сторонами означает, что интегрированная отчетность должна позволять проводить мониторинг характера и качества отношений ключевыми заинтересованными лицами для учета их закономерных потребностей и интересов [87].

В системе управления устойчивым развитием сельскохозяйственной организации с учетом вышеперечисленных принципов интегрированная отчетность выполняет следующие функции: информационная функция; контрольная функция; аналитическая функция; прогностическая функция.

Информационная функция интегрированной отчетности заключается в предоставлении и обеспечении информацией внутренних и внешних пользователей об изменениях (трансформациях) капиталов организации в процессах создания стоимости во времени и пространстве, и устойчивом развитии данной организации, а также о использовании ее ресурсов в производственно-экономической, социальной и природно-экологической сферах.

Контрольная функция интегрированной отчетности заключается в том, что она дает возможность оценивать процесс создания стоимости в организации, а также проводить мониторинг внешней и внутренней среды в контексте миссии и стратегии организации с целью выявления рисков, угроз и определения управленческих решений по их нейтрализации. Контрольная функция также связана с проверкой достижения данной организацией поставленной цели в выполнении задач устойчивого развития ее деятельности, обеспечения конкурентоспособности и инвестиционной привлекательности данного хозяйствующего субъекта [40].

Аналитическая функция интегрированной отчетности заключается в том, что при использовании информации интегрированной отчетности можно проводить

комплексный экономический анализ эффективности использования ресурсов организации в экономической, социальной и экологической сферах деятельности, а также оценивать ее финансовое состояние, развитие свойств предпринимательской деятельности и реализации стратегии организации по созданию стоимости и использованию капиталов данного экономического субъекта. Анализ финансовых и нефинансовых показателей интегрированной отчетности позволяет также оценить как данная организация при использовании капиталов будет достигать стратегических целей, устойчивости развития и создания стоимости в будущем.

Прогностическая функция интегрированной отчетности заключается в том, что на основании показателей интегрированной отчетности можно прогнозировать финансовые, производственные (операционные) результаты организации, возможности улучшения трансформации ее капиталов и создания стоимости в будущем, а также стратегии дальнейшего устойчивого развития, улучшения результатов деятельности и репутационных перспектив данного хозяйствующего субъекта.

Из общепризнанных предположений бухгалтерского учета при формировании интегрированной отчетности, по нашему мнению, необходимо применять допущение непрерывности деятельности и допущение имущественной обособленности организации.

Содержание этих допущений определено в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008, приказ Минфина России от 06.10.2008г. №106н, в ред. от 07.02.2022г.), что позволяет не повторять эти определения. [122]

На современном этапе развития аграрной экономики, как уже отмечали выше, особо актуальными становятся вопросы формирования финансовой и нефинансовой информации, характеризующие способности сельскохозяйственной организации о создании стоимости в ее экономической, социальной и экологической сферах. Такая информация формируется в интегрированной отчетности, которая представляется пользователям для принятия научно обоснованных управленческих решений. Поэтому информация интегрированной отчетности должна быть достоверной,

объективной, уместной и полезной для пользователей. В связи с этим, при составлении интегрированной отчетности следует учитывать требования, предъявляемые к такой отчетности. При этом необходимо эти требования упорядочить для последовательного познания и применения, четко определив их содержание для составителей интегрированной отчетности, а также необходимо, по нашему мнению, сформулировать последствия при несоблюдении этих требований [82, с.747-748] (таблица 1.1).

**Таблица 1.1 - Требования, предъявляемые к интегрированной отчетности организации**

№ п/п	Требования	Содержание требований	Последствия при несоблюдении требования
1	Экономичность	Затраты на формирование интегрированной отчетности должны окупаться полезностью ее показателей для управления.	Перерасход средств и экономическая неоправданность составления такой отчетности.
2	Существенность	Показатели интегрированной отчетности должны раскрывать информацию для оценки создания стоимости в организации.	Невозможность определения формирования стоимости в виде ресурсов, затрат, капитальных вложений в экономической, социальной и экологической сферах деятельности.
3	Своевременность	Своевременность формирования всех форм интегрированной отчетности для представления информации пользователям с целью принятия решений.	Снижение информационных потребностей для своевременного принятия решений пользователями.
4	Достоверность, полнота	Документальное подтверждение и отражение в полном объеме всех существенных показателей	Интегрированная отчетность будет представлять искаженные показатели.
5	Полезность	Полезность информации интегрированной отчетности зависит от ее надежности, уместности и понятности.	Невозможность принятия по данным отчетности стратегических решений.
6	Ограниченность доступа, публичности	Ограничение доступа к информации отдельных форм интегрированной отчетности с целью обеспечения экономической безопасности организации.	Повышение угроз, опасностей, рисков и неопределенностей в экономике организации.
7	Периодичность	Периодическое или один раз на конец года составление и представление пользователям форм интегрированной отчетности.	Отсутствие выбора в учетной политике организации.

Продолжение таблицы 1.1

8	Сопоставимость	Показатели интегрированной отчетности должны быть сопоставимыми с показателями планов и других документов организации.	Отсутствие возможности сравнения и оценки достижения уровня устойчивого развития.
9	Сбалансированность и взаимосвязанность	Финансовые и нефинансовые показатели интегрированной отчетности должны быть взаимосвязаны и сбалансированы.	Невозможность представления целостной картины о создании стоимости в экономической, социальной и экологической сферах организации.
10	Лаконичность	Краткое и ясное раскрытие целей интегрированной отчетности в показателях и нефинансовых сведениях об устойчивом развитии организации	Отсутствие или затруднение возможности отделить главное от второстепенного, что может привести к принятию ошибочных решений стейкхолдерами и менеджментом организации

Источник: составлено автором

При соблюдении приведенных требований интегрированная отчетность организации будет обеспечивать в первую очередь систему управления организации и ее сегментов деятельности всей необходимой информацией для принятия решений по повышению эффективности использования ресурсов и устойчивости развития процессов воспроизводства данного хозяйствующего субъекта [41, с.747-748]. Внешние пользователи такой отчетности будут иметь возможность полного использования информации этой отчетности, характеризующей эффективность использования ресурсов организации и процесс создания стоимости в ее экономической, социальной и экологической сферах деятельности [37, 40, 87, 38]. В этой связи особое внимание при разработке интегрированной отчетности следует обращать к содержанию форм этой отчетности и методологии их формирования [37, 145, 156, 158, 160]. Этому способствует соблюдение предлагаемых нами требований к формированию интегрированной отчетности.

Ключевая идея концепции системы сбалансированных показателей заключается в трансформации стратегии организации в конкретные, вполне осязаемые цели, показатели (индикаторы) и затем – в мероприятия. Формирование системы показателей и разработка методик их расчета должны быть нацелены на удовлетворение стейкхолдеров в информации о сельскохозяйственной организации.



В общем виде предлагаемые нами методологические подходы к формированию интегрированной отчетности представлены в формате концептуальной модели на рисунке 1.8.

Предлагаемая Концептуальная модель методологии формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственными организациями представляет собой совокупность взаимосвязанных фундаментальных концепций, руководящих принципов, методов, функций, требований и допущений, элементов интегрированной отчетности. Ключевыми пользователями и участниками формирования ИО при помощи обратной связи являются стейкхолдеры.



Рисунок 1.8 – Концептуальная модель методологии формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций (*жирным курсивом выделены инструменты формирования ИО, предложенные автором*)

### **1.3 Организация и концептуальные положения развития системы интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций**

Поступательное и интенсивное развитие сельского хозяйства во взаимосвязи с другими отраслями нашей страны за последние годы, глобализация аграрной экономики и аграрных рынков продовольствия требуют интегрированного подхода ко всей деятельности сельскохозяйственных организаций. Интегрированный подход к сельскохозяйственной деятельности и использования в системе управления этой деятельностью современного инструментария информационного обеспечения требуется также из-за существующей зависимости от окружающей природной среды, потребителей сельскохозяйственной продукции, работников сельскохозяйственных организаций, а также от устойчивости развития сельскохозяйственного производства и аграрной экономики в целом.

Устойчивое развитие в контексте EGS развития особенно актуально для сельскохозяйственных организаций России, поскольку Россия самая большая страна в мире, занимает одну седьмую часть площади суши Земли и оказывает влияние на экологию всей планеты.

В России на современном этапе действует нормативно-правовая система по устойчивому развитию, основанная на Концепции перехода РФ к устойчивому развитию (1996 год), как «стабильному развитию, не разрушающему своей природной основы» [67].

Систематизация нормативно-правовой базы РФ в области устойчивого развития позволила нам выявить отрасль национальной экономики – Агропромышленный комплекс РФ, устойчивое развитие которого закреплено Федеральными законами РФ, Указами Президента РФ, Распоряжениями Правительства, Доктриной продовольственной безопасности России, Стратегией развития АПК и реализуется через систему Государственных программ и Федераль-

ных целевых программах развития сельского хозяйства и сельских территорий, в которых указано, что задачами определяющими направление развития отрасли является повышение устойчивости сельскохозяйственного производства.

Также в Доктрине продовольственной безопасности РФ национальными интересами государства на долгосрочный период являются устойчивое развитие и модернизация сельского хозяйства и устойчивое развитие производства сельскохозяйственной продукции (на основе принципов научно обоснованного планирования).

В соответствии с пунктом 22 Доктрины продовольственной безопасности РФ необходимо обеспечить достижение Повестки дня в области устойчивого развития, принятой ООН 25 сентября 2015 года.

Таким образом, для решения национальных стратегических задач устойчивого развития АПК необходимо формировать информационную базу для принятия решений и анализа выполнения требований законодательства в области устойчивого развития. Для информационно-аналитического обеспечения управления в области устойчивого развития наиболее целесообразно, по нашему мнению, было бы использовать стандартизированный формат интегрированной отчетности, дополненный информацией, отражающей достижение организациями АПК целей устойчивого развития [40].

В РФ утверждены национальные цели развития до 2030 года, направленные на достижения целей устойчивости развития (ЦУР). Национальные цели Российской Федерации отражены в национальных проектах, стратегических и программных документах, обобщающих цели устойчивого развития: Доктрина продовольственной безопасности РФ [104], Экологической доктрине Российской Федерации [169], государственных программ «Комплексное развитие сельских территорий», «Развитие образования», «Доступная среда», «Содействие занятости населения».

Некоторые из перечисленных выше документов напрямую определяют цели устойчивого развития конкретным отраслям. Так, Доктрина продовольственной безопасности РФ [104], развивающая положения Стратегии национальной безопасности РФ, в качестве национальных интересов государства на долгосрочный период выделяет устойчивое развитие сельского и рыбного хозяйства, а задачами достижения продовольственной безопасности определяет устойчивое развития производства сельскохозяйственной продукции, достаточное для обеспечения продовольственной независимости, в т.ч. устойчивое развитие животноводства [104].

Также Доктрина продовольственной безопасности РФ [104] ставит задачи достижения Повестки дня в области устойчивого развития [119]. Это обусловлено, в том числе, принятием в России Экологической доктрины [169] и в ее развитие – Стратегии экологической безопасности [103].

Устойчивое развитие сельского хозяйства обусловлено в первую очередь с состоянием окружающей среды. Проблемы окружающей среды с каждым годом становятся более глобальными, что важно для сельского хозяйства, активно использующего природные ресурсы. С одной стороны, природные ресурсы, используемые агробизнесом, загрязняются организациями промышленного сектора, с другой стороны, интенсивное развитие сельского хозяйства сопровождается загрязнением почвы, водоемов и атмосферы вредными компонентами.

Для управления рисками на разных уровнях принятия решений необходима информация как финансовая (преимущественно экономические и инвестиционные цели), так и нефинансовая (преимущественно социальные и экологические цели), которая может быть получена из информационных систем организаций и системы национальных счетов (СНС) [156].

В настоящее время в РФ принята Концепция развития публичной нефинансовой отчетности и на рассмотрении в Государственной думе РФ находится проект закона о публичной нефинансовой отчетности [105].

Потребность в нефинансовой отчетности обусловлена необходимостью развития отношений с финансовыми и нефинансовыми стейкхолдерами. Качественная нефинансовая отчетность демонстрирует, что организация умеет управлять рисками и пользоваться рыночными возможностями, а также нести социальную корпоративную ответственность. Процесс формирования отчетности позволяет выявлять приоритеты корпоративной ответственности и достигать эффективности как в стратегическом, так и тактическом плане.

Хорошо подготовленный нефинансовый отчет должен содержать достоверное и полное описание достигнутых успехов и неудач в развитии компании. Как минимум нефинансовый отчет должен передавать видение организации в сфере корпоративной ответственности и соответствовать ожиданиям стейкхолдеров [142, 157].

В настоящее время, нефинансовая отчетность составляется разными способами, часть компаний составляют ее в свободной форме, другая часть – используя определенные стандарты. Однако еще не сформировался единый подход и единые требования к раскрытию информации по EGS-факторам.

Среди широкого многообразия различных стандартов можно выделить наиболее часто используемые, приведенные в таблице 1.2.

**Таблица 1.2 – Подходы к формированию публичных нефинансовых отчетов**

Стандарты/ Организации	Вид отчета	Стейкхолдеры
IR	Интегрированный отчет	Акционеры, инвесторы
GRI	Отчет об устойчивости	Менеджмент, общество
SASB	Отчет об устойчивости (отраслевой)	Отраслевой сегмент стейкхолдеров, инвесторы
CDP	Экологический и социальный отчет	Общество, менеджмент
CDSB	Экологический отчет	Общество
TCFD	Отчет по раскрытию информации об экологических рисках	Менеджмент, общество
Стандарты ответственного ведения бизнеса (ОББ)	Отчет, содержащий информацию о воздействии на экологию и социум	Общество

Продолжение таблицы 1.2

SA 8000	Социальный отчет	Работники, общество
SEAAR	Социальный отчет	Работники, общество
BS 890	Отчет об устойчивости	Менеджмент, общество
Стандарты деятельности по обеспечению экологической и социальной устойчивости МСФО	Отчет об устойчивости	Инвесторы
WFE EGS Guidance and Metrics	Отчет, содержащий информацию о воздействии рисков на экологию, социальную сферу, управление	Инвесторы
FTSE4Good	Отчет, содержащий информацию об устойчивом развитии	Инвесторы
SSE (Sustainable Stock Exchanges)	Отчет, содержащий информацию об устойчивом развитии	Инвесторы
Директива ЕС 2014/95/EU	Нефинансовый публичный отчет	Общество
Проект ФЗ «О публичной нефинансовой отчетности»	Нефинансовый публичный отчет	Общество

Источник: составлено автором

Традиционными стандартами в области устойчивого развития является GRI Standards и Международный стандарт «Интегрированная отчетность» (IR).

При ООН работает постоянная межправительственная группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности ISAR, которая занимается вопросами составления финансовой и нефинансовой корпоративной отчетности и продвижением лучших практик. В 2019 году она выпустила Руководство по основным показателям отчетности организаций о вкладе в достижение целей в области устойчивого развития, которым приняла минимальный набор показателей в области устойчивого развития, но к настоящему времени компании еще не наработали практики составления отчетности по руководству ISAR [131].

Нужно отметить, что IFAC – мировой лидер в стандартах финансовой отчетности, также озаботился созданием отчетности в области устойчивого

развития, и в конце 2020 года опубликовал дискуссионный документ о разработке стандартов устойчивого развития и создании новой организации в рамках Фонда МСФО.

В России сейчас нет обособленных национальных стандартов и рекомендаций по формированию отчетности в области устойчивого развития, хотя национальные цели по устойчивому развитию утверждены и законодательно определены задачи устойчивого развития производства продукции сельского хозяйства и устойчивого развития животноводства.

Перечисленные выше и другие стандарты, и инициативы по формированию отчетности в области устойчивого развития достаточно разнообразны, они нацелены на предоставление информации различным группам стейкхолдеров. Парадигма развития системы нефинансовой отчетности представлена на рисунке 1.9.



Источник: составлен автором

### **Рисунке 1.9 – Парадигма развития интегрированной отчетности**

В результате анализа подходов к формированию публичных нефинансовых отчетов выявлено, что существующие стандарты пересекаются в сферах регулирования, большинство из них не имеют четких требований к формату и правил составления отчетности, не являются юридическими документами, не



обязательны для использования при составлении отчетности. В связи с этим организации в праве самостоятельно выбирать стандарты для нефинансовых отчетов, форму, содержание и полноту раскрытия информации в них, что в определенной мере создает проблемы для пользователей нефинансовой отчетности и трудности для составителей [40]. Большое многообразие стандартов формирования публичной нефинансовой отчетности не позволяет реализовать базовое требование формирования любой отчетности – сопоставимости (см. таблицу 1.1).

В то же время, организации, зачастую для составления нефинансовой отчетности используют одновременно несколько стандартов. В российской практике публичная нефинансовая отчетность имеет разный формат составления, и как правило организации не указывают стандарты, в соответствии с которыми составлялась их публичная нефинансовая отчетность, очевидно, по причине невыполнения всех без исключения требований конкретного стандарта.

Нами выявлено, что наибольшую полезность в удовлетворении потребностей широкого круга стейкхолдеров предоставляет отчетность по устойчивому развитию, составленная в соответствии с GRI. Однако, для устойчивого развития любой организации необходимы инвестиции, а следовательно – привлечение интереса инвесторов и акционеров. В большей степени их информационные запросы удовлетворяет формат отчетности, составленной по IR. Таким образом, возникает проблема в выборе формата (стандарта), используемого для составления публичной нефинансовой отчетности с целью удовлетворения потребностей всех групп стейкхолдеров.

Для этой цели мы предлагаем новый формат отчетности – Интегрированный отчет для целей устойчивого развития, который должен представлять собой совокупность (систему) взаимосвязанных сведений и показателей, характеризующих выполнение стратегических целей устойчивого развития организации и отражающих ее способность генерировать ценность в разрезе различных видов капиталов в перспективном представлении [40].

В связи со сказанным, актуальными становятся вопросы организации и моделирования интегрированной отчетности сельскохозяйственной организации, раскрывающей свойства ее конкурентоспособности, предпринимательства, различные аспекты деловой активности, финансовой устойчивости, экономической, социальной и экологической эффективности сельскохозяйственной деятельности. При этом особое значение приобретают вопросы формирования качественной информации о обеспеченности средствами производства, о использовании материальных, биологических, земельных, трудовых и финансовых ресурсов в сельском хозяйстве, а также о создании стоимости, изменений финансового, социального, природно-экологического, производственно-интеллектуального и других видов капиталов аграрных организаций.

Для организации аспектов формирования интегрированной отчетности, по нашему мнению, следует учитывать уровень компетентности внутренних пользователей и предполагаемых внешних пользователей (покупателей продукции, поставщиков, подрядчиков, инвесторов и т.д.), обеспеченность хозяйствующих субъектов и поставщиков финансового капитала кадровым потенциалом, обеспеченность аграрных организаций ресурсным потенциалом устойчивого развития, а также состояние природной среды и др.

При организации формирования интегрированной отчетности целесообразно также строить эту работу так, чтобы в интегрированной отчетности отражались показатели сельскохозяйственной организации на базе структурированной информации различных видов учета (бухгалтерского, статистического, производственного и др.), планирования (нормирования), прогнозирования, а также контроля и анализа.

В целях повышения уровня организации формирования интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях предлагается последовательное осуществление организационных мероприятий, приведенных на рисунке 1.6.

При организации формирования интегрированной отчетности необходимо четко представлять место и роль этой отчетности как внутри сельскохозяйственной организации, так и за ее пределами, то есть при представлении этой отчетности внешним пользователям. Здесь основной акцент целесообразно сделать на то, что формирование и представление интегрированной отчетности пользователям, кроме всего прочего, обеспечит повышение степени доверия общества к сельскохозяйственным экономическим субъектам и оценке их значимости в создании национального богатства.



Источник: разработан автором

### **Рисунок 1.10 – Организационные мероприятия формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственных экономических субъектов**

При формировании рациональной модели интегрированной отчетности как системы, определении ее формы, содержания, элементов и показателей

следует, по нашему мнению, учитывать действие основных экономических законов (законы стоимости, убывающей доходности, развития производительных сил и др.) и их переплетение с законами природы при использовании агробиологических систем в сельскохозяйственном производстве.

Кроме того, при моделировании интегрированной отчетности необходимо учитывать возможности осуществления ее функций (информационная, контрольная, аналитическая и др.), а также раскрытия показателей структурных элементов (создание стоимости, изменений капиталов, позиционирование, использование ресурсов, эффективность деятельности, обязательства и др.) (рисунок 1.11).



Источник: разработан автором

**Рисунок 1.11 – Модель формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственной организации**

Отражаемая информация в интегрированной отчетности должна отвечать таким требованиям, как достоверность, реальность, объективность, экономичность, сопоставимость, а также обладать определенными свойствами: существенность, уместность, надежность, релевантность. Кроме того, все формы интегрированной отчетности, являющиеся носителями информации, должны отражать все рассматриваемые объекты, хозяйственно-производственные процессы по всему спектру создания стоимости, изменений капиталов, использования ресурсов в экономической, социальной и экологической сферах сельскохозяйственной деятельности.

В связи с этим возникает необходимость надлежащей организации учета, планирования, контроля и других самостоятельных функций управления как информационной базы формирования показателей интегрированной отчетности.

Надлежащая организация указанных информационных баз интегрированной отчетности требует, чтобы специалисты всех видов учета, планирования, контроля и др. были достаточно компетентными и повышали уровень своего профессионализма. Надлежащая организация видов учета (финансового, управленческого, производственного, статистического и др.), планирования и контроля должна осуществляться с учетом концепций их развития, целей и задач в системе менеджмента. Следует учитывать также размеры организации и виды ее деятельности. Кроме того, особое внимание в системе управления необходимо отвести приведению в движение механизмов, обеспечивающих устойчивое развитие данной организации.

Целевые подсистемы указанных функций управления должны занимать ведущие места в системе управления. Они должны отличаться гибкостью и активной адаптацией к требованиям формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственной организации. При этом система внутреннего регулирования приведенных функций должна способствовать осуществлению условий оптимальности, функциональной ориентированности и комплексной автоматизации интегрированной отчетности в цифровой экономике.

Тенденции развития корпоративной отчетности в направлении интегрированной отчетности, как инновационной модели отчетности нашли отражение в трудах У.Ю. Роцектаевой, О.В. Соловьевой [130, 139], возможности и определяющая роль бухгалтерского учета в свете науки об устойчивом развитии раскрыты в статьях Bebbington J., Larrinaga C., Doaa M.A. [175, 176, 181] и международных регламентах [93, 94]. Сущность управленческого и финансового учета в контексте социально-экономических преобразований, раскрытая в статье Bebbington J., Unerman J., обуславливает возможность ведения внебалансового и балансового учета трансформации капиталов в процессе создания стоимости [176, 181], в статье В.Г. Когденко выявлено влияние концепции управления стоимостью на совершенствование отчетности и финансового менеджмента [55, с.14-24], VBM – методы корпоративного управления, основан-

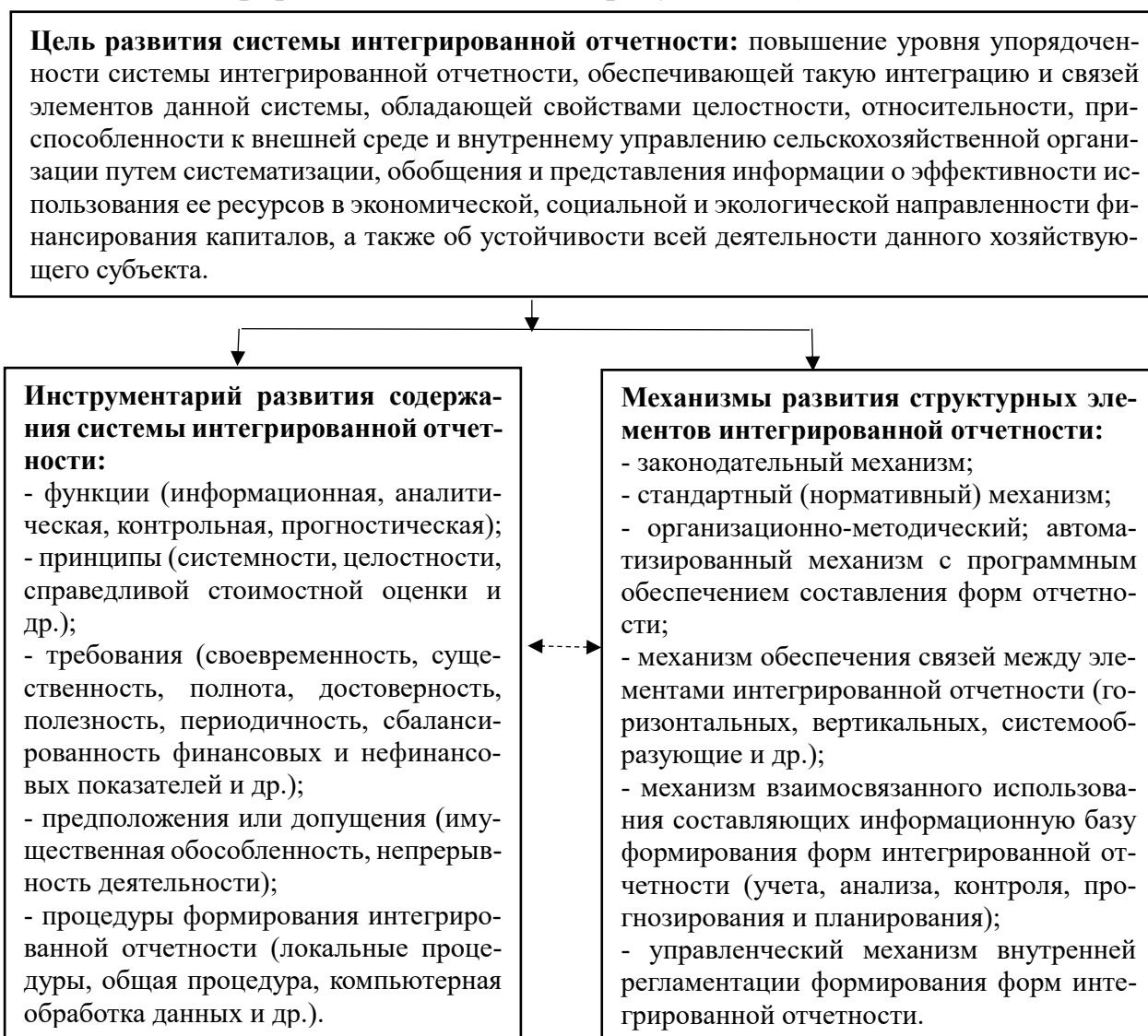
ные на стоимости описаны Д. Мартином [86]. В монографии Н.В. Малиновской уточнены сущность, информационное значение и принципы составления интегрированной отчетности, которые могут быть положены в основу формирования отчета по устойчивому развитию [80], проектированная структура бухгалтерской отчетности предложена в статье С.В. Козменковой [56, с.216-240]. Методологические подходы к формированию интегрированной отчетности сельскохозяйственных предприятий агропромышленного комплекса в рамках концепции цикличного времени предложены в трудах Л.И. Хоружий, Т.Н. Гупаловой, Ю.Н. Каткова [156, 158, 160], О.В. Ефимовой, Е.Ф. Шамаевой предложены формат и система процедур подготовки отчетности об устойчивом развитии [48, с.40-53; 166, с.90-106], труды Р.С. Каплана и Д.П. Нортон позволяют создать основу для обеспечения стратегического единства нового вида отчетности об устойчивом развитии с помощью сбалансированной системы показателей [52].

Положительно оценивая вклад указанных ученых в развитие методологии и методики формирования интегрированной отчетности, следует отметить, что в работах этих авторов рассматривается решение только отдельных проблем отчетности. В связи с этим следует рассмотреть и более глубоко исследовать основы развития методологии формирования интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях.

Все это позволит разработать концепцию развития методологии формирования интегрированной отчетности. При этом, по нашему мнению, интегрированную отчетность следует рассматривать как сложную систему, требующую упорядочения методологии ее формирования в неразрывной связи структурных элементов с содержанием. Поэтому при разработке концепции развития методологии формирования системы интегрированной отчетности целесообразно учитывать взаимосвязи между структурными формами и содержанием (показателями) этих форм интегрированной отчетности. Кроме того, следует определить, какие инструменты и механизмы могут способствовать поступательному развитию данной сложной системы.

В рамках нашего исследования считаем оправданным провести моделирование концепции развития системы интегрированной отчетности. Моделирование позволяет соединить в единое целое теоретические положения и эмпирические способы познания данного предмета исследования, то есть

направления развития системы интегрированной отчетности сельскохозяйственного экономического субъекта. При проведении моделирования концепции развития методологии формирования системы интегрированной отчетности были учтены все особенности (технологические, агробиологические, почвенно-природные) сельского хозяйства. Учитывали также процессы цифровизации в аграрной сфере и необходимость создания в сельскохозяйственных организациях современной цифровой экономической информационной системы (см. рисунок 1.3), а также информационной базы (см. рисунок 1.4) формирования в них интегрированной отчетности (рисунок 1.12).



Источник: разработан автором

**Рисунок 1.12 – Концептуальная модель развития системы Интегрированной отчетности**

Данная модель развития методологии формирования интегрированной отчетности позволит обеспечить взаимосвязанное развитие ее формы и содержания, позволяющее обобщать и представлять всю необходимую информацию пользователям о устойчивости деятельности организации, о эффективности использования ее ресурсов в экономической, социальной и экологической сферах, а также о балансе ресурсов и капиталов, финансовом состоянии, конкурентоспособности и инвестиционной привлекательности данного хозяйствующего субъекта предпринимательства.



## **2 Устойчивое развитие аграрной экономики и необходимость формирования интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях**

### **2.1 Анализ состояния и тенденций развития аграрной экономики и необходимость формирования интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях**

Сельское хозяйство в России представляет собой один из наиболее крупных экономических видов деятельности и отраслей народного хозяйства. Оно обеспечивает продовольственную безопасность нашей страны. В связи с этим считаем, что интегрированная отчетность, как совокупность финансовых и нефинансовых показателей сельскохозяйственных организаций за определенный период, должна иметь структурно-содержательные особенности отражения деятельности сельскохозяйственных экономических субъектов, что обусловлено наличием специфического объекта для раскрытия – процесса сельскохозяйственного воспроизводства.

По данным Министерства сельского хозяйства России на конец 2023 года число сельскохозяйственных организаций составило 15566 единиц, которые являются средними и крупными многопрофильными хозяйствующими субъектами, включающими как основное и вспомогательное производство, так и прочие производства, и хозяйства (столовая, мельница, пекарня и др.). Специализация производителей определяется почвенно-климатическими условиями, в которых осуществляется деятельность, и формирует ряд объектов в растениеводстве и животноводстве, которые относятся к основным видам производства продукции и, по нашему мнению, основные показатели по ним должны найти отражение в интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций (затраты, результаты производства и реализации продукции) с учетом масштаба производства хозяйствующего субъекта и обеспечения устойчивого развития сельского хозяйства.

Продовольственная независимость страны может быть обеспечена только при условии наращивания производственного потенциала аграрного сектора, его роли в экономике, а, следовательно, его устойчивом развитии. Обобщая показатели, рекомендуемые в Доктрине для оценки продовольственной безопасности в сфере производства и характеристики устойчивого развития, рассмотрим наиболее существенные из них, отражающие содержание изменений в состоянии и роли в экономике отраслей сельского хозяйства.

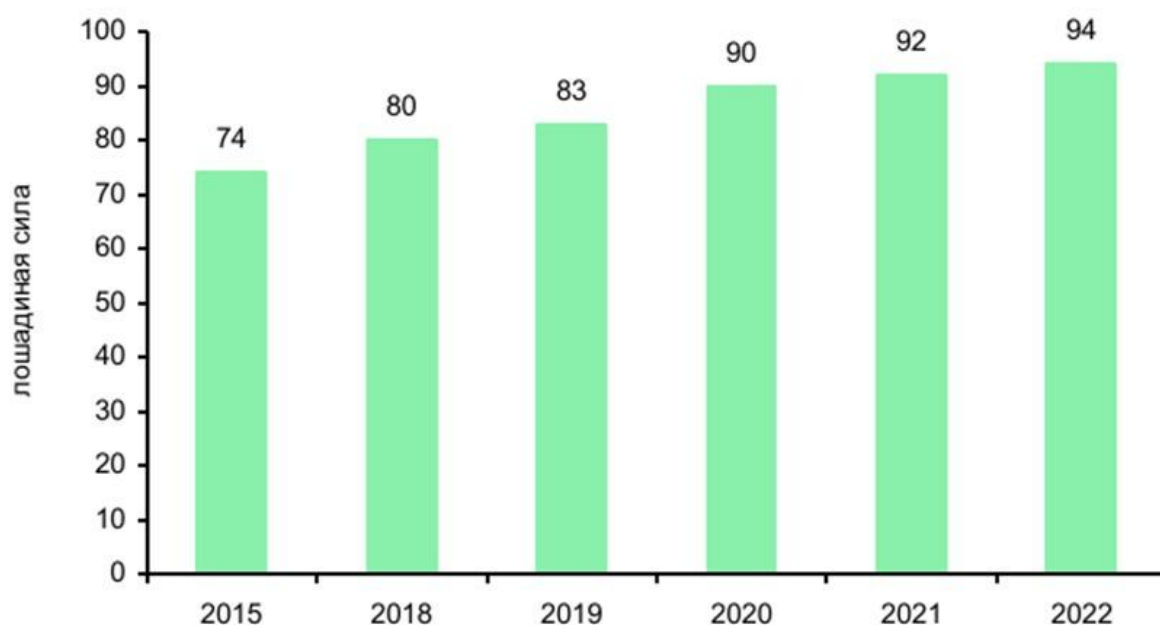
**Таблица 2.1 – Показатели инвестиционной активности в сельском хозяйстве России**

Показатели	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Средне- годовой темп ро- ста
Инвестиции в основной капитал, направленные на развитие сельского хозяйства - всего, млрд. руб.	379,8	400,5	431,8	469,7	465,6	520,9	565,7	106,9
в расчете на 1000 га посевов, млн. руб.	4,79	5,00	5,42	5,88	5,82	6,48	6,88	106,2
Доля привлеченных средств в общей сумме инвестиций	0,41	0,44	0,48	0,47	0,45	0,39	0,34	96,8
Индекс физического объема инвестиций в процентах к предыдущему году, %	113,1	108,2	104,1	98,7	93,7	102,4	91,8	101,5
Ввод в действие помещений для сельскохозяйственных животных, тыс. ското-мест:								
крупного рогатого скота	120,7	275,1	145,6	136,5	146,1	226,9	133,1	101,6
свиней	775,7	1335,2	567,9	970,3	1707,4	961,8	2118,8	118,2
Ввод в действие мощностей в растениеводстве, тыс. тонн								
Зернохранилища	687,0	556,8	733,6	670,5	855,9	1244,5	...	112,6
Овощекартофелехранилища	138,5	341,6	180,9	162,9	300,6	263,8	333,8	115,8

Источник: составлена автором на основании данных сборника Минсельхоза РФ «Агропромышленный комплекс России, 2022» и статистического сборника «Сельское хозяйство в России, 2023»

За анализируемый период (2016-2022 гг.) наблюдается существенный рост инвестиций в основной капитал средних и крупных организаций АПК в текущих ценах за счет собственных и привлеченных средств – на 49%, в среднем ежегодно на 6,9%, в расчете на 1000 га посевных площадей – на 6,2%. Рост

физического объема инвестиций не такой значительный – всего на 10,7% за рассматриваемый период, или на 1,5% ежегодно. Однако это позволило увеличивать ежегодно ввод помещений для содержания скота (по КРС – на 1,6%, по свиньям – на 18,2%) и хранения продукции растениеводства. Отдельным направлением вложений в развитие аграрного сектора является обновление машинно-тракторного парка, транспорта и оборудования, используемого в производственных процессах. Рост обновления сельскохозяйственной техники более мощными образцами подтверждается тенденцией роста энерговооруженности труда в сельскохозяйственных организациях (рисунок 2.1).



Без учета микропредприятий

Источник: статистический сборник «Сельское хозяйство в России, 2023»

**Рисунок 2.1 – Энерговооруженность труда в сельскохозяйственных организациях<sup>1)</sup> (энергетические мощности в расчете на 1 работника, лошадиных сил)**

Необходимо отметить, что удельный вес привлеченных средств в общем объеме инвестиций за период сократился на 7,4%. Одним из факторов снижения привлекательности отрасли для инвесторов, в том числе зарубежных является недостаточность и неполнота информации об условиях и результатах деятельности хозяйствующих субъектов, что формирует необходимость составления

и представления интегрированной отчетности сельскохозяйственными организациями для обеспечения роста числа поставщиков финансового капитала.

Основными элементами ресурсного потенциала в сельском хозяйстве являются земельные ресурсы и животные. Масштабы вовлечения их в производственный процесс и эффективность использования определяют возможности достижения продовольственной безопасности страны и устойчивое развитие аграрного сектора. Состав земельных ресурсов с 2018 по 2022 гг. изменился незначительно (табл. 2.2)

**Таблица 2.2 – Состав сельскохозяйственных угодий в хозяйствах всех категорий на начало года, тысяч гектар**

Виды сельхозугодий	2018г.	2019г.	2020г.	2021г.	2022г.	2022г. в % к 2018г.
Сельскохозяйственные угодья - всего	193189	193351	193624	193515	193470	100,1
в том числе:						
пашня	116834	116959	116987	117027	117071	100,2
из них посевная площадь	79634	79880	79948	80383	82270	103,3
залежи	3584	3572	3623	3644	3666	102,3
многолетние насаждения	1819	1823	1831	1832	1834	101,0
кормовые угодья	70952	70996	71183	71012	70899	99,9

Источник: составлена автором на основании данных сборника Минсельхоза РФ «Агропромышленный комплекс России, 2022»

Увеличение общей площади сельскохозяйственных угодий за 5 лет на 281 тыс. га, или на 0,1% обеспечило расширение площади пашни на 237 тыс. га, или 0,2%, при этом уровень распаханности земель остается стабильным – 60,5%, при одновременном росте интенсивности использования пашни под посев на 3,3 %, что свидетельствует о развитии отраслей растениеводства, в том числе зернового хозяйства, производства подсолнечника, рапса и сои. Посевы перечисленных культур с 2016 по 2022 гг. увеличены на 1%, 33%, 139% и 57%, соответственно. Отрицательной тенденцией с точки зрения устойчивого развития можно считать рост размера залежных земель на 2,3% с 2018 по 2022 гг. В отраслях животноводства также имеются разнонаправленные тенденции в формировании ресурсного потенциала (табл. 2.3)

**Таблица 2.3 – поголовье скота и птицы в хозяйствах всех категорий, тысяч голов**

Вид животных	2016г.	2017г.	2018г.	2019г.	2020г.	2021г.	2022г.	2022г. в % к 2016г.
Коровы	7966	7951	7942	7964	7894	7784	7735	97,1
Свины	21925	23076	23727	25163	25850	26193	27606	125,9
Овцы и козы	24717	24389	23129	22618	21660	20959	20831	84,3
Птица, млн. голов	550	556	541	545	520	539	551	100,2

Источник: составлена автором на основании данных сборника Минсельхоза РФ «Агропромышленный комплекс России, 2022» и статистического сборника «Сельское хозяйство в России, 2023»

С 2016 года сформировалась тенденция роста поголовья в наиболее интенсивных отраслях животноводства, имеющих меньший срок окупаемости инвестиций – в свиноводстве (на 25,9%) и птицеводстве (на 0,2%), при среднем ежегодном приросте на 4 и 0,03%, соответственно. В молочном и мясном скотоводстве наблюдается длительная тенденция сокращения поголовья, при этом за рассматриваемый период поголовье коров сократилось на 2,9%, овец и коз – на 15,7%. Это может стать угрозой устойчивому развитию и обеспечению продовольственной безопасности, однако, повышение интенсификации в отраслях растениеводства и животноводства обеспечивает более высокие показатели продуктивности угодий и животных, т.е. свидетельствует о развитии на основе интенсивных факторов роста, а не экстенсивных (табл. 2.4).

**Таблица 2.4 – Показатели интенсивности и эффективности производства продукции растениеводства и животноводства в хозяйствах всех категорий**

Показатели	2016г.	2017г.	2018г.	2019г.	2020г.	2021г.	2022г.	2022г. в % к 2016г.
Внесение минеральных удобрений под сельскохозяйственные культуры (в сельхозорганизациях), всего, тыс. т д. в.	2253	2495	2510	2723	3100	3300	3400	150,9
в том числе на 1 га посева, кг. д. в.	49	56	56	61	69	75	74	151,0
Внесение органических удобрений под сельскохозяйственные культуры (в сельхозорганизациях), всего, млн. т	65,2	66,8	68,8	70,7	70,5	70,2	70,6	108,3
в том числе на 1 га посева, т.	1,4	1,5	1,5	1,6	1,6	1,6	1,5	107,1

Продолжение таблицы 2.4

Расход кормов на 1 условную голову КРС, ц корм. ед.	29,3	29,2	29,0	29,1	29,3	29,2	29,3	100,0
Урожайность зерновых и зернобобовых культур, ц/га	26,2	29,2	25,4	26,7	28,6	26,7	33,6	128,2
Урожайность картофеля, ц/га	157,6	162,5	170,4	178,1	166	163	174	110,4
Урожайность овощей, ц/га	229,2	240,9	242,8	250,8	245	243	252	109,9
Надоемо молока на одну корову	5370	5660	5945	6290	6728	7007	7440	138,5
Продукция выращивания крупного рогатого скота (приплод, прирост, привес) в расчете на одну голову, кг	151	153	155	158	159	157	158	104,6

Источник: составлена автором на основании данных сборника Минсельхоза РФ «Агропромышленный комплекс России, 2022» и статистического сборника «Сельское хозяйство в России, 2023»

Увеличение доз минеральных и органических удобрений, вносимых под сельскохозяйственные культуры, на 51,0 и 7,1%, соответственно, стало одним из основных факторов роста урожайности зерновых и зернобобовых на 28,2%, картофеля – на 10,4%, овощей – на 9,9%. В животноводстве за рассматриваемый период также достигнут значительный прирост продуктивности, например, молочной продуктивности коров – на 38,5%, мясной продуктивности крупного рогатого скота – на 4,6%. Интенсивный характер производства обеспечивает основу формирования инвестиционной привлекательности отрасли и должен получить отражение в интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций.

Сформировавшиеся тенденции в продуктивности посевов и животных обеспечили развитие производства и достижение высоких темпов роста объемов продукции в отраслях растениеводства и животноводства (табл. 2.5)

**Таблица 2.5 – Валовой сбор продукции сельскохозяйственных культур в хозяйствах всех категорий**

Сельскохозяйственные культуры	2016г.	2017г.	2018г.	2019г.	2020г.	2021г.	2022г.	Средне-годовой темп роста $\sqrt[6]{\frac{\Pi_1}{\Pi_0}} \times 100$
Зерновые и зернобобовые культуры – всего, млн. т.	121,7	135,5	113,3	121,2	133,5	121,4	157,6	104
Сахарная свекла (фабричная), млн. т.	51,3	51,9	42,1	54,4	33,9	41,2	48,9	99
Подсолнечник, млн. т.	11,0	10,5	12,8	15,4	13,3	15,7	16,4	105

## Продолжение таблицы 2.5

Рапс, тыс. т.	1100	1510	1989	2060	2572	2794	4514	128
Соя, тыс. т.	3143	3622	4027	4360	4308	4760	6003	111
Картофель, млн. т.	22,5	21,7	22,4	22,1	19,6	18,0	18,0	96
Овощи, млн. т.	13,2	13,6	13,7	14,1	13,9	13,0	13,6	101
Плоды и ягоды, тыс. т.	3055	2682	3337	3500	3662	4039	4273	106
Виноград, тыс. т.	601	580	628	678	682	751	890	107

Примечание.  $P_1$  – показатель отчетного года (2022г.);  $P_0$  – показатель базисного года (2016г.).

Источник: составлена автором на основании данных статистического сборника «Сельское хозяйство в России, 2023»

Наиболее значительный рост объемов производства за 7 лет наблюдается по стратегическим культурам: рапсу – в 4,1 раза, сое – на 90%, подсолнечнику – на 49%, зерну – на 28%, при среднем ежегодном приросте 28%, 11%, 5% и 4%, соответственно. По сахарной свекле и картофелю валовой сбор незначительно снижается в динамике. Среднегодовое снижение валового сбора сахарной свеклы составил всего 1%, а картофеля – 4%.

Рост продуктивности скота и птицы, поголовья свиней и птицы способствовало увеличению валового производства молока, яиц, скота и птицы в убойной массе (таблица 2.6).

**Таблица 2.6 – Производство продукции и поголовье скота и птицы в хозяйствах всех категорий**

Показатели	Единица измерения	2016г.	2017г.	2018г.	2019г.	2020г.	2021г.	2022г.	Среднегодовой темп роста $\sqrt[6]{\frac{P_1}{P_0}} \times 100$
<b>А. Производство продукции</b>									
Скот и птица в убойной массе	тыс. т	9853	10319	10629	10866	11222	11346	11744	103,0
Молоко	тыс. т	29787	30185	30611	31360	32226	32339	33000	102,0
Яйца	млн. шт.	43515	44829	44901	44858	44909	44893	46100	101,0
Шерсть	тыс. т.	56,0	56,7	55,5	50,2	51,7	47,8	46,0	96,7
<b>Б. Количество скота и птицы</b>									
Коровы	тыс. голов	7966	7951	7942	7964	7894	7784	7735	99,5
Свиньи	тыс. голов	21925	23076	23727	25163	25850	26193	27606	104,0
Овцы и козы	тыс. голов	24717	24389	23129	22618	21660	20959	20831	97,1
Птица	млн. голов	550	556	541	545	520	539	551	100,0

Примечание.  $P_1$  – показатель отчетного года (2022г.);  $P_0$  – показатель базисного года (2016г.).

Источник: составлена автором на основании данных сборника Минсельхоза РФ «Агропромышленный комплекс России, 2022» и статистического сборника «Сельское хозяйство в России, 2023»

По данным таблицы 2.6 среднегодовые темпы прироста составили по скоту и птице в убойном весе 3%, по валовому производству молока – 2%, яиц – 1%. Валовое производство молока выросло в основном за счет роста продуктивности кормов.

Обобщающим показателем результатов производства и доходов производителей на макроуровне является валовая добавленная стоимость по виду экономической деятельности, рост которой обусловлен увеличением объемов производства в отраслях, формирующих данный вид деятельности (табл. 2.7)

**Таблица 2.7 – Валовая добавленная стоимость (в текущих ценах, млрд. руб.)**

Годы	Сельское хозяйство, охота и предоставление услуг в этих отраслях	Цепные темпы роста, %	Удельный вес в общей валовой добавленной стоимости РФ, %
2015	2901,8	-	3,9
2016	2938,6	101	3,8
2017	2896,8	99	3,5
2018	3101,1	107	3,3
2019	3360,3	108	3,4
2020	3811,0	113	3,9
2021	4590,1	120	3,8
2022	5317,3	116	3,8
-	Среднегодовой темп роста = $= \sqrt[7]{\frac{ВД_1}{ВД_0}} \times 100$	109	-

Примечание: ВД<sub>1</sub> – валовая добавленная стоимость отчетного года (2022г.); ВД<sub>0</sub> – валовая добавленная стоимость базисного года (2015г.).

Источник: составлена автором на основании данных сборника Минсельхоза РФ «Агропромышленный комплекс России, 2022»

Данные таблицы 2.2 показывают, что в организациях сельского хозяйства и охоты валовая добавочная стоимость из года в год растет в среднем на 9%. Это говорит о значительном росте объемов сельскохозяйственной продукции, а также охоты и предоставления услуг.

Удельный вес валовой добавленной стоимости по виду экономической деятельности «Растениеводство и животноводство, охота и предоставление соответствующих услуг в этих областях» в валовом внутреннем продукте увеличился в период реализации Государственных программ развития сельского хо-



зяйства с 3,1% в 2013 году до 3,8% в 2022 году с максимально высоким уровнем в 2015 и 2020 гг. – 3,9%. Рост показателя свидетельствует о тенденции укрепления роли аграрного сектора в экономике страны, при этом достигнутые масштабы производства не позволяют обеспечить продовольственной независимости по большинству продуктов питания, за исключением зерна и мяса (таблица 2.8).

**Таблица 2.8 – Уровень самообеспечения Российской Федерации основными видами сельскохозяйственной продукции, %**

Вид продукции	2018г.	2019г.	2020г.	2021г.	2022г.	Отклонение 2022г. к 2018г. (+, -)
Зерно	147,2	155,6	165,6	148,3	191,4	44,2
Мясо	95,7	97,4	100,1	99,7	101,8	6,1
Молоко	83,9	83,9	84	84,3	85,7	1,8
Яйца	97,7	97,1	97,4	98,2	98	0,3
Картофель	95,3	95,1	89,2	88,7	94,5	-0,8
Овощи и бахчевые	87,2	87,7	86,3	86,5	88,5	1,3

Источник: составлено автором по данным Росстат

Особенно важно при анализе продовольственной независимости учитывать источники формирования ресурсов, составляющих промежуточное потребление отраслей сельского хозяйства. По данным «Таблиц ресурсов и использования товаров и услуг» Системы национальных счетов удельный вес импорта в промежуточном потреблении по рассматриваемому виду экономической деятельности с 2017 по 2020 гг. увеличился на 0,28% с 7,56% до 7,83%, что не дает возможности говорить о полном обеспечении продовольственной независимости. Наибольший прирост импорта наблюдается по таким ресурсам как машины и оборудование, компьютерное оборудование, т.е. элементам, связанным с активным внедрением инновационных технологий в сельском хозяйстве, что свидетельствует о формировании основ для устойчивого развития, но при этом нарушает один из его принципов, повышая импортозависимость аграрного сектора (таблица 2.9).

Наибольший удельный вес в импортируемых элементах промежуточного потребления аграрного сектора составляют цифровые технологии и машины и оборудование, при этом обозначенное Президентом РФ направление в

обеспечении технологического суверенитета позволит изменить тенденцию по данным элементам за счет расширения использования инновационных технологий материально-технической базы отечественного производства.

**Таблица 2.9 – Удельный вес импорта в использовании ресурсов по виду экономической деятельности «Растениеводство и животноводство, охота и предоставление соответствующих услуг в этих областях», %**

Вид продукции	2017г.	2018г.	2019г.	2020г.	Отклонение 2020г. от 2017г. (+, -)
Итого промежуточное потребление, млрд. руб.	2842,1	2972,1	3228,5	3484,6	122,6
Импорт в промежуточном потреблении, млрд. руб.	214,8	228,1	248,5	273,0	127,1
Удельный вес импорта в промежуточном потреблении, в том числе:	7,56	7,67	7,70	7,83	+0,28
продукция и услуги сельского хозяйства и охоты	3,73	3,96	5,29	3,19	-0,53
вещества химические и продукты химические	22,14	19,78	16,55	16,99	-5,15
средства лекарственные и материалы, применяемые в медицинских целях	43,83	43,45	41,29	33,83	-10,01
оборудование компьютерное, электронное и оптическое	8,33	10,91	12,56	20,23	+11,89
машины и оборудование, не включенные в другие группировки	20,87	23,21	24,20	35,66	+14,78

Источник: рассчитано автором по данным Росстат [<https://rosstat.gov.ru/statistics/accounts>]

Стратегия развития агропромышленного и рыбохозяйственного комплексов РФ на период до 2030 года направлена на обеспечение устойчивого развития сельского хозяйства на основе использования ресурсосберегающих технологий производства, точного земледелия, кадров высокого уровня подготовки, включая цифровые компетенции. Наиболее важной целью для развития АПК ставится создание единого информационного пространства на базе цифровой платформы, целью которого будет агрегирование данных о состоянии отраслей и производителей аграрного сектора, подтверждая актуальность совершенствования отчетности сельскохозяйственных организаций.

Существенную роль в устойчивом развитии сельского хозяйства играет кадровый потенциал отраслей, зависящий от уровня жизни населения сельских территорий, что отмечено в Госпрограмме "Комплексное развитие сель-

ских территорий", одними из главных задач которой являются рост располагаемых ресурсов сельских домашних хозяйств и улучшение инфраструктуры сельских населенных пунктов. В совокупности с другими реализуемыми в рамках Программы задачами обеспечение улучшения качества жизни населения сельских территорий сформирует высокий кадровый потенциал для аграрного сектора и его устойчивого развития, в свою очередь, и устойчивое развитие сельского хозяйства определит сокращение дифференциации в уровне доходов по типу поселений.

Особую роль в обеспечении условий для устойчивого развития играет социальная и экологическая ответственность бизнеса, сохранение кадрового потенциала, инновационная направленность агрообразования, обеспечение условий безопасности труда. При этом имеются ограничения, связанные с недостаточным уровнем развития у работников аграрного сектора цифровых компетенций, то есть возможности использования информационных технологий в производстве, отсутствие заинтересованности производителей в переходе на новые способы организации производства и применение ресурсосберегающих технологий.

Объемы и масштабы деятельности сельскохозяйственных организаций зависят от обеспеченности их трудовыми ресурсами, что прямо связано с численностью сельского населения страны (таблица 2.10).

**Таблица 2.10 – Численность сельского населения на начало года (постоянное, млн. человек)**

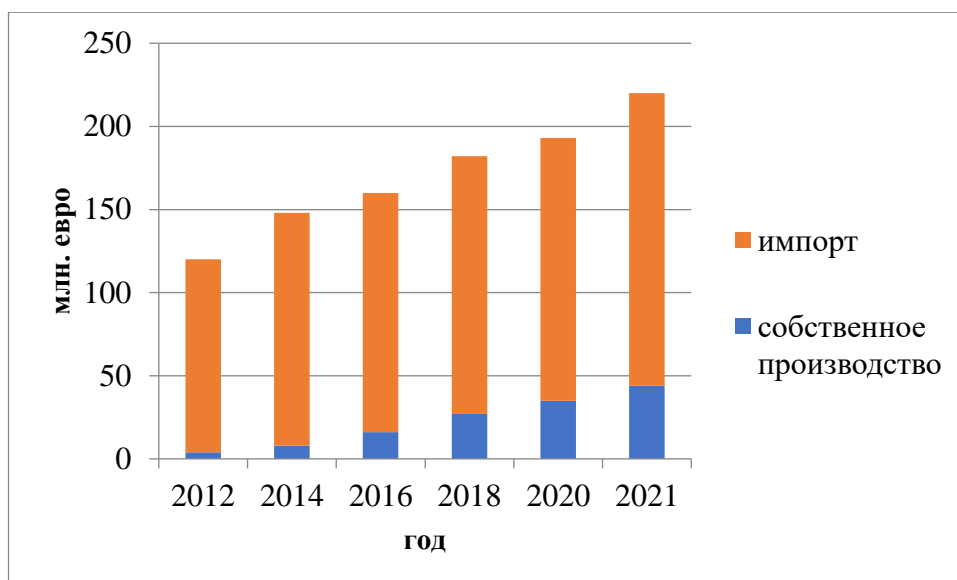
Годы	Всего	Цепные темпы роста, %
2010	37,8	-
2015	38,0	1,015
2016	37,9	0,997
2017	37,8	0,997
2018	37,6	0,995
2019	37,3	0,992
2020	37,2	0,997
2021	36,9	0,992
2022	36,7	0,995
Среднегодовой темп роста $\sqrt[5]{36,7 : 37,8} \times 100$		0,996

Источник: составлена автором на основании данных сборника Минсельхоза РФ «Агропромышленный комплекс России, 2022».

Численность сельского населения в России за анализируемый период снижается в среднем ежегодно на 0,4%. Это связано с миграцией части сельского населения в города и невозвращением определенного количества молодого поколения на село после окончания учебы в городских учебных заведениях (колледжах, вузах). Сокращение численности сельского населения ведет к снижению численности трудоспособного населения и кадрового потенциала сельскохозяйственных организаций, а, следовательно, и исключения одного из основных условий устойчивого развития аграрного сектора.

Экологическая Доктрина ставит перед сельским хозяйством задачи развития экологически чистых технологий производства продукции, сохранение плодородия почв [169], а в продолжение Стратегия экологической безопасности РФ на период до 2025 года содержит ряд индикаторов, в формировании уровня которых важную роль играет аграрный сектор, и именно реализация принципов устойчивого развития сельского хозяйства определяет возможность реализации поставленной цели «сохранения и восстановления природной среды, обеспечения качества окружающей среды, необходимого для благоприятной жизни человека и устойчивого развития экономики, ликвидации накопленного вреда окружающей среде вследствие хозяйственной деятельности». Сокращение выбросов парниковых газов, внедрение ресурсосберегающих технологий в производство, правильная утилизация отходов и т.д. – процессы, требующие учета, поскольку информация о них является основой для расчета индикаторов стратегии [103].

По данным FiVL площадь сельскохозяйственных угодий, занятых под органическое сельское хозяйство в Российской Федерации, на начало 2022 года составляла 655,457 тыс. га, за 10 лет масштабы производства возросли в 4,5 раза. Объем рынка, включающего продукцию отечественного производства и импортируемую с 2012 по 2021 гг. увеличился на 83,3%, в том числе за счет роста объема отечественной продукции с 4 млн. евро до 44 млн. евро, при этом доля импорта остается значительной – 80% в 2021 году (рисунок 2.2).



Источник: составлено автором по данным Национального органического союза [<https://www.rosorganic.ru> и Союза органического земледелия <https://soz.bio/baza-znaniy/>]

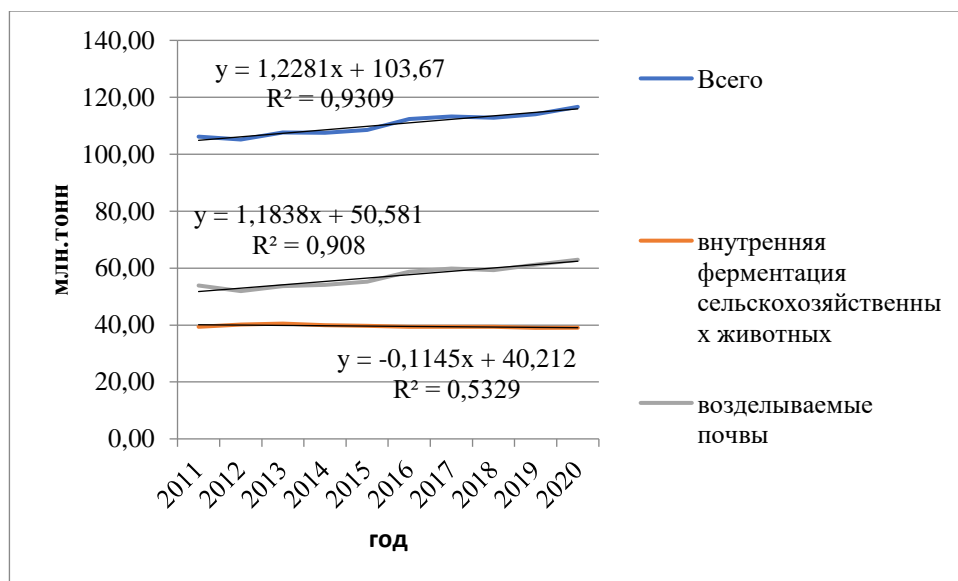
**Рисунок 2.2 – Рынок органических продуктов в Российской Федерации с 2012 по 2021 гг., млн. евро**

Высокозатратные органические технологии производства у сельхозпроизводителей не являются популярными, хотя отвечают всем принципам устойчивого развития. Формирование интегрированной отчетности, в том числе отчетности в сфере устойчивого развития организаций и аграрного сектора в целом даст возможность проводить глубокий анализ затрат и их эффективности с целью поиска направлений оптимизации затрат и резервов повышения их эффективности.

Применение инновационных технологий в аграрном производстве направлено на такие аспекты устойчивого развития как сохранение плодородия почв, земельных ресурсов от разрушения, качества водных ресурсов, сохранение и улучшение состояния окружающей среды. Наиболее значимое отрицательное воздействие сельского хозяйства на окружающую среду выражается в ежегодном росте выбросов парниковых газов в атмосферу (рисунок 2.3).

За 10 лет объемы выбросов CO<sub>2</sub> в сельском хозяйстве возросли на 9,8% при среднем ежегодном приросте на 1,22 млн. тонн. Возделывание почвы с применением традиционных технологий является основным источником CO<sub>2</sub> в сельском хозяйстве с ежегодным приростом на 1,18 млн. тонн. В отраслях

животноводства наблюдается незначительное уменьшение выбросов, связанное с ежегодным сокращением поголовья крупного рогатого скота.



Источник: составлено автором по данным Федеральной службы государственной статистики

**Рисунок 2.3 - Выбросы парниковых газов в сельском хозяйстве, (миллионов тонн CO<sub>2</sub>-эквивалента в год)**

Оперативная оценка воздействия сельского хозяйства на экологическую обстановку в сельском поселении, регионе возможна при включении в интегрированную отчетность производителей показателя углеродного следа и т.п.

Опираясь на основные индикаторы развития агропромышленного комплекса, можно оценить изменения в сельском хозяйстве с точки зрения устойчивого развития. Так, устойчивое развитие сельскохозяйственных организаций, расширение и эффективность их сельскохозяйственной деятельности более подробно характеризуют данные таблицы 2.11.

В сельскохозяйственных организациях отмечается рост выручки на 82,8% при среднем ежегодном приросте на 16,3%, однако, по годам темпы прироста не являются стабильными и варьируют от 10,1 до 22,5%, аналогичная ситуация наблюдается по показателю прибыли. Так, прибыль с учетом субсидий возросла за рассматриваемый период в 2,5 раза, но при этом в 2020 году по сравнению с 2019 годом прирост составил 81,1%, в следующем году – 42,8, в 2022 году по сравнению с 2021 прибыль снизилась на 8,1% при дальнейшем

росте на 5,9%. Следовательно, рост показателей финансовых результатов за последние 5 лет, нельзя рассматривать как характеристику устойчивого развития. Причинами такой вариации показателей можно считать высокий уровень зависимости от импортных ресурсов, колебание цен на отечественное сырье и энергоносители и высокая стоимость заемных источников финансирования хозяйственной деятельности.

**Таблица 2.11 – Показатели финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций**

Сельскохозяйственные культуры	2019г.	2020г.	2021г.	2022г.	2023г.	2023г. в % к 2019г.
Число организаций (ед.)	16718	16298	15939	15841	15566	93,1
Удельный вес к общему числу, %:						
прибыльных	84,1	86,1	86,2	86,1	81,9	-2,2
убыточных	15,9	13,9	13,8	13,9	18,1	+2,2
В расчете на 1 организацию:						
прибыль (убыток) до налогообложения (с учетом субсидий), млн. руб.	21,2	38,3	54,7	49,9	52,8	249,6
субсидии из бюджетов всех уровней, относимые на финансовый результат, млн. руб.	8,5	8,5	9,5	9,9	10,7	126,4
прибыль (убыток) до налогообложения (без субсидий) млн. руб.	12,7	29,8	45,3	40,0	42,1	332,3
выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг в действующих ценах, млрд. руб.	182,0	222,9	268,9	296,0	332,7	182,8
затраты на производство и продажу товаров, продукции, работ и услуг, млрд. руб.	158,5	182,4	213,5	245,1	276,5	174,4
прибыль (убыток) от продаж млрд. руб.	23,4	40,5	55,3	50,9	56,1	239,6
кредиторская задолженность – всего (включая кредиты банков и другие заемные средства), млрд. руб.	203,1	231,0	257,5	309,2	336,5	165,7
дебиторская задолженность – всего, млрд. руб.	55,3	68,7	82,1	100,7	116,0	209,7
Уровень рентабельности по всей деятельности, включая субсидии, %	13,3	21,0	25,6	20,3	19,2	+5,9
Уровень рентабельности по всей деятельности без субсидий, %	8,0	16,3	21,2	16,3	15,2	+7,2
Среднемесячная заработная плата работников, тыс. руб.	29,6	32,6	37,3	48,9	50,4	170,3

Источник: составлена автором по данным сводной отчетности Минсельхоза России о финансово-экономическом состоянии сельскохозяйственных товаропроизводителей АПК, получающих государственную поддержку из федерального бюджета

Для обеспечения более глубокого, содержательного анализа, оценки условий устойчивого развития необходимо достоверное, своевременное отражение процессов и результатов хозяйственной деятельности субъектов АПК,

чему будет способствовать предложенная концепция интегрированной отчетности.

Сокращение числа предприятий аграрного сектора при росте валовой добавленной стоимости и уменьшении удельного веса в производстве валовой продукции сельского хозяйства малых форм производителей говорит о том, что формируется тенденция укрупнения бизнеса, и оценивать ее можно по-разному. С одной стороны, крупный бизнес имеет больше возможности в получении прибыли и заемных средств на инновационное развития, применение цифровых технологий в производстве, что соответствует принципам устойчивого развития. С другой стороны, свертывание роли малых форм хозяйствования снижает вероятность устойчивости системы в период кризисных ситуаций. При наблюдаемом снижении занятости в сельском хозяйстве, отставании в уровне заработной платы от средней по экономике, можем говорить о неполном сформировавшемся до настоящего времени устойчивом развитии в сельском хозяйстве, но имеющихся предпосылкам.

Для большинства крупных сельскохозяйственных организаций приоритетом в стратегическом развитии становятся ESG принципы, необходимость следования которым продиктована не только нормативными документами, регламентирующими глобальное развитие аграрного сектора, но и влиянием интересов инвесторов, работников компаний и общественных организаций и предпочтений потребителей. По оценкам экспертов Strategy Partners [<https://strategy.ru/research/expert/56>] до 75% потребителей готовы доплачивать за органическую продукцию, изменить потребительские привычки с целью сохранения окружающей среды. Эксперты отмечают, что масштабы инвестирования в компании, соблюдающие принципы ESG растут значительно быстрее, чем в традиционные организации, не декларирующие экологизацию и социализацию производства. «Зеленое» финансирование является актуальным направлением развития финансового рынка России. Банком России отмечена необходимость учета ESG факторов в бизнес-стратегии организаций и продол-



жается разработка подходов к раскрытию информации об устойчивом развитии [114]. С 1 апреля 2023 года вступили в силу уточненные требования «к раскрытию информации при выпуске облигаций устойчивого развития, адаптационных облигаций, облигаций, связанных с целями устойчивого развития, облигаций климатического перехода, уточнены требования к раскрытию информации о «зеленых» и социальных облигациях» [150].

Однако у сельскохозяйственных организаций наблюдается рост кредиторской и дебиторской задолженности. Рост кредиторской задолженности в основном связан с увеличением капитальных затрат на приобретение оборудования и основных средств по договорам финансовой аренды, а также строительством производственных объектов и объектов социальной инфраструктуры организацией. Идет активное социальное и инженерное обустройство сельской местности сельскохозяйственными организациями. Включение в интегрированную отчетность показателей такого обустройства позволит пользователям этой отчетности оценить создание стоимости за счет социального капитала, а также природно-экологического капитала организации.

Далее рассмотрим финансовое состояние и платежеспособность сельскохозяйственных организаций России (таблица 2.12).

**Таблица 2.12 - Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости сельскохозяйственных организаций**

Показатели	Нормальное ограничение	На конец года						Среднегодовой темп роста $\sqrt[5]{\frac{\Pi_1}{\Pi_0}} \times 100$
		2017	2018	2019	2020	2021	2022	
1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности)	$\geq 2$	1,9	1,9	2,0	2,1	2,2	2,1	102,1
2. Коэффициент абсолютной ликвидности	$\geq (0,2 \div 0,5)$	0,20	0,23	0,24	0,34	0,36	0,31	109,2
3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия)	$\geq 1$	0,8	0,9	0,9	1,04	1,12	1,02	105,0

Продолжение таблицы 2.12

4. Наличие собственных оборотных средств, млрд. руб.	x	1006	1168	1339	1526	1898	2064	115,4
5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, млрд. руб.	x	1557	1882	2079	2327	2805	3290	116,1
6. Излишек (+) или недостаток (-), млрд. руб.:	x							
а) собственных оборотных средств		-280	-256	-239	-141	-95	-373	105,9
б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат	x	+271	+458	+501	+660	+812	+857	125,9
7. Коэффициент автономии (независимости)	$\geq 0,5$	0,47	0,46	0,46	0,48	0,50	0,50	101,2
8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	$\leq 1$	1,09	1,14	1,14	1,06	0,98	0,99	98,1
9. Коэффициент маневренности	$\geq 0,5$	0,42	0,43	0,45	0,44	0,44	0,42	100,0
10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования	$\geq 0,1$	0,78	0,82	0,85	0,92	0,95	0,85	101,7
11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств	$\geq 1$	0,92	0,88	0,88	0,94	1,03	1,01	101,9
12. Коэффициент финансовой зависимости	$\leq 1,25$	2,12	2,17	2,17	2,08	1,99	2,01	98,9

Примечание.  $\Pi_1$  – показатель отчетного года (2022г.);  $\Pi_0$  – показатель базисного года (2016г.).

Источник: составлена автором на основании данных сводных годовых бухгалтерских (финансовых) отчетов Минсельхоза РФ

Из таблицы 2.12 следует, что коэффициент покрытия начиная с 2019 года по 2022 год соответствует нормальному ограничению. Коэффициент абсолютной ликвидности в динамике имеет тенденцию роста, но еще не достиг до величины нормального ограничения. Коэффициент быстрой ликвидности достиг величины нормального значения с 2020 года по 2022 год и означает, что сельскохозяйственные организации имеют возможность погашать свои краткосрочные обязательства полностью.

В сельскохозяйственных организациях за все анализируемые годы наблюдается недостаток собственных оборотных средств. Однако имеется избышек общей величины источников формирования запасов (в 2022 году 857 млрд. руб.). Поэтому финансовое состояние сельскохозяйственных организаций можно характеризовать как соответствующее нормальной устойчивости.

Коэффициент автономии за последние годы (2021г. и 2022г.) достиг величины нормального значения (0,50) и означает, что сельскохозяйственные организации независимы от внешних источников финансирования своей деятельности на 50%. Это подтверждает также коэффициент соотношения заемных и собственных средств. Коэффициент маневренности находится ниже нормального значения (0,42). Сельскохозяйственные организации не имеют широких возможностей для финансового маневрирования. Коэффициент финансовой зависимости сельскохозяйственных организаций выше нормального ограничения.

По абсолютным показателям таблицы 2.15 можно с определенной степенью объективности сделать вывод о том, что финансовое состояние сельскохозяйственных организаций Минсельхоза РФ соответствует нормальной финансовой устойчивости. Таким образом, нормальная финансовая устойчивость гарантирует сельскохозяйственным организациям платежеспособность и характеризуется по данным таблицы 2.15 и баланса сводного годового отчета Минсельхоза РФ по сельскохозяйственным организациям следующим неравенством:

$$COC < Z \leq (COC + K3), \quad (1)$$

где COC – собственные оборотные средства; Z – запасы; K3 – краткосрочные кредиты и займы.

Отсюда следует, что в интегрированную отчетность должны быть включены формы бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственных организаций (баланс, отчет о финансовых результатах и др.).

Количество поставщиков финансового капитала сельскохозяйственных организаций за последние годы существенно выросло за счет роста экспорта

сельскохозяйственной продукции. Так, выручка от экспорта сельскохозяйственной продукции в 2017 году составила 21,6 млрд. долларов, в 2018 году – 28,8 млрд. долларов, в 2019 году – 25,6 млрд. долларов, в 2020 году – 30,6 млрд. долларов, в 2021 году – 37,1 млрд. долларов. Растет также импорт сельскохозяйственной продукции в России за эти годы (соответственно, 28,9; 29,0; 30,0; 29,8; 34,0 млрд. долларов). Все это говорит об устойчивом увеличении поставщиков финансового капитала, количества пользователей структурированной информации сельскохозяйственных организаций и необходимости формирования в них интегрированной отчетности.

Проведенный анализ позволил выявить положительные тенденции в развитии сельского хозяйства, сформировавшиеся в период с 2016 года по 2022 год, выраженные в значительном увеличении объемов производства продукции на основе его интенсификации за счет растущих объемов инвестиций, сохранении сельскохозяйственных угодий и поголовья животных. Стабильные удельный вес валовой добавленной стоимости по рассматриваемому виду экономической деятельности в валовом внутреннем продукте характеризует устойчивость аграрного сектора, что обеспечивает достижение продовольственной независимости по ряду продуктов. Однако получен и ряд фактов, противоречащих необходимым условиям устойчивого развития аграрного сектора. Так, в рамках исследования выявлено усиление роли импорта в формировании ресурсного потенциала отраслей сельского хозяйства, сокращение уровня занятости в этих отраслях в связи с убывающей тенденцией численности сельского населения, нестабильная инвестиционная активность, рост выбросов парниковых газов и высокая степень вариации в уровне эффективности деятельности хозяйствующих субъектов,. Полученные выводы представляют разнонаправленные тенденции с точки зрения устойчивого развития сельского хозяйства и позволяют объективно оценить уровень достижений и имеющихся недостатков в его условиях и результатах, однако для их получения потребовалось обобщение информации из источников, формируемых разными ведом-

ствами, что привело к необходимости обеспечения сопоставимости для получения объективных показателей. Данную проблему позволит решить разработанная концепция интегрированной отчетности, направленная на получение достоверной, полной и актуальной информации о деятельности хозяйствующих субъектов.

Новым направлением устойчивого развития аграрного сектора, основанном на применении инновационных технологий является органическое сельское хозяйство, информация о котором, позволяющая оценить размеры, специализацию и эффективность производства, не аккумулируется отечественными органами статистики и соответствующими ведомствами. При этом данное направление именно в аграрном производстве является привлекательным для импортеров российской продукции и перспективным для инвесторов. Развитие интегрированной отчетности должно быть направлено на решение задачи обеспечения полной информации об органическом производстве для всего круга заинтересованных пользователей.

## **2.2 Особенности устойчивого развития и основные направления рационализации формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций**

За последние годы, как показал комплексный анализ (см. параграф 2.1), в стране наблюдается тенденция роста эффективности сельскохозяйственного производства и в целом аграрной экономики в системе агропромышленного комплекса. Однако в сельском хозяйстве все еще имеется определенное количество убыточных организаций, которые недостаточно имеют собственные источники финансирования формирования производственного потенциала и обеспечения даже простого воспроизводства. В этих организациях слабо функционируют факторы интенсификации и организационно-управленческие аспекты хозяйственной деятельности, а также недостаточно рационально используют естественное плодородие земель сельскохозяйственного назначения.

Поэтому считаем, что в современных условиях в системе аграрной экономики каждая сельскохозяйственная организация должна добиваться устойчивого развития сельскохозяйственного производства и обеспечения экономической безопасности своей деятельности.

Достижение сельскохозяйственной организацией параметров устойчивого развития происходит достаточно длительный период времени путем интенсивных, инновационных изменений в растениеводстве, животноводстве, промышленном производстве, а также во вспомогательных и обслуживающих производствах. Поэтому следует глубоко исследовать и изучать закономерности устойчивого развития сельскохозяйственной деятельности как сложной и упорядоченной системы.

Изучение явления устойчивого развития применительно к любому объекту требует уточнения содержания данного термина с учетом особенностей внешних условий формирования его основных характеристик. В основе данного термина лежит понятие «развитие». Энциклопедия «Глобальная экономика» раскрывает данное понятие, как «процесс закономерного изменения, перехода из одного состояния в другое, более совершенное; переход от старого качественного состояния к новому, от простого к сложному, от низшего к высшему» [30]. Таким образом, развитие экономики, ее отдельных элементов предполагает изменение структуры, имеющее целью экономический рост. При этом необходимо разделять понятия экономического роста и простого увеличения объемов производства продукции и услуг. Развитие связано с улучшением условий жизни населения, применением достижений науки и техники в производственном процессе и в сфере услуг. Развитие отдельных организаций понимается как программа управления, имеющая долгосрочный характер, направленная на формирование новых возможностей для решения задач, повышения эффективности деятельности, использования новейших разработок в соответствующих прикладных науках [132].

Термин «устойчивость» стал широко известен после публикации в 1987 году отчета «Наше общее будущее» Международной комиссии по окружающей среде и развитию, появившись в начале 1980-х гг. в исследованиях Международного союза по защите природы [25] и. В отчете была предложена новая модель развития, которая стала основываться на необходимости сохранения ресурсов стран для будущих поколений при полном удовлетворении потребностей. В 2000 году Генеральной Ассамблеей ООН были приняты Цели развития тысячелетия, направленные на повышение уровня благосостояния населения.

С начала 1950-х годов формируется новое явление в мировой экономике – транснациональные корпорации, развитие которых основано на теории корпоративной социальной ответственности (КСО) бизнеса, то есть определенных моральных аспектах отношения бизнеса к обществу, уважению и сохранению его ценностей, этических нормах поведения всех участников процесса создания товаров и услуг – именно так определил данное понятие Говард Ротман Боуэн, американский ученый-экономист. С момента выхода книги Г. Боуэна в свет нормы КСО стали основой стратегического планирования крупных компаний и принятия управленческих решений. Теория развития бизнеса в условиях его «социализации» получила новые аспекты в книге Дж. Гэлбрейта «Экономика и общественные цели», опубликованной в 1973 году, в которой автор предлагает национализировать военное производство и основные общественные услуги, обеспечить контроль заработной платы, прибыли и цен для того, чтобы на государственном уровне обеспечить превосходство общественных интересов над частными.

В начале 1980-х гг. английский историк Р. Эдвард Фримен разработал теорию стратегического менеджмента, основанную на взаимосвязи между двумя основополагающими концепциями деловой этики – корпоративной социальной ответственностью и теорией заинтересованных сторон (теорией стейкхолдеров), при этом приоритетной идеей явился приоритет общественных интересов при решении сложных современных бизнес-задач.

Теория стейкхолдеров позволяет понять содержание и предложить решение проблемы формирования управленческого мышления, направленного на увязывание процесса создания стоимости с этическими нормами общества. Данная теория нашла отражение в концепциях различных экономических наук и практике устойчивого производства.

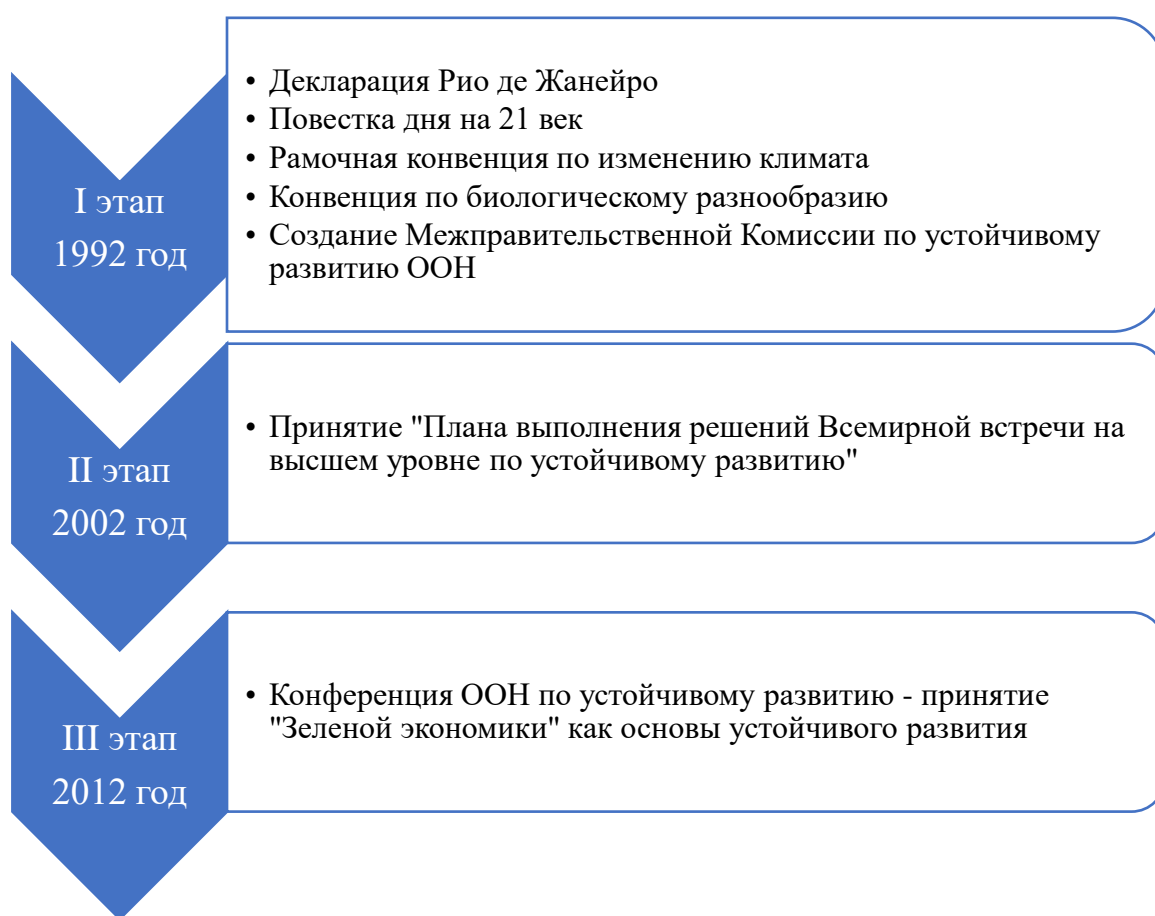
Дальнейшее развитие вопросы анализа устойчивости получили в работах Джона Элкингтона [182, с.37-51], в которых анализ устойчивого развития проводится с трех точек зрения: социальной, экономической и экологической. Именно наличие социальной напряженности во многих странах мира, связанное с тем, что большинство развитых стран Запада обеспечивали свое благополучие на нерациональной эксплуатации природных ресурсов, сконцентрированных в развивающихся странах, завышенном производстве и потреблении, стало стимулом к появлению новой концепции развития, имеющей целью сохранение культурной и социальной систем стран, уменьшение разрушающих их конфликтов.

В аспекте устойчивого развития меняется понимание экономической эффективности того или иного проекта – основное внимание при реализации проектов в экономике должно уделяться учету закономерностей природы, именно такой подход обеспечивает более высокую экономическую эффективность по сравнению с проектами, не учитывающими возможные последствия реализации для экологии. Устойчивое развитие предполагает обеспечение сохранения экологических систем и биоразнообразия при наращивании человеческого потенциала, переходе к новым технологиям в производстве. Долгосрочное управление как природными, так и человеческими ресурсами имеет существенное значение наравне с краткосрочной экономической выгодой. Управление человеческими ресурсами включает учет социальной ответственности, такой как условия труда и жизни занятых во всех отраслях экономики, потребности жителей сельских территорий, а также здоровье и безопасность населения, как в настоящем, так и в будущем [178]. Таким образом, термин,



состоящий из двух слов «устойчивость» и «развитие» обозначает одновременное экономическое и социальное развитие и устойчивость экологических систем.

Начиная с 1987 года устойчивое развитие становится центром интересов ученых разных областей науки, политических деятелей во всем мире. Работа в этом направлении сформировала основы для появления новых международных нормативных документов, институциональной среды. Н.Н. Яшалова предлагает следующую периодизацию в процессе формирования содержания термина «устойчивое развитие» [173] (рисунок 2.4):



Источник: составлено автором по [28]

### **Рисунок 2.4 – Этапы формирования содержания термина «устойчивое развитие»**

Термин «устойчивое развитие» до настоящего времени используется учеными в разном понимании. Российские ученые отмечают в своей интерпретации качественно новое состояние экономики на основе сбалансированности

факторов производственной деятельности и сохранении ресурсов. Е.А. Говорина отличительной чертой устойчивого развития определяет следующее: «это такое состояние сбалансированности факторов экономики страны, которые обеспечивают непрерывный рост и повышение ее параметров» [31, с.350-355]. О.С. Пчелинцев дает определение «устойчивому развитию, как «переходу от «экономики использования ресурсов» к экономике их системного воспроизводства» [126]. Однако переход к экономике системного воспроизводства не может быть реализован в полной мере, так как не все ресурсы являются возобновляемыми.

Гутман Г.В., Мироедов А.А. и Федин С.В. в работе «Управление региональной экономикой» определяют устойчивое развитие как «такое состояние социо-эколого-экономической системы, при котором существуют необходимые условия и предпосылки для прогрессивного движения вперед, для поддержания внутреннего и внешнего равновесия, для обеспечения постепенного перехода экономики от простых явлений к более сложным, тем самым происходит формирование условий для ее перехода в качественно новое состояние» [34]. Шалмуев А.А предлагает под устойчивым региональным развитием понимать модель регионального менеджмента, позволяющую обеспечить достойный уровень благосостояния населения и динамическое равновесие экономической системы (функционирующей с учетом хозяйственной емкости локальной экосистемы) с окружающей средой [165, с.28-32.].

Гутман С. С. и Басова А. А., обобщая подходы к определению содержания явления устойчивого развития, выделяют следующие [35, с.32-48.]:

- с точки зрения экономики (финансов) понимается как возможность экономики своевременно и в полном объеме расплачиваться по долговым обязательствам и обеспечивать население экологически чистой продукцией при сохранении ограниченных ресурсов с применением инновационных технологий;

- с социально-культурной позиции – предполагает стабильность общественных отношений, отсутствие социального напряжения в условиях справедливого распределения благ;

- в отношении политики – предполагает наращивание демократических механизмов в осуществлении и проектировании политики, реализации институциональных механизмов, направленных на инклюзивное развитие отраслей и территорий;

- с точки зрения экологии – определяется как обеспечение условий для сохранения биологических систем, способности их к адаптации к изменяющимся условиям, возможному ухудшению состояния окружающей среды.

Особое внимание в научных трудах уделяется понятиям устойчивого развития регионов и сельского хозяйства, как стратегической отрасли экономики. Описание поведения агроэкосистем и продовольственных систем имеет существенно важное значение для понимания содержания устойчивости. Агроэкосистемы (естественные и искусственные) рассматриваются в самом широком аспекте, то есть на уровне отдельных полей, ферм, экозон [172, с. 451-467]. Они являются составной частью продовольственных систем, включающих также компоненты распределения и потребления продуктов питания, аналогичным образом охватывают фермеров, местное сообщество и глобальное население. Системный подход в анализе устойчивого развития позволяет получить всестороннее представление о деятельности и перспективах сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятиях, организаций сферы потребления и об их влиянии на городское население и сельские территории, окружающую среду. С другой стороны, системный подход также дает исследователю инструменты для оценки воздействия человеческого общества и его институтов на сельское хозяйство, как основной элемент, связывающий природные ресурсы и население страны, и его экологическую устойчивость.

Исследования ученых разных стран [188, с.1119-1134], направленные на изучение поведения различных типов природных и человеческих систем позволили установить, что системы, которые выживают (сохраняют свои качества и структуру) с течением времени, являются устойчивыми, адаптивными и отличаются большим разнообразием. Устойчивость имеет решающее значение, поскольку большинство агроэкосистем сталкиваются с условиями (включая

климат, почвенные характеристики, физиологические особенности живых организмов, популяции вредителей, политические ограничения, ценовой диспаритет и т.д.), которые являются крайне непредсказуемыми и нестабильными в долгосрочной перспективе. Адаптивность является ключевым компонентом устойчивости, поскольку для любой системы не всегда представляется возможным восстановить точное содержание и структуру, а также функции, которые она имела до внешних воздействий, но при этом она, может быть, в состоянии приспособиться и принять новую форму при изменяющихся условиях. Разнообразие, как правило, является необходимым условием для обеспечения приспособляемости, так как чем больше разнообразия существует в продовольственной системе, например, с точки зрения сортов сельскохозяйственных культур, пород животных, способов организации производства, применяемых технологий, тем больше инструментов и способов будет у системы для адаптации к изменившимся внешним условиям.

Говоря об устойчивом развитии применительно к сельскохозяйственному сектору, термины «устойчивое сельское хозяйство» и «устойчивое развитие в сельском хозяйстве» использовались как синонимы в работах различных авторов [193]. По мнению Н.П. Любушина, О.Г. Черкасовой, Н.И. Яшиной, Е.В. Морозовой трактовка категории «устойчивость» имеет ряд общих черт с интерпретацией понятия «стабильности», однако между указанными категориями имеется ряд отличий, которые необходимо учитывать при разработке стратегии и формировании отчетности компаний как интегрированной информационной системы [79, с.25-37; 91, с.25-37.]. Однако в большинстве исследований эти понятия разделяются [10; 11]. При этом понятие устойчивого развития является более широким. Устойчивость сельского хозяйства как вида экономической деятельности определяется возможностью в кризисные периоды сохранить основную часть ресурсной базы, объемы и уровень эффективности производства [187, с.306-318].

Таким образом, в научной и учебной литературе устойчивое развитие рассматривается довольно широко, например, как «... развитие экономики, общества и технологий, при котором качество жизни человека повышается, а негативное воздействие на окружающую среду минимизируется» [39].

В одном из учебников для вузов под редакцией В.И. Данилова-Данильяна и Н.А. Пискуловой определяется: «Устойчивое развитие – это стабильное социально-экономическое развитие, не разрушающее своей природой основы» [151, с.31]. В данном определении находят отражение социальное, экономическое и природное составляющие устойчивого развития. Однако данное определение не уточняет масштабы устойчивого развития.

А.С. Кутовая определяет устойчивое развитие более конкретно, то есть на уровне организации. Она считает, что «... устойчивое развитие предприятия ... есть такое состояние функционирования предприятия, которое под действием совокупности внешних и внутренних факторов характеризуется способностью сохранять и воспроизводить исходное (или близкое к нему с положительными сдвигами) состояние за определенный временной период» [74, с.42-43].

Устойчивое развитие сельского хозяйства предполагает использование таких технологий и способов производства продукции, которые обеспечат потребности нынешнего и будущих поколений, гарантируя при этом достаточный для расширенного воспроизводства уровень эффективности, сохранение и улучшение окружающей среды и социально-экономическую справедливость. При этом отдается предпочтение берегающим окружающую среду методам, чтобы сохранить плодородие почвы, предотвратить загрязнение вод и воздуха, сохранить биоразнообразие. Это позволяет обеспечить достижение глобальных целей устойчивого развития: ликвидация нищеты, предполагающая инклюзивный формат экономического роста, т.е. обеспечение занятости населения сельских территорий, достаточного дохода для уровня жизни не ниже, чем в городских поселениях; ликвидация голода; хорошее здоровье и благополучие; борьба с изменением климата; сохранение экосистем суши

[192]. Имея в основе своей деятельности концепцию устойчивого развития, аграрный сектор приобретает характеристики:

- организация производства на основе применения ресурсосберегающих технологий;

- активное использование цифровых технологий на всех этапах производственного процесса и сохранения полученной продукции;

- производство достаточного объема продукции для обеспечения продовольственной безопасности страны, исключающего наличие социального напряжения, обусловленного дефицитом товаров и нехваткой ресурсов, ухудшением экологии;

- обеспечение необходимого уровня занятости и доходов населения сельских территорий для сохранения сельского уклада и территориальной целостности государства.

Таким образом, для обеспечения устойчивого развития сельскохозяйственных организаций необходимо учитывать особенности сельского хозяйства. К этим особенностям можно отнести: сезонность сельскохозяйственной деятельности (цикл производства продукции превышает рабочий период); использование в качестве средств производства земельных угодий (активов – пашни, сенокосов, пастбищ и др.), биологических активов (растений, животных) и биологических производственных запасов (кормов, семян и др.); территориальная рассредоточенность (растениеводство ведется на больших территориях сельскохозяйственных угодий, животноводческие бригады, фермы расположены в нескольких населенных пунктах); применение в растениеводстве и животноводстве биологических и химических предметов труда (стимуляторов роста, защиты растений и животных, минеральных удобрений и т.д.); влияние на сельскохозяйственное производство естественных почвенно-климатических условий; частота стихийных бедствий (засухи, заморозки, наводнения, пожары, эпидемии болезней животных и др.); технологические и организаци-

онно-управленческие особенности (факторы интенсификации, активно-адаптивные технологии производства, научная организация производства, труда и его оплаты и др.).

Устойчивое развитие сельского хозяйства некоторые авторы рассматривают как в целом, так и в разных аспектах: экономическом, экологическом и социальном. Например, Васильева Н.К., Резниченко С.М. и др. отмечают необходимость рассматривать аграрный сектор как сложную многофункциональную систему, состоящую из предприятий различного типа, важной задачей для которых, является обеспечение экономической устойчивости [22, с.1633-16646]. При этом особое внимание авторы уделяют таким экономическим факторам устойчивого развития как финансовые, инновационно-инвестиционные, организационно-экономические, социально-трудовые, подразделяя их на способствующие развитию и сдерживающие его [23, с.42-44]. Финансовые факторы, обеспечивающие условия устойчивого развития, включают налоговые льготы и специальный налоговый режим для сельхозпроизводителей, ценовой паритет, сбалансированный финансовый менеджмент, специальные системы кредитования, страхования и т.п. [21, с.50-54]. Ограничивает устойчивое развитие аграрного сектора высокая стоимость и недоступность для мелких производителей (например, крестьянских (фермерских) хозяйств) заемных средств, возможное снижение государственной поддержки в сложных внешне-экономических условиях, сохранение диспаритета цен для сельхозпроизводителей и организаций первой и третьей сфер АПК.

К инновационно-инвестиционным факторам относятся модернизация на основе цифровых технологий основного капитала сельхозорганизаций, рост инвестиционной привлекательности ряда отраслей сельского хозяйства (например, птицеводство, свиноводство, выращивание овощей и ягод в условиях открытого или закрытого грунта).

Организационно-экономические факторы, стимулирующие устойчивое развитие, включают ориентацию менеджмента в сельском хозяйстве на модернизацию и реконструкцию производства, наращивание научно-технического

потенциала (значительную роль в этом играет агрообразование), совершенствование инфраструктуры сельских поселений, рост конкурентоспособности отечественной продукции на внутреннем рынке с учетом ограничений ввоза большой части продукции, повышения качества и расширения ассортимента продукции, производимой аграриями России. Риски для устойчивого развития в этом аспекте формирует наличие монополизации на рынке ресурсов для сельского хозяйства, сохранение низкой эффективности в некоторых отраслях аграрного сектора [23].

Кроме вышеперечисленных факторов устойчивость развития сельскохозяйственных организаций и в целом отрасли сельского хозяйства прямо связано с эффективностью сельскохозяйственной деятельности и зависит от нее. Эффективное ведение сельского хозяйства (растениеводства, животноводства, промышленного производства по переработке сельскохозяйственной продукции) зависит от множества факторов и условий. Поэтому к вышеперечисленным факторам необходимо добавить следующие факторы и условия: абиотические факторы; факторы интенсификации; организационно-управленческие условия [47, 60].

К абиотическим факторам, существенно влияющим на эффективность производства сельскохозяйственной продукции, относятся: климатические факторы (солнечный свет, тепло, влага, воздух); эдафические факторы (механический и физический состав почвы, ее физические свойства и т.п.); орографические факторы (топографические – рельеф местности, ее высота над уровнем моря, поясность, широтность).

К факторам интенсификации относятся: рациональное использование основных средств, предметов труда (кормов, семян, материалов), трудовых ресурсов, земельных активов и финансовых ресурсов в сельскохозяйственном производстве (растениеводстве, животноводстве, промышленных и вспомогательных производствах), а также в прочих производствах и хозяйствах.

К организационно-управленческим условиям, которые так же оказывают большое влияние на эффективность сельскохозяйственного производства и



устойчивость его развития, относятся: организация сельскохозяйственного производства на научной основе (организация и соблюдение в растениеводстве севооборотов, активно-адаптивных технологий производства путем использования элитных сортов сельскохозяйственных культур, передовых технологий их выращивания и др.); организация в животноводстве научно обоснованных технологий производства продукции, условий содержания и выращивания животных и др.); организация эффективного использования всех видов материальных и биологических ресурсов в растениеводстве, животноводстве, вспомогательных производствах, промышленных, прочих производствах и хозяйствах сельскохозяйственных организаций. К организационным условиям относятся также научная организация труда и его оплаты во всех видах производства продукции (работ, услуг) путем создания в растениеводстве, животноводстве, промышленном производстве и вспомогательных производствах соответствующих центров ответственности за эффективность производства продукции (работ, услуг).

Существенное значение для эффективного ведения сельскохозяйственной деятельности имеет также рациональная организация управления процессами воспроизводства (снабжение, производством, продажей, капитальными вложениями) сельскохозяйственной деятельности. Эффективное управление сельским хозяйством предполагает надлежащее функционирование основных самостоятельных функций управления, таких как нормирование, планирование (бюджетирование), учет, контроль, экономический анализ, организация деятельности и регулирования хозяйственных операций (процессов).

Интегрированное и надлежащее осуществление этих функций управления сельским хозяйством позволит в сельскохозяйственных организациях создавать оперативно-стратегический контроллинг в системе управления эффективностью деятельности сельскохозяйственных экономических субъектов. При этом эффективность сельскохозяйственной деятельности целесообразно рассматривать как результативность сельского хозяйства путем достижения

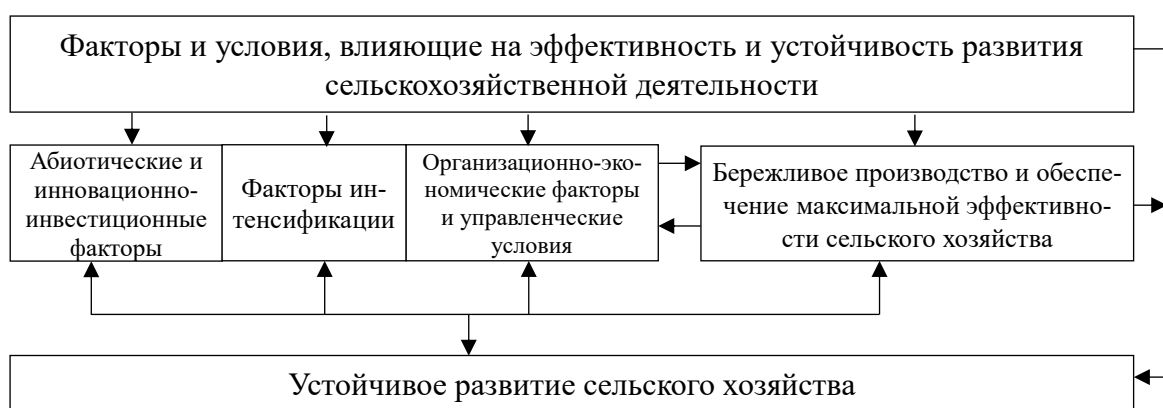
определенного уровня экономического, социального и природно-экологического эффекта [63].

Повышение эффективности сельского хозяйства и обеспечение поступательного устойчивого развития сельскохозяйственной деятельности зависят также от организации и постоянного осуществления бережливого производства продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. При этом считаем обоснованным, что бережливое производство – это «... производство сельскохозяйственной продукции необходимого (запланированного) количества и качества при нормальных издержках (затратах на производство)» [3, с. 14-21]. Данное определение бережливого производства хотя и является обоснованным, но не полным, так как в процессе бережливого производства выпускается не только продукция, но и выполняются работы, оказываются услуги вспомогательных производств при производстве этой же сельскохозяйственной продукции.

Бережливое производство может быть осуществлено в сельскохозяйственных организациях только на базе научно обоснованного планирования приобретения или заготовления запасов для производства, недопущения их излишнего скопления на складах. Кроме того, бережливое производство предполагает стандартизацию (нормирование) затрат, в том числе материальных и биологических издержек, разработку объективных стандартов затрат и организации их учета по системе «Стандарт-кост» или же по нормативному методу. Бережливое производство необходимо будет организовать так, чтобы оно обеспечивало достижение основной цели управления сельскохозяйственной деятельностью – повышение эффективности всех стадий процесса воспроизводства и обеспечение устойчивости развития деятельности сельскохозяйственных организаций.

Однако для ведения бережливого производства сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) следует, по нашему мнению, строго соблюдать осуществление в сельскохозяйственных организациях технологических процес-

сов, а также агрономических, зооветеринарных и других работ по выращиванию биологических активов (сельскохозяйственных культур, сельскохозяйственных животных) для получения сельскохозяйственной продукции высокого качества, низкой себестоимости и необходимой конкурентоспособности на аграрных рынках. Все это требует также эффективного использования всего производственного потенциала (материальных, биологических, трудовых и финансовых ресурсов, а также земельных активов) в сельскохозяйственных организациях (рисунок 2.5).



Источник: составлено автором

**Рисунок 2.5 – Модель устойчивого развития сельскохозяйственной организации и ее деятельности**

Из данного рисунка 2.5 видно, что устойчивое развитие сельскохозяйственной организации зависит от многих факторов и условий эффективности всей сельскохозяйственной деятельности и, самое главное, от бережливого производства продукции (работ, услуг). Поэтому устойчивое развитие сельскохозяйственной деятельности или сельскохозяйственной организации, по нашему мнению, необходимо рассматривать с использованием системного, комплексного подхода.

В научных исследованиях разных авторов устойчивое развитие на уровне организаций (экономических субъектов) характеризуется с точки зрения в основном трех подходов: рыночный, связанный с получением максимума доходов и прибыли [71, с.110-114]; экологический, связанный с охраной окру-

жающей среды [154, с.9-15; 42 с.101-106]; комплексный (системный), охватывающий экономическое, социальное и экологическое составляющие устойчивого развития [163, с.332-338].

Из этих подходов к определению устойчивого развития применительно к аграрным организациям наиболее обоснованным считаем последний подход – комплексный, так как сельскохозяйственная организация и ее виды деятельности могут функционировать устойчиво и развиваться только при обеспечении достижения баланса экономической, социальной и экологической эффективности использования всего производственного потенциала при выполнении работ, оказании услуг, выпуске продукции и ее продажи.

Вместе с тем мы считаем, что для того, чтобы дать более обоснованное определение понятию «устойчивое развитие» необходимо сперва, как было указано в начале данного параграфа, уточнить в отдельности дефиниции «устойчивость» и «развитие». В толковом словаре русского языка понятие «устойчивость» определяется: «Не подверженный колебаниям, постоянный, стойкий, твердый» [113, с.871]. По отношению к сельскому хозяйству «устойчивость» можно характеризовать как постоянный, стабильный, неподверженный отрицательным колебаниям за пределы достижения нормальной для данной организации эффективности сельскохозяйственной деятельности, обеспечивающей ее экономическую безопасность.

В качестве примеров можно привести устойчивый урожай зерновых культур, устойчивый надой молока молочного стада коров и т.д. Безопасность означает: «состояние, при котором не угрожает опасность, есть защита от опасности» [113, с.39].

Исходя из этих понятий (терминов) можно заключить, что сельскохозяйственной организации не угрожает опасность в ее экономике если она развивается устойчиво. Именно устойчивое развитие деятельности сельскохозяйственной организации обеспечивает ее экономическую безопасность.

Понятие «развитие» является философской категорией и определяется как: «Процесс закономерностей изменения, перехода из одного состояния в

другое, более совершенное; переход от старого качественного состояния к новому, от простого к сложному, от низшего к высшему» [113, с.664].

Сельскохозяйственная деятельность – сложная система, а поэтому возникает объективная необходимость более глубоко исследовать закономерности устойчивого развития сельского хозяйства в пределах сельскохозяйственных организаций. Такое исследование требует моделирование аспектов и концепции устойчивого развития сельскохозяйственной деятельности (сельского хозяйства) в организации, через которое можно понять и интерпретировать изучаемый предмет познания. Предметом познания в данном случае являются структурные элементы, связи между ними, механизмы и инструментарий устойчивого развития сельскохозяйственной деятельности (или сельского хозяйства) как сложной системы. Данная система имеет определенную форму, а также содержание, диалектическое единство которых должно выражаться в устойчивом развитии сельского хозяйства, сельскохозяйственной организации (рисунок 2.6).

Из приведенной концептуальной модели (рисунок 2.6) можно заключить, что устойчивое развитие сельскохозяйственной организации (сельскохозяйственной деятельности в данном хозяйствующем субъекте) можно характеризовать как комплексный многоаспектный процесс достижения и стабилизации экономической, социальной и природно-экологической эффективности в расширенном воспроизводстве сельскохозяйственной организации.

На основании проведенного анализа состояния, особенностей, факторов и тенденций дальнейшего устойчивого развития сельского хозяйства в России можно заключить, что в сельскохозяйственных организациях с целью полного удовлетворения информационных потребностей внешних клиентов и внутреннего управления возникает объективная необходимость формирования (составления) интегрированной отчетности.

Цель системы управления сельским хозяйством – устойчивое развитие сельскохозяйственной организации					
Функции управления сельским хозяйством	Инструментарий устойчивого развития содержания сельскохозяйственной деятельности		Инструментарий устойчивого развития структурных элементов сельскохозяйственной деятельности		
	способы и средства развития	результаты устойчивого развития	механизмы развития	структурные элементы	связи между структурными элементами
Планирование и прогнозирование; нормирование (стандартизация); учет и контроль; экономический анализ; организация деятельности; регулирование хозяйственных процессов	достижение нормальной обеспеченности организации средствами труда, предметами труда, рабочей силой, биологическими и земельными ресурсами; совершенствование технологий сельскохозяйственного производства; обеспечение оптимизации заготовки средств производства, выпуска и продажи продукции (работ, услуг); рационализация организации производства, труда и его оплаты; широкое применение экономических методов управления.	урожайность сельскохозяйственных культур; продуктивность сельскохозяйственных животных; объемы производства продукции сельского хозяйства и ее переработки; объемы выполненных работ; качество произведенной продукции, ее себестоимость; производительность труда, маржа, прибыль от биотрансформации биологических активов и др.	организационно-экономический; управленческий; законодательно-нормативный; оптимизационный; цифровой; автоматизировано-информационный; контрольно-аналитический по выявлению рисков, угроз и их нейтрализации.	растениеводство; животноводство; вспомогательные производства; промышленное производство; прочие производства и хозяйства; ресурсный потенциал; центры ответственности (подразделения) организации.	устойчивые связи; системообразующие связи; горизонтальные и вертикальные связи; прямые и обратные связи; связи координации и субординации. Эти связи происходят на всех уровнях управления организацией, а также между ее субъектом и объектами управления.
стратегия достижения устойчивого развития сельскохозяйственной организации					

Источник: разработана автором

### **Рисунок 2.6 – Модель обеспечения и достижения устойчивого развития сельскохозяйственных организаций**

Это связано со следующими факторами, условиями и причинами:

- расширением масштабов сельскохозяйственной деятельности и стадий процесса их расширенного воспроизводства;
- развитием многопрофильности сельскохозяйственных организаций и значительным увеличением количества объектов производства и управления;
- существенным ростом объемов производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки за счет увеличения площадей сельскохозяйственных угодий, поголовья скота и птицы, использования новых технологий, технических, биологических и химических средств, требующих строгого учета, контроля, а также оценки затрат, выпуска и продажи продукции с точки зрения экономической, экологической и социальной эффективности;

- необходимостью формирования финансовых и нефинансовых показателей в отчетности для принятия решений по использованию трудовых, материальных, земельных, биологических и финансовых ресурсов, а также изменений видов капиталов, связанных с этими ресурсами;

- увеличением объемов заготовок (приобретения) средств производства со стороны, объемов продажи сельскохозяйственной продукции и контрагентов (пользователей отчетной информации) сельскохозяйственных организаций;

- ростом экспорта сельскохозяйственной продукции и увеличением иностранных пользователей финансовой и нефинансовой информации сельскохозяйственных организаций;

- необходимостью отражения влияния сельского хозяйства на общество, природу, а также контроля, анализа и оценки формирования количественных и качественных показателей о состоянии используемых ресурсов, полученной продукции, капитальных вложений на развитие экономической, социальной и природно-экологической инфраструктуры сельскохозяйственных организаций.

Интегрированную отчетность сельскохозяйственных организаций предлагается формировать на базе годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственных организаций. Годовой бухгалтерский (финансовый) отчет сельскохозяйственных организаций включает в себя общеустановленные формы для коммерческих организаций (баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях капитала) и специализированные формы (начиная с формы №5-АПК и кончая формы №17-АПК).

В специализированных формах сельскохозяйственной отчетности отражают не только отдельные финансовые показатели, но и нефинансовые показатели со всех видов учета (бухгалтерского, статистического, зоотехнического, агрономического и др.). Поэтому считаем, что годовой отчет сельскохозяй-

ственной организации уже частично является интегрированной. Для превращения этой отчетности полностью в интегрированную отчетность необходимо усовершенствовать существующие формы в годовой отчетности и разработать недостающие формы, например, по эффективности использования ресурсов.

Так, в бухгалтерском балансе требуют обособленного отражения наличие на конец отчетного года рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения как внеоборотные биологические активы, а также сельскохозяйственные земельные активы (угодья). Эти виды средств представляют собой, соответственно, биологические и земельные активы, отличаются от материальных средств труда по вещественной структуре, а также по применению как внеоборотные активы (см. параграф 3.3).

В бухгалтерском балансе, по нашему мнению, необходимо отдельными статьями отражать материальные запасы, биологические запасы (корма, семена и др.), а также животные на выращивании и откорме как оборотные биологические активы. Причем животных на выращивании и откорме следует отражать в отдельной статье, так как они не относятся к запасам (см. ФСБУ 5/2019 «Запасы»), а к оборотным биологическим активам.

Для четкого контроля и оценки назначения собственных источников финансирования формирования активов, в третьем разделе баланса сельскохозяйственных организациях предлагается выделить фонд (или капитал) для формирования внеоборотных активов. Это позволит безошибочно определять наличие источника собственных оборотных средств по бухгалтерскому балансу ( $\Sigma III - КВА - ДКЗ$ , где  $\Sigma III$  – итог третьего раздела баланса, КВА – фонд (капитал) формирования внеоборотных активов, ДКЗ – долгосрочные кредиты и займы).

Целесообразно к бухгалтерскому балансу разработать и привести приложение в виде баланса ресурсов и капитала (см. параграф 3.3). Это позволит контролировать и анализировать изменения видов капиталов и ресурсов организации по назначению и направлениям использования.



Следующей проблемой, требующей разрешения, является то, что в отчете о финансовых результатах в сельскохозяйственных организациях не раскрываются экономические выгоды от использования биологических активов, что занижает инвестиционную привлекательность сельскохозяйственных организаций и действенность внутреннего управления биотрансформацией биологических активов. Поэтому считаем необходимым разработку специальной формы отчетности о доходах, расходах и финансовых результатах от всей сельскохозяйственной деятельности (от биотрансформации биологических активов) в качестве дополнения к нынешней форме отчета о финансовых результатах.

Одной из важнейших специализированных форм в сельскохозяйственном годовом отчете является форма №5-АПК «Отчет о численности и заработной плате работников организации». Проблема здесь заключается в том, что в этой форме отчета нет информации о затратах на подготовку и переподготовку кадров и др. В связи с этим, а также для представления информации пользователям о человеческом капитале и ресурсах, связанных с обучением персонала, предлагаем разработать специальную справку (приложение в виде таблицы) к отчету по форме №5-АПК.

Проблемой интегрированности в годовой отчетности сельскохозяйственных организаций является также отсутствие информации в этой отчетности о состоянии социальной инфраструктуры и размерах выделенного на это социального капитала. По этой причине считаем объективной необходимостью разработать к интегрированной отчетности специальной формы «Отчет о развитии социальной инфраструктуры организации», где должны быть отражены показатели, характеризующие наличие, состояние и движение объектов жилищного, культурно-просветительского, врачебного и бытового назначения (параграф 3.3).

Для раскрытия затрат в основном производстве по элементам согласно ПБУ 10/99 предназначена специализированная форма №8-АПК. Однако дан-

ная форма отчетности необходимо усовершенствовать, чтобы она отражала такие показатели, как валовая продукция, валовой и чистый доход, а также производительность труда в растениеводстве, животноводстве и в целом по организации. Это позволит пользователям судить о направлениях формирования потенциального финансового капитала организации, а также эффективности использования труда работников и трудоемкости сельскохозяйственного производства. Для правильного подсчета валовой продукции предлагается оценивать ее по справедливой стоимости (см. параграф 3.3)

Важнейшими специализированными формами отчетов в интегрированной отчетности сельскохозяйственных организациях являются форма №9-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и продажи продукции растениеводства», форма №13-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и продажи продукции животноводства». Эти формы специализированной отчетности требуют совершенствования:

а) необходимо в них упорядочить статьи в соответствии с их предлагаемой группировкой (см. таблицу 3.15);

б) в форме №9-АПК, в разделе 9-1 «Землепользование на конец года» предусмотреть графу для отражения балла бонитета почвы (качества почвы) сельскохозяйственных земельных угодий, в разделе 9-2 «Производство и себестоимость продукции растениеводства» предусмотреть соответствующие строки для отражения количества полученной побочной продукции (в настоящее время по сельскохозяйственным культурам здесь отражается только основная и сопряженная продукция) и ее себестоимость (например, по зерновым культурам необходимо показать также выход соломы и себестоимость 1ц соломы и т.д.);

в) в форме №13-АПК, в разделе 13-1 «Производство и себестоимость продукции животноводства» следует также выделить строки для отражения количества и стоимости полученной побочной продукции (например, навоз от КРС) от соответствующих видов и групп животных.

Следующей проблемой интегрированной отчетности в сельском хозяйстве является отсутствие в форме №15-АПК «Отчет о наличии животных» показателей оборота стада животных, а также о расходе кормов в животноводстве. Поэтому данная форма отчетности подлежит существенному совершенствованию, чтобы здесь отражались показатели не только наличия, но и движения (поступления, выбытия) животных за отчетный период, то есть создание стоимости животных или уменьшение стоимости (производственного капитала).

Расход кормов в животноводстве целесообразно во второй части отчета по форме №15-АПК привести по видам кормов в энергетических или кормовых единицах. Все это позволит оценивать продуктивное использование кормов и их окупаемость стоимостью полученной продукции животноводства. В отчете по форме № 16-АПК предлагаем отражать не только основную и сопряженную продукцию, но и побочную продукцию растениеводства, животноводства и промышленного производства в натуральных единицах измерения и в оценке по справедливой стоимости.

Следующей проблемой интегрированной отчетности является отсутствие в форме №17-АПК «Отчет о сельскохозяйственной технике и энергетике» показателей (информации) для оценки обеспеченности сельскохозяйственных организаций сельскохозяйственной техникой, а также затрат по эксплуатации этой техники и электроэнергии в целом. Здесь можно предусмотреть специальную справку к указанной форме специализированной отчетности.

Целесообразно было бы в интегрированной отчетности привести табличную форму справки показателей о эффективности использования средств (ресурсов) различных видов капиталов организации.

Особое значение при рационализации формирования интегрированной отчетности является раскрытие в ней показателей эффективности использования всех видов ресурсов организации и ее устойчивого производственного развития. Эту проблему можно решить разработкой соответствующих табличных

форм отчетов: отчета по мониторингу процесса формирования себестоимости и рыночных цен на произведенную продукцию; отчетов в виде таблиц оценки эффективности использования ресурсов; отчета об устойчивом развитии сельскохозяйственной организации (см. параграф 3.4).

Полное решение отмеченных проблем позволяет в сельскохозяйственных организациях формировать интегрированную отчетность, отвечающую по структуре и содержанию требованиям Международные основы <ИО>, 2021г. и Концепции развития публичной нефинансовой отчетности (Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017г. №876-Р). [105]

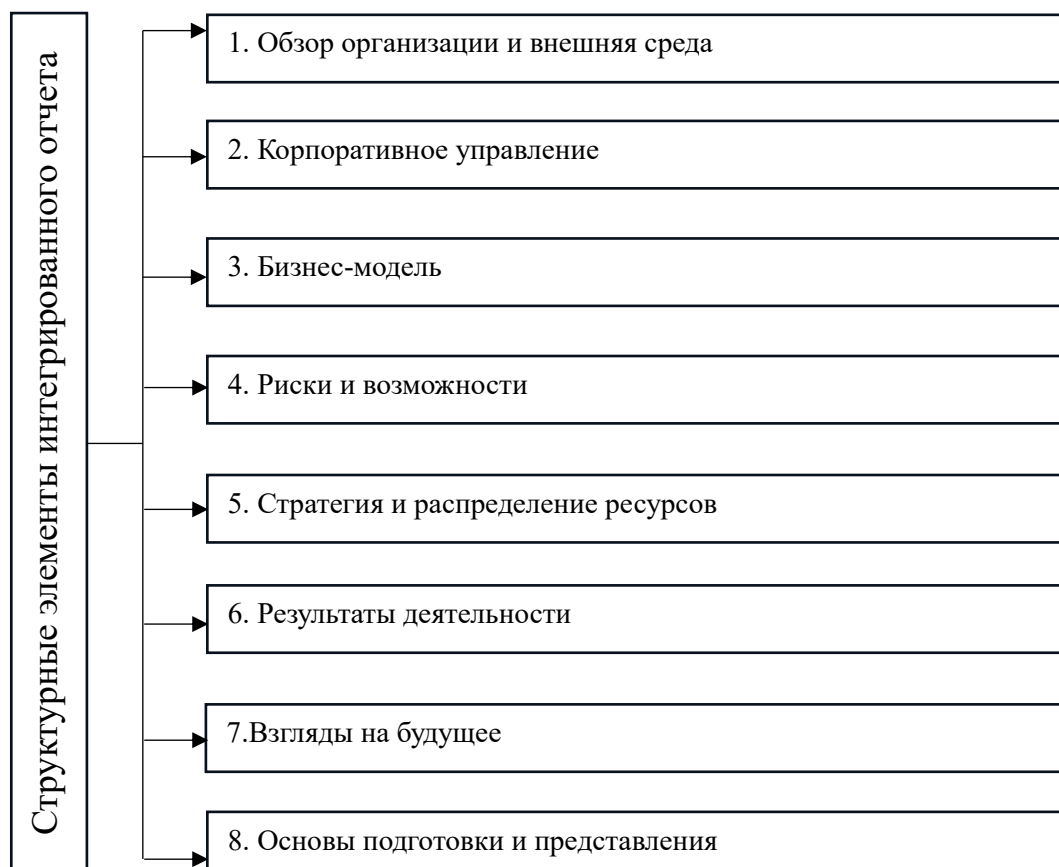
### **2.3 Методика формирования структурного элемента «Результаты деятельности» и контроль устойчивости развития сельскохозяйственных организаций по показателям интегрированной отчетности**

Согласно Международным основам <ИО> (январь 2021), финансовую и нефинансовую информацию о создании стоимости компании рекомендуется представлять в разрезе 8 структурных элементов, представленных на рисунке (рис. 2.7).

В Международных основах <ИО> отражены общие положения по содержанию элементов отчетности, определены принципы ее формирования, а также типовые требования к разработке показателей. Документ не конкретизирует источники получения информации, методы ее сбора и обработки.

В литературе встречаются авторские подходы к формированию интегрированной отчетности, в том числе, с учетом национальных особенностей [Н.В. Малиновская, Н.Г. Бочкарева, Т.В. Пащенко, А. И. Праведникова, В.П. Суйц, А.Н.Хорин, А.Д. Шеремет и др. При этом состав структурных элементов предлагается делать гибким, объединять некоторые разделы, добавлять дополнительные элементы. [80, 142, 116].

Тем не менее, до настоящего момента системно не раскрыты учетно-аналитические и методические вопросы формирования информации, которая будет отражена в интегрированной отчетности.



Источник: [<https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/06/International-Integrated-Reporting-Framework-January-2021-Russ>]

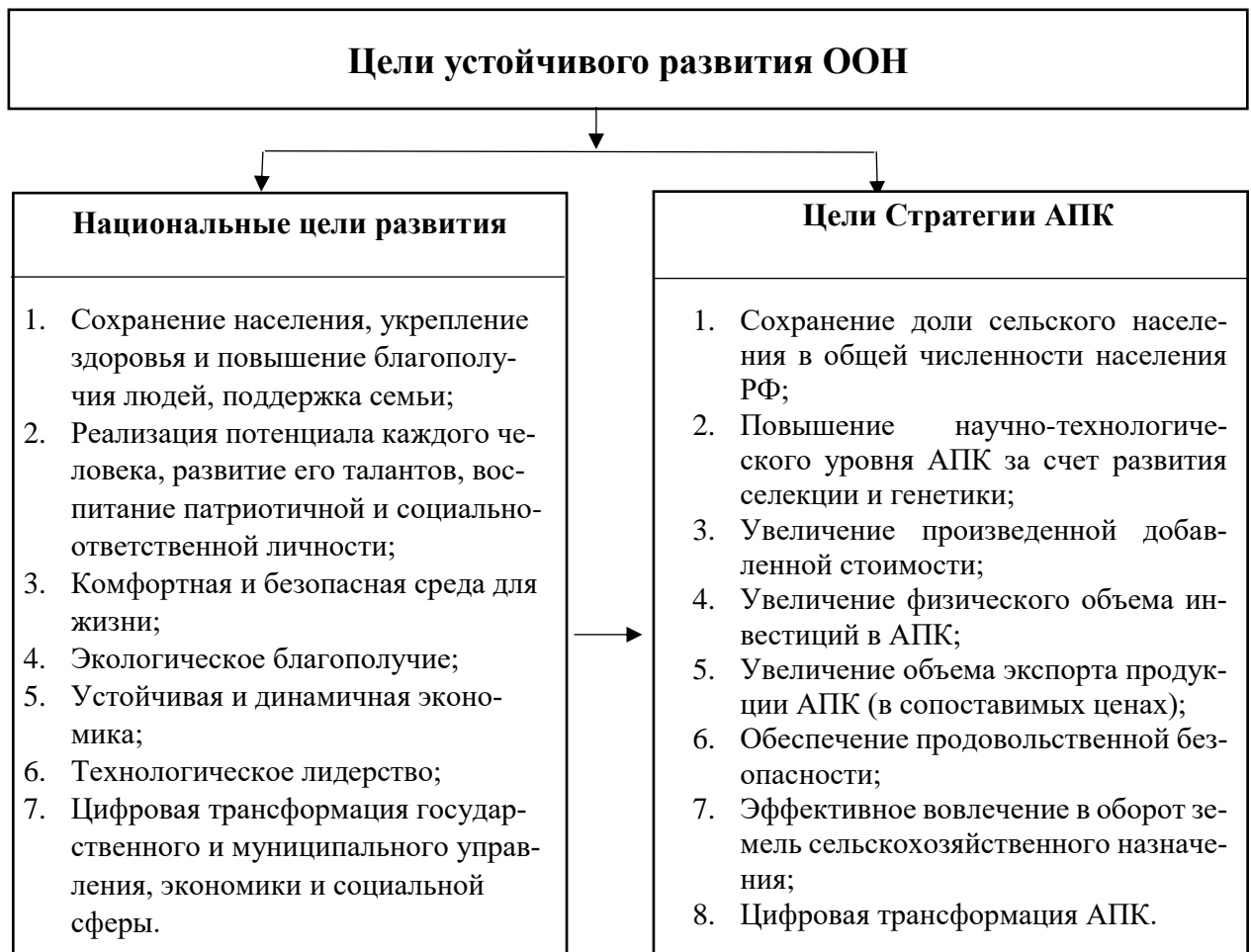
**Рисунок 2.7 – Структурные элементы интегрированного отчета компании**

Поскольку приоритеты государственной аграрной политики, отражающие достижение национальных целей, обозначенных в Указе Президента «О национальных целях развития РФ на период до 2030 года и на перспективу до 2036 года» [102], должны быть в фокусе разработки корпоративных стратегий, то и структурные элементы, и показатели ИО следует связать с целями устойчивого развития.

Представляется целесообразным, опираясь на принцип связанности информации, с учетом программных документов об УР, классифицированных

нами в п. 1.2, утвердить корпоративные стратегии УР, а также разработать систему ключевых мониторинговых индикаторов, которые будут включены в ИО.

В Стратегии агропромышленного и рыбохозяйственного комплексов указано на взаимосвязь целей государства, АПК и субъектов хозяйствования. 8 целей Стратегии АПК вытекают из национальных целей и в полной мере соответствуют целям устойчивого развития ООН. (рис. 2.8).



Источник: Составлено автором по материалам [102; 108]

### **Рисунок 2.8 – Взаимосвязь национальных целей развития Российской Федерации и целей Стратегии АПК**

Цели Стратегии АПК (рис.2.8) призваны быть стержнем для определения миссии и задач агрокомпаний в области УР, конкретизированных индикаторами ИО. Исходя из представленных на рисунке 1 структурных элементов

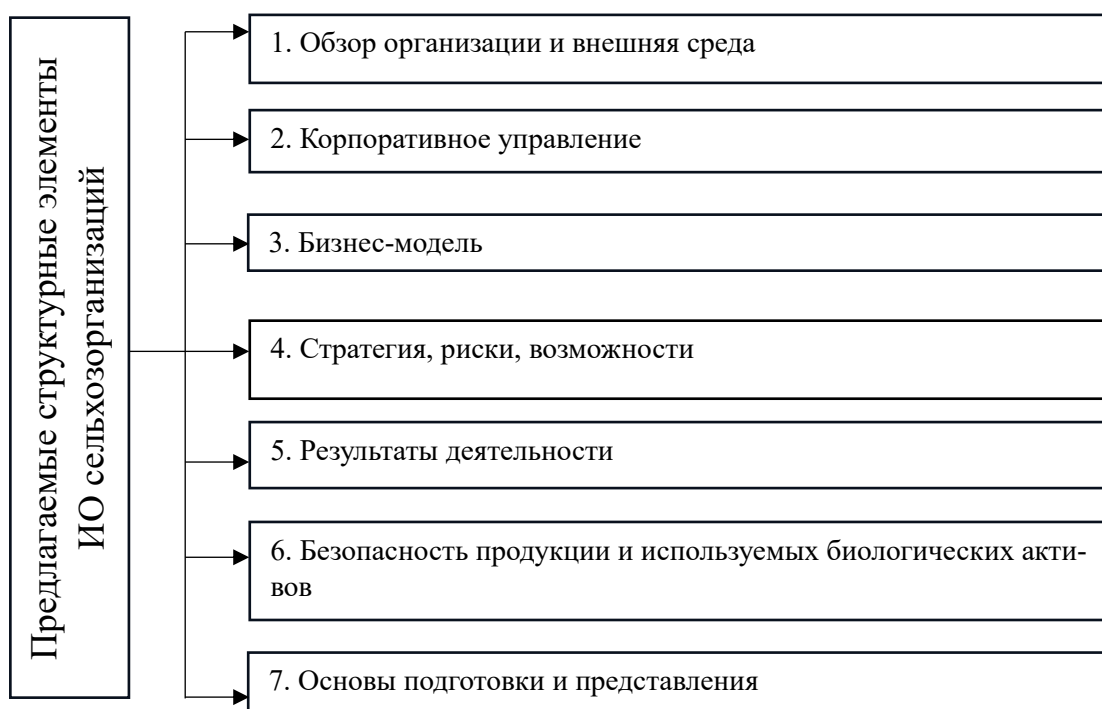
согласно <IR>, для сельскохозяйственных организаций предлагаем внести дополнения в разделы и объединить некоторые элементы, поскольку в них будет содержаться связанная информация. Так, например, 4, 5 и частично 7 элементы можно соединить в один структурный элемент «Стратегия, риски и возможности», поскольку стратегия компаний представляет собой развернутую концепцию действий в будущем и предусматривает учет всех рисков и возможностей.

Частично взгляды на будущее обобщенно можно изложить в 1-м элементе.

В отраслевом стандарте CRI 13: Сельское хозяйство, аквакультура и рыболовство, вступившим в силу в 2024г, для агрокомпаний в отчете об устойчивом развитии обязательными разделами являются «Безопасность продукции», «Условия содержания (здоровье и благополучие) животных», «Качество (здоровье) почв». Поскольку содержание этих разделов в значительной степени раскрывают достижение стратегических целей УР АПК, а также национальных целей (3.Комфортная и безопасная среда для жизни и 4.Экологическое благополучие), предлагаем включить в ИО дополнительный структурный элемент, объединяющий указанные разделы в отраслевом стандарте CRI 13 с названием «Безопасность продукции и используемых биологических активов».

Таким образом, предлагаемые структурные элементы ИО сельскохозяйственных организаций представлены нами на рис. 2.9

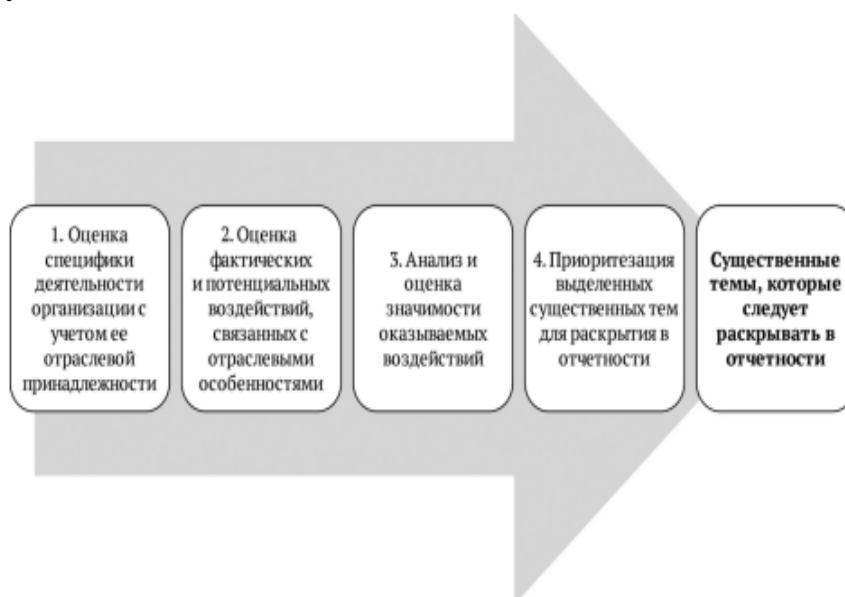
Представленные структурные элементы ИО являются рекомендуемыми, в зависимости от изменений масштаба и направлений деятельности агрокомпаний, стратегии УР и предпочтений стейкхолдеров они могут подвергаться корректировке, обоснование которой следует отразить в разделе 7 «Основы подготовки и представления».



Источник: составлено автором

### Рисунок 2.9 – Предлагаемые структурные элементы ИО агрокомпании

При раскрытии тем ИО, кроме стратегических приоритетов компании в области УР, следует также учитывать мнения заинтересованных сторон, опираясь на принцип динамической двойной ответственности. Двойная ответственность охватывает как ответственность воздействия на общество, так и финансовую ответственность для компании. Процедура оценки для агрокомпаний целесообразно проводить в соответствии с подходом, представленным на рисунке 2.10.



Источник: составлено автором на основе GRI 3: Material Topics 2021

### Рисунок 2.10 – Этапы выявления тем устойчивого развития для отражения в отчетности



Для определения перечня воздействий следует учитывать положения Стратегии развития агрокомпании, а также предпочтения заинтересованных сторон. Перечень целей заинтересованных сторон представлен в таблице (табл. 2.13)

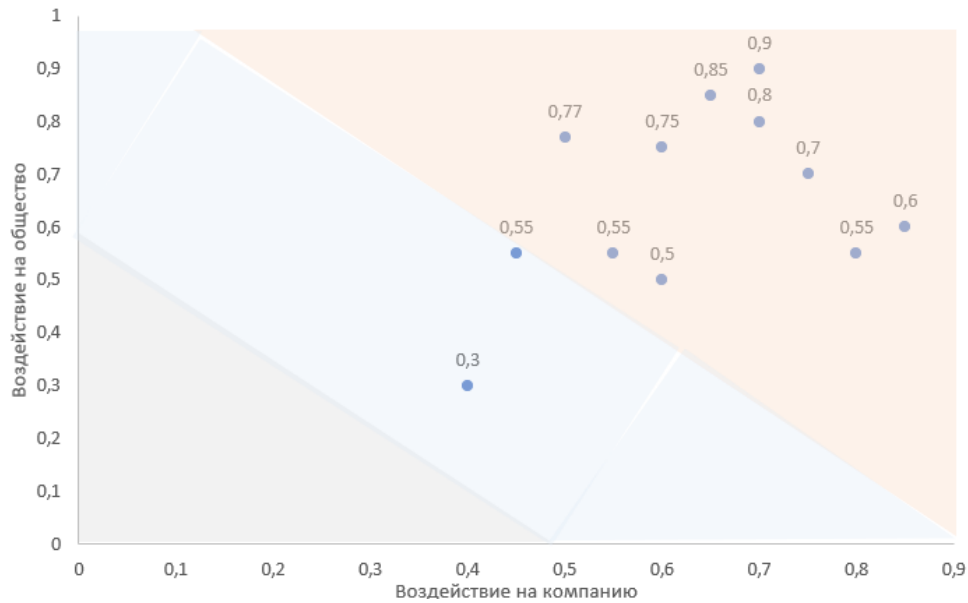
**Таблица 2.13 -Классификация заинтересованных сторон компании АПК**

Стейкхолдеры	Цели устойчивого развития при взаимодействии
Персонал	Комфортные и безопасные условия труда
Финансовые стейкхолдеры	Высокие финансовые результаты деятельности, рост цен на акции, вовлеченность в управление, публикации о стратегических приоритетах
Клиенты и поставщики	Взаимовыгодное и справедливое сотрудничество
Органы власти	Участие в совместных проектах, заключение соглашений о партнерстве, реализация эффективных мер господдержки, участие в консультационных и совещательных процедурах
Местные сообщества	Улучшение социально-экономических условий территорий ответственности

Источник: составлено автором

Для идентификации и оценки воздействий рекомендуем формировать лонг-лист факторов для отдельных ESG-сфер компании. Источниками информации будут служить результаты внутреннего управленческого анализа деятельности и анкетирования заинтересованных сторон. Затем на основе позиционирования экспертным методом воздействий по критериям – масштаб (серьезность) воздействия и вероятность наступления (распространения) необходимо провести идентификацию факторов, на основе которой впоследствии составлять матрицу двойной существенности.

Так, для компании АО «Очаково» в результате проведенного экспертного анализа идентифицированы 12 элементов, на основе которых была составлена матрица двойной существенности (рис 2.11).



Источник: составлено автором

**Рисунок 2.11 – Матрица двойной существенности**

**Таблица 2.14 Исходные данные к оценке двойной существенности**

Воздействие на компанию	Воздействие на общество	Обозначение	Фактор
0,6	0,5	S	взаимодействие с персоналом (1)
0,45	0,55	S	равные права и возможности (2)
0,65	0,85	E	влияние на климат (3)
0,7	0,9	E	безопасность продукции и используемых ресурсов (4)
0,6	0,75	E	производство органической продукции (5)
0,8	0,55	G	основные конкурентные преимущества (6)
0,75	0,7	G	устойчивость цепочки создания стоимости (7)
0,4	0,3	G	корпоративная этика (8)
0,55	0,55	G	взаимодействие с заинтересованными сторонами (9)
0,85	0,6	G	основные угрозы и методы их устранения (10)
0,7	0,8	F	финансовый вклад в устойчивое развитие (11)
0,5	0,77	F	дивидендная политика (12)

Источник: составлено автором

Таким образом, наиболее существенные темы - это безопасность продукции и используемых ресурсов; финансовый вклад в устойчивое развитие; влияние на климат; производство органической продукции; основные конкурентные преимущества; устойчивость цепочки создания стоимости; взаимодействие с заинтересованными сторонами; основные угрозы и методы их устранения; дивидендная политика, взаимодействие с персоналом.

В зону умеренного воздействия попали темы: равные права и возможности и корпоративная этика.

Структурные элементы соответствуют целям устойчивого развития и оценке двойной существенности воздействий. Так, социальные факторы 1 - *Взаимодействие с персоналом*, отнесенный к уровню высокой существенности, и 2 *Равные права и возможности*, отнесенный к уровню умеренной существенности, будут отражены в разделе 2 «Корпоративное управление». Информация по экологическому фактору 3 *Влияние на климат*, отнесенному к уровню высокой существенности, будет раскрыта в разделах 1 «Обзор организации и внешняя среда», 5 «Результаты деятельности» и 6 «Безопасность продукции и используемых биологических активов». Экологические факторы высокого уровня существенности 4 *Безопасность продукции и используемых ресурсов* и 5 *Производство органической продукции* найдут свое отражение в разделах 6 «Безопасность продукции и используемых биологических активов» и 5 «Результаты деятельности». Информация, раскрывающая содержание фактора корпоративного управления высокого уровня существенности 6 *Основные конкурентные преимущества*, будет содержаться в разделах 4 «Стратегия, риски и возможности» и 2 «Корпоративное управление».

Информация высоко существенного фактора корпоративного управления 7 *Устойчивость цепочки создания стоимости* будет составлять содержание 3 и 2 структурных элементов интегрированного отчета «Бизнес-модель» и «Корпоративное управление».

Фактор 8 *Корпоративная этика* умеренной существенности будет представлен в разделе 2 «Корпоративное управление». Информация по фактору

корпоративного управления 9 *Взаимодействие с заинтересованными сторонами* высокого уровня существенности найдет свое отражение в разделах 2 «Корпоративное управление», 5 «Результаты деятельности» и 4 «Стратегия, риски и возможности».

Высоко существенный фактор финансового влияния 10 *Основные угрозы и методы их устранения* будет раскрыт в разделе 4 «Стратегия, риски и возможности» и частично в разделе 5 «Результаты деятельности».

Факторы высокого уровня существенности 11 *Финансовый вклад в устойчивое развитие* и 12 *Дивидендная политика* будут раскрыты в разделе 5 «Результаты деятельности» и частично в разделах 3 «Бизнес-модель», 6 «Безопасность продукции и используемых биологических активов».

По мере изменения результатов оценки двойной существенности разделы и их наполнение могут подвергаться некоторым изменениям.

При формировании интегрированного отчета с разделами, отраженными на рис. 2. показатели финансовой деятельности будут находиться вместе с нефинансовыми индикаторами. Например, количество внедренных технологий искусственного интеллекта и цифровых решений в растениеводстве и животноводстве для прироста капиталов (производственного, финансового, интеллектуального и репутационного) в расчете на 100 га с\х угодий информируют инвесторов о вкладе в УР. В разделе «Результаты деятельности» рекомендуется раскрывать преимущественно количественные показатели, описание подходов к аспектам деятельности, политики, механизмы – раскрывать в других разделах.

Подходы к формированию структурных элементов ИО для компаний различных отраслей национальной экономики во многом идентичны, однако структурный элемент ИО «Результаты деятельности» имеет ярко выраженную отраслевую специфику, поскольку составляющие его количественные показатели отражают практически все факторы высокого уровня двойной существенности и могут служить информационной базой для оценки устойчивости развития сельскохозяйственного производства.

В Международных основах <ИО> представлены общие подходы к отражению информации, включая связь с капиталами и т.д. В проекте Стандарта [106] показатели УР разделены на 4 группы по аспектам (экологические -17; социальные – 21; управление персоналом – 16 и экономические – 10). Кроме того, в дополнительном перечне, предлагаются индикаторы для отражения выполнения национальных целей (38 показателей в разрезе 5 целей). Связи с капиталами не наблюдается. Отраслевые особенности также не учтены.

В связи с этим, мы разработали систему показателей, характеризующих процессы УР, для агрокомпаний, включающую 6 блоков, по видам капитала (1 графа табл. 2.15).

Отбор рекомендуемых показателей для наполнения каждого блока системы осуществлялся в процессе контент-анализа стандартов на предмет соответствия содержания предлагаемой для раскрытия информации достижению ЦУР. Кроме Отраслевого стандарта в сфере сельского хозяйства (GRI 13) и Универсального (GRI 2) стандартов GRI Standards были использованы также отечественные документы: Стратегия развития АПК [108] (целевые показатели Приложения), Методические рекомендации по подготовке отчетности об устойчивом развитии [106] и проект стандарта отчетности об устойчивом развитии [107]. Поскольку практически все ключевые индикаторы Методических рекомендаций [106] включены в состав Перечня показателей Приложения 1 [27], документ [106] исключен из контент-анализа и в таблице не упоминается (последняя графа).

Таким образом, каждый из 6 блоков системы предлагаемых показателей-факторов изменения капиталов агрокомпаний помогает отследить характер реализации целей УР, обозначенных в Стратегии развития АПК и стандартах отчетности. Более того, с помощью представленных показателей можно выполнить оценку устойчивости сельскохозяйственной организации. Для этого из рекомендуемого перечня показателей элемента «Результаты деятельности» сельскохозяйственной организации (табл 2.15) можно выбрать определенные показатели с учетом специализации, видов деятельности, размеров, особенностей данной организации.

**Таблица 2.15– Показатели раздела «Результаты деятельности» интегрированной отчетности в разрезе капиталов для оценки и контроля устойчивого развития сельскохозяйственной организации**

Показатели интегрированной отчетности в текущем периоде	Средние величины показателей за последние 3-5 лет	Параметры показателей устойчивого развития организации в отчетном периоде	Коэффициенты (индексы) показателей устойчивого развития организации	Цели УР	Соответствие*
<b>Производственный капитал</b>					
1. Стоимость валовой продукции с/х в сопоставимых ценах 2020г, тыс. руб. (ВП)	1.1 Стоимости валовой продукции с/х в соп. ценах 2020г (СВП)	1.2 Объемов производства продукции (ВП ≥ СВП)	1.3 Объемов производства с/х продукции (K <sub>v</sub> = ИВП : СВП)	Обеспечение продовольственной безопасности	1
2. Инвестиции в основной капитал, тыс. руб. (ИОК)	2.1.Инвестиций в основной капитал (СИОК)	2.2 Инвестиций в основной капитал (ИОК ≥ СИОК)	2.3 Инвестиций в основной капитал (Киок = ИОК : СИОК)	увеличение физ. объема инвестиций в АПК	1
3. Доля «зеленых» инвестиций в общем объеме инвестиций (ДЗИ)	3.1 Доли «зеленых» инвестиций (СДЗИ)	3.2 Доли «зеленых» инвестиций (ДЗИ ≥ СДЗИ)	3.3 Доли «зеленых» инвестиций (K <sub>дзи</sub> = ДЗИ : СДЗИ)	Повышение научно-технологического уровня АПК	2
4. Инвестиции в проекты, связанные с достижением технологического суверенитета и структурной адаптацией экономики, тыс. руб. (ИТС)	4.1 Инвестиций в проекты, связанные с достижением технологического суверенитета и структурной адаптацией экономики, тыс. руб. (СИТС)	4.2 Инвестиций в проекты, связанные с достижением технологического суверенитета и адаптацией экономики, тыс. руб. (ИТС ≥ СИТС)	4.3 Инвестиций в проекты, связанные с достижением технологического суверенитета и адаптацией экономики, тыс. руб. (K <sub>итс</sub> = ИТС : СИТС)	Увеличение физ. объема инвестиций в АПК; повышение научно-технологического уровня АПК	2
5. Валовой сбор кормовых культур, ц (ВСК)	5.1 Производства кормов (СВСК)	5.2 Объемов производства кормов (ВСК ≥ СВСК)	3.3 Валового сбора кормовых культур (K <sub>вск</sub> = ВСК : СВСК)	обеспечение продовольственной безопасности	1
6. Производство семян, ц (ПС)	6.1 Производства семян, ц (СПС)	6.2 Объемов производства семян (ПС ≥ СПС)	6.3 Объемов производства семян (K <sub>пс</sub> = ПС : СПС)	Повышение научно-технологического уровня АПК за счет развития селекции и генетики	1
7. Площадь сельхоз. угодий, вовлеченных в оборот за счет проведения культуртехнических мероприятий, (ПСХУ), га	7.1 Площади сельхоз. угодий, вовлеченных в оборот за счет проведения культуртехнических мероприятий (СПСХУ)	7.2 Площади с/х. угодий, вовлеченных в оборот за счет культуртехнических мероприятий (ПСХУ ≥ СПСХУ)	7.3 Площади с/х. угодий, вовлеченных в оборот за счет культуртехнических мероприятий (K <sub>псху</sub> = ПСХУ : СПСХУ)	Эффективное вовлечение в оборот земель с/х назначения	1
8. Урожайность сельскохозяйственных культур (группы культур), ц/га (УСК)	8.1. Урожайности (СУСК)	8.2. Урожайности (УСК ≥ СУСК)	8.3. Урожайности (K <sub>у</sub> = УСК : СУСК)	Обеспечение продовольственной безопасности	4
9. Продуктивность 1 головы животного, ц, гол (ПЖ)	2.1. Продуктивности (СПЖ)	2.2. Продуктивности (ПЖ ≥ СПЖ)	2.3. Продуктивности (K <sub>п</sub> = ПЖ : СПЖ)	Обеспечение продовольственной безопасности	4

Показатели интегрированной отчетности в текущем периоде	Средние величины показателей за последние 3-5 лет	Параметры показателей устойчивого развития организации в отчетном периоде	Коэффициенты (индексы) показателей устойчивого развития организации	Цели УР	Соответствие*
10. Валовое производство продукции в оценке по справедливой стоимости, руб. (ВПСС)	10.1. Валового производства продукции в оценке по справедливой стоимости (СВПСС)	10.2. Валового производства продукции в оценке по справедливой стоимости (ВПСС $\geq$ СВПСС)	10.3. Валового производства продукции в оценке по справедливой стоимости (К <sub>впсс</sub> = ВПСС : СВПСС)	Обеспечение продовольственной безопасности	4
11. Валовое производство органической продукции, ц (ВОП)	11.1. Валового производства органической продукции (СВОП)	3.2. Валового производства органической продукции (ВОП $\geq$ СВОП)	3.3. Валового производства органической продукции (К <sub>воп</sub> = ВОП : СВОП)	Защита и восстановление экосистем	4
12. Внесено минеральных удобрений на 100га с/х угодий, т (МУ)	12.1 Внесенных минеральных удобрений на 100га с/х угодий, т (СМУ)	12.2 Внесенных минеральных удобрений на 100га (МУ $\geq$ СМУ)	12.3 Внесенных минеральных удобрений на 100га (К <sub>му</sub> = МУ : СМУ)	Обеспечение продовольственной безопасности	3
13. Фондоотдача, руб./руб. (ФО)	13.1 Фондоотдачи (СФО)	13.2 Фондоотдачи (ФО $\geq$ СФО)	13.3. Фондоотдачи (К <sub>фо</sub> = ФО : СФО)	Повышение научно-технологического уровня АПК	4
14. Фондовооруженность, руб./чел (ФВ)	14.1 Фондовооруженности (СФВ)	14.2 Фондовооруженности (ФВ $\geq$ СФВ)	14.3. Фондовооруженности (К <sub>фв</sub> = ФВ : СФВ)	Повышение научно-технологического уровня АПК	4
15. Материалоотдача, руб. (МО)	15.1. Материалоотдачи (СМО)	15.2. Материалоотдачи (МО $\geq$ СМО)	15.3. Материалоотдачи (К <sub>мо</sub> = МО : СМО)	Повышение научно-технологического уровня АПК	4
16. Энерговооруженность, л.с./чел (ЭВ)	16.1. Энерговооруженности (СЭВ)	16.2. Энерговооруженности (ЭВ $\geq$ СЭВ)	16.3. Энерговооруженности (К <sub>эв</sub> = ЭВ : СЭВ)	Повышение научно-технологического уровня АПК	4
17. Оснащенность с/х техникой (по видам), ед./га (ОТ)	17.1 Оснащенности техникой (комбайнами, тракторами и т.д.) (СОТ)	17.2. Оснащенности техникой (ОТ $\geq$ СОТ)	17.3. Оснащенности (К <sub>фос</sub> = ОТ : СОТ)	Повышение научно-технологического уровня АПК	4
<b>Финансовый капитал</b>					
18. Стоимость экспортируемой продукции в сопоставимых ценах, тыс. руб. (ЭП)	18.1 Стоимости экспортируемой продукции (СЭП)	18.2 Стоимости экспортируемой продукции (ЭП $\geq$ СЭП)	18.3 Стоимости экспортируемой продукции (К <sub>эп</sub> = ЭП : СЭП)	Увеличение объема экспорта продукции АПК	1
19. Выручка, тыс. руб. (В)	19.1 Выручки (СВ)	19.2 Выручки (В $\geq$ СВ)	19.3 Выручки (К <sub>в</sub> = В : СВ)	Увеличение произведенной добавленной стоимости	2
20. Добавленная стоимость, тыс. руб. (ДС)	20.1 Добавленной стоимости (СДС)	20.2 Добавленной стоимости (ДС $\geq$ СДС)	20.3 Добавленной стоимости (К <sub>дс</sub> = ДС : СДС)	Увеличение произведенной добавленной стоимости	2

Показатели интегрированной отчетности в текущем периоде	Средние величины показателей за последние 3-5 лет	Параметры показателей устойчивого развития организации в отчетном периоде	Коэффициенты (индексы) показателей устойчивого развития организации	Цели УР	Соответствие*
21. Собственный капитал, тыс. руб. (СК)	21.1. Собственного капитала (ССК)	21.2. Собственного капитала ( $СК \geq ССК$ )	21.3. Собственного капитала ( $Кск = СК : ССК$ )	Увеличение произведенной добавленной стоимости	4
22. Сумма начисленных обязательных платежей (за исключением штрафов, пени), тыс. руб. (ОП)	22.1 Суммы начисленных обязательных платежей (СОП)	22.2 Суммы начисленных обязательных платежей ( $ОП \geq СОП$ )	22.3 Суммы начисленных обязательных платежей ( $Коп = ОП : СОП$ )	Увеличение произведенной добавленной стоимости	2
23. Финансовая помощь от правительства, включая субсидии, тыс. руб. (ФП)	23.1 Финансовой помощи от правительства, включая субсидии (СФП)	23.2 Финансовой помощи от правительства, включая субсидии ( $ФП \geq СФП$ )	23.3 Финансовой помощи ( $Кфп = ФП : СФП$ )	Содействие устойчивому росту	2
24. Прибыль от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб. (ПП)	24.1 Прибыли от продажи продукции (работ, услуг) (СПП)	24.2 Прибыли от продажи продукции (работ, услуг) ( $ПП \geq СПП$ )	24.3 Прибыли от продажи продукции (работ, услуг) ( $Кпп = ПП : СПП$ )	Увеличение произведенной добавленной стоимости	4
25. Прибыль от биотрансформации биологических активов, руб. (ПБА)	25.1 Прибыли от биотрансформации биологических активов (СПБА)	25.2 Прибыли от биотрансформации биологических активов ( $ПБА \geq СПБА$ )	25.3. Прибыли от биотрансформации биологических активов ( $Кпба = ПБА : СПБА$ )	Увеличение произведенной добавленной стоимости	4
26. Уровень рентабельности проданной продукции (работ, услуг), % (УР)	26.1 Уровня рентабельности проданной продукции (работ, услуг) (СУР)	26.2. Уровня рентабельности проданной продукции (работ, услуг) ( $УР \geq СУР$ )	26.3 Уровня рентабельности проданной продукции (работ, услуг) ( $Кур = УР : СУР$ )	Увеличение произведенной добавленной стоимости	4
27. Себестоимость 1ц основных видов продукции (растениеводства и животноводства), руб. (СП)	27.1 Себестоимости 1ц основных видов продукции (растениеводства и животноводства) (ССП)	27.2 Себестоимости 1ц продукции (растениеводства и животноводства) ( $СП \leq ССП$ )	27.3 Себестоимости 1ц продукции (растениеводства и животноводства) ( $Ксп = ССП : СП$ )	Увеличение произведенной добавленной стоимости	4
<b>Человеческий капитал</b>					
28. Производительность труда в расчете на 1 работника или на 1 чел.-час, руб. (ПТ)	28.1 Производительности труда в расчете на 1 работника или на 1 чел.-час (СПТ)	28.2 Производительности труда в расчете на 1 работника или на 1 чел.-час ( $ПТ \geq СПТ$ )	28.3 Производительности труда в расчете на 1 работника или на 1 чел.-час ( $Кпт = ПТ : СПТ$ )	Содействие устойчивому росту, полной и производительной занятости и достойной работе	2
29. Отношение уровня средней зарплаты к среднему уровню на рынке труда в регионе (УСЗП)	29.1 Отношения уровня средней зарплаты к среднему уровню на рынке труда в регионе (СЗП)	29.2 Отношение уровня средней зарплаты к среднему уровню на рынке труда в регионе ( $УСЗП \geq СЗП$ )	29.3 Отношения уровня средней зарплаты к среднему уровню на рынке труда в регионе ( $Кузп = УСЗП : СЗП$ )	Содействие устойчивому росту, полной и производительной занятости и достойной работе	1
30. Коэффициент текучести кадров (КТК)	Коэффициента текучести кадров (СКТК)	Коэффициента текучести кадров ( $КТК \leq СКТК$ )	Коэффициента текучести кадров ( $К_{тк} = СКТК : КТК$ )	Содействие устойчивому росту, полной занятости	2



Показатели интегрированной отчетности в текущем периоде	Средние величины показателей за последние 3-5 лет	Параметры показателей устойчивого развития организации в отчетном периоде	Коэффициенты (индексы) показателей устойчивого развития организации	Цели УР	Соответствие*
31. Расходы на оплату труда, тыс. руб. (РОТ)	31.1 Расходов на оплату труда (СРОТ)	31.2 Расходов на оплату труда ( $РОТ \geq СРОТ$ )	31.3 Расходов на оплату труда ( $К_{рот} = РОТ : СРОТ$ )	Содействие устойчивому росту, полной занятости	2
32. Расходы на мероприятия по охране труда и производственной безопасности (РПБ), тыс. руб.	32.1 Расходов на мероприятия по охране труда и производственной безопасности (СРПБ)	32.2 Расходов на мероприятия по охране труда и производственной безопасности ( $РПБ \geq СРПБ$ )	32.3 Расходов на мероприятия по охране труда и производственной безопасности ( $К_{рпб} = РПБ : СРПБ$ )	Содействие устойчивому росту, полной и производительной занятости и достойной работе	2
33. Доля женщин-руководителей в составе руководства (ДЖР), %	33.1 Доли женщин-руководителей в составе руководства (СДЖР)	33.1 Доли женщин-руководителей в составе руководства ( $ДЖР \geq СДЖР$ )	33.2 Доли женщин-руководителей в составе руководства ( $К_{джр} = ДЖР : СДЖР$ )	Содействие устойчивому росту, полной и производительной занятости и достойной работе	2
34. Зарплата 1 работника организации за год (ЗП), тыс. руб.	34.1 Зарплаты 1 работника (СЗП)	34.2 Зарплаты 1 работника ( $ЗП \geq СЗП$ )	34.3 Зарплаты 1 работника ( $К_{зп} = ЗП : СЗП$ )	Содействие устойчивому росту, полной и производительной занятости и достойной работе	2
35. Среднесписочная численность работников, чел (Ч)	35.1 Среднесписочной численности работников (СЧ)	35.2 Среднесписочной численности работников ( $Ч \geq СЧ$ )	35.3 Среднесписочной численности работников ( $К_{ч} = Ч : СЧ$ )	Увеличение произведенной добавленной стоимости, содействие полной занятости	3
36. Удельный вес работников основных профессий в общей численности, % (УВР)	36.1 Удельного веса работников основных профессий в общей численности, (СУВР)	36.2 Удельного веса работников основных профессий в общей численности ( $УВР \geq СУВР$ )	36.3 Удельного веса работников основных профессий в общей численности ( $К_{увр} = УВР : СУВР$ )	Увеличение произведенной добавленной стоимости	4
37. Расходы на социальные программы и льготы, тыс. руб. (РСПЛ)	37.1 Расходов на социальные программы и льготы (СРСПЛ)	37.2 Расходов на социальные программы и льготы ( $РСПЛ \geq СРСПЛ$ )	37.3 Расходов на социальные программы и льготы ( $К_{рспл} = РСПЛ : СРСПЛ$ )	Содействие устойчивому росту и достойной работе	4
<b>Интеллектуальный капитал</b>					
38. Часы обучения в расчете на 1 чел. по категориям, чел-час (ЧО)	38.1 Часов обучения в расчете на 1 чел. по категориям (СЧО)	38.2 Часов обучения в расчете на 1 чел. по категориям ( $СЧ \geq СЧО$ )	38.3 Часов обучения в расчете на 1 чел. по категориям ( $К_{сч} = СЧ : СЧО$ )	Повышение научно-технологического уровня агропромышленного комплекса	2
39. Расходы на обучение на 1 чел, тыс. руб. (РОБ)	39.1 Расходов на обучение на 1 чел. (СРОБ)	39.2 Расходов на обучение на 1 чел. ( $РОБ \geq СРОБ$ )	39.3 Расходов на обучение на 1 чел. ( $К_{роб} = РОБ : СРОБ$ )	Повышение научно-технологического уровня АПК	2

Показатели интегрированной отчетности в текущем периоде	Средние величины показателей за последние 3-5 лет	Параметры показателей устойчивого развития организации в отчетном периоде	Коэффициенты (индексы) показателей устойчивого развития организации	Цели УР	Соответствие*
40. Расходы на НИОКР, тыс. руб. (РНИОКР)	40.1 Расходов на НИОКР (СРНИОКР)	40.2 Расходов на НИОКР (РНИОКР $\geq$ СРНИОКР)	40.3 Расходов на НИОКР ( $K_{рнии} = \text{РНИОКР} : \text{СРНИОКР}$ )	Повышение научно-технологического уровня АПК	2
41. Инвестиции в импортозамещающие агро-инновации, тыс. руб. (ИИАИ)	41.1 Инвестиций в импортозамещающие агро-инновации (СИИАИ)	41.2 Инвестиций в импортозамещающие агроинновации (ИИАИ $\geq$ СИИАИ)	41.3 Инвестиций в импортозамещающие агроинновации ( $K_{ии} = \text{ИИАИ} : \text{СИИАИ}$ )	Увеличение физического объема инвестиций в АПК; цифровая трансформация АПК	4
42. Стоимость нематериальных активов, тыс. руб. (СНМА)	42.1 Стоимости нематериальных активов (ССНМА)	42.2 Стоимости нематериальных активов (СНМА $\geq$ ССНМА)	42.3 Стоимости нематериальных активов ( $K_{снма} = \text{СНМА} : \text{ССНМА}$ )	Увеличение физического объема инвестиций в АПК; повышение научно-технологич. уровня АПК	4
43. Количество РИД, ед. (КРИД)	43.1 Количества РИД (СКРИД)	43.2 Количества РИД (КРИД $\geq$ СКРИД)	43.3 Количества РИД ( $K_{рид} = \text{КРИД} : \text{СКРИД}$ )	Повышение научно-техно-логического уровня АПК	4
44. Доля нематериальных активов в валюте баланса, % (ДНМА)	44.1 Доли нематериальных активов в валюте баланса (СДНМА)	44.2 Доли нематериальных активов в валюте баланса (ДНМА $\geq$ СДНМА)	44.3 Доли нематериальных активов в валюте баланса ( $K_{днма} = \text{ДНМА} : \text{СДНМА}$ )	Повышение научно-техно-логического уровня АПК	4
45. Доля высокотехнологичной продукции в выручке (ДВТПВ), %	45.1 Доли высокотехнологичной продукции в выручке (СДВТПВ)	45.2 Доли высокотехнологичной продукции в выручке (ДВТПВ $\geq$ СДВТПВ)	45.3 Доли высокотехнологичной продукции в выручке ( $K_{втп} = \text{ДВТПВ} : \text{СДВТПВ}$ )	Повышение научно-техно-логического уровня АПК, цифровая трансформация АПК	4
46. Доля инвестиций в управление персоналом в выручке (ДИУП), %	46.1 Доли инвестиций в управление персоналом в выручке (СДИУП)	46.2 Доли инвестиций в управление персоналом в выручке (ДИУП $\geq$ СДИУП)	46.3 Доли инвестиций в управление персоналом в выручке ( $K_{иу} = \text{ДИУП} : \text{СДИУП}$ )	Повышение научно-техно-логического уровня АПК	4
47. Доля выручки, приходящаяся на новые виды продукции, % (ДВНП)	47.1 Доли выручки, приходящаяся на новые виды продукции (СДВНП)	47.2 Доли выручки, приходящаяся на новые виды продукции (ДВНП $\geq$ СДВНП)	47.3 Доли выручки, приходящаяся на новые виды продукции ( $K_{внп} = \text{ДВНП} : \text{СДВНП}$ )	Повышение научно-техно-логического уровня АПК	4
48. Количество программ по обучению персонала цифровым технологиям, ед. (КПОП)	48.1 Количество программ по обучению персонала цифровым технологиям, ед. (СКПОП)	48.2 Количества программ по обучению персонала цифровым технологиям, ед. (КПОП $\geq$ СКПОП)	48.3 Количества программ по обучению персонала цифровым технологиям, ед. ( $K_{кпоп} = \text{КПОП} : \text{СКПОП}$ )	Цифровая трансформация АПК	4
<b>Природный капитал</b>					
49. Площадь вовлеченных в оборот земель сельхоз. назначения, га (Sнов)	49.1 Площади вовлеченных в оборот земель сельхоз. назначения (CSнов)	49.2 Площади вовлеченных в оборот земель сельхоз. назначения (Sнов $\geq$ CSнов)	49.3 Площади вовлеченных в оборот земель сельхоз. назначения	Защита и восстановление экосистем; эффективное	1

Показатели интегрированной отчетности в текущем периоде	Средние величины показателей за последние 3-5 лет	Параметры показателей устойчивого развития организации в отчетном периоде	Коэффициенты (индексы) показателей устойчивого развития организации	Цели УР	Соответствие*
темп развития органического сельского хозяйства			$(K_{\text{Снов}} = S_{\text{нов}} : C_{\text{Снов}})$	вовлечение в оборот земель сельскохозяйственного назначения	
50. Удельное потребление энергии на 1 ц основных видов продукции, кВт*ч/ц (УПЭ)	50.1 Удельного потребления энергии на 1 ц основных видов продукции (СУПЭ)	50.2 Удельного потребления энергии на 1 ц основных видов продукции $(УПЭ \leq СУПЭ)$	50.3 Удельного потребления энергии на 1 ц основных видов продукции $(K_{\text{упэ}} = СУПЭ : УПЭ)$	Защита и восстановление экосистем	2
51. Объем выбросов парниковых газов; т (ОВПГ)	51.1 Объема выбросов парниковых газов (СОВПГ)	51.2 Объема выбросов парниковых газов $(ОВПГ \leq СОВПГ)$	51.3 Объема выбросов парниковых газов $(K_{\text{овпг}} = СОВПГ : ОВПГ)$	Защита и восстановление экосистем	2
52. Объем сброса загрязненных сточных вод, всего, в том числе без очистки; куб м, (ОССВ)	52.1 Объема сброса загрязненных сточных вод, (СОССВ)	52.2 Объема сброса загрязненных сточных вод, $(ОССВ \leq СОССВ)$	52.3 Объема сброса загрязненных сточных вод $(K_{\text{оссв}} = СОССВ : ОССВ)$	Защита и восстановление экосистем	2
53. Расходы на реализацию мероприятий, связанных с охраной окружающей среды, тыс. руб. (РООС)	53.1 Расходов на реализацию мероприятий, связанных с охраной окружающей среды, (СРООС)	53.2 Расходов на реализацию мероприятий, связанных с охраной окружающей среды, $(РООС \geq СРООС)$	53.3 Расходов на реализацию мероприятий, связанных с охраной окружающей среды, $(K_{\text{роос}} = РООС : СРООС)$	Защита и восстановление экосистем	2
54. Доля расходов на ООС в выручке, % (ДРООСВ)	54.1 Доли расходов на ООС в выручке, (СДРООСВ)	54.2 Доли расходов на ООС в выручке $(ДРООС \geq СДРООСВ)$	54.3 Доли расходов на ООС в выручке $(K_{\text{дроос}} = ДРООС : СДРООСВ)$	Защита и восстановление экосистем	2
55. Удельное водо-потребление, (УВП) куб.м	55.1 Удельного водопотребления, (СУВП)	55.2 Удельного водопотребления $(УВП \leq СУВП)$	55.3 Удельного водопотребления, $(K_{\text{увп}} = УВП : СУВП)$	Защита и восстановление экосистем	2
56. Объем использования пестицидов на гектар с/х угодий, кг/га (ОИП)	56.1 Объема использования пестицидов, (СОИП)	56.2 Объема использования пестицидов, $(ОИП \leq СОИП)$	56.3 Объема использования пестицидов, $(K_{\text{оип}} = СОИП : ОИП)$	Защита и восстановление экосистем	2
57. Объем взысканный судом в связи с ущербом экологии, тыс. руб. (ССР)	57.1 Объема взысканный судом в связи с ущербом экологии, (ССР)	57.2 Объема взысканный судом в связи с ущербом экологии, $(ССР \leq ССР)$	57.3 Объема взысканный судом в связи с ущербом экологии, $(K_{\text{ср}} = ССР : СР)$	Защита и восстановление экосистем	2
58. Доля повторно используемых или переработанных отходов, % (ДПО)	58.1 Доли повторно используемых или переработанных отходов, (СДПО)	58.2 Доли повторно используемых или переработанных отходов, $(ДПО \geq СДПО)$	58.3 Доли повторно используемых или переработанных отходов, $(K_{\text{дпо}} = ДПО : СДПО)$	Защита и восстановление экосистем	2
59. Удельный вес площади посевов органической продукции в общей земельной площади, % (УВПОП)	59.1 Удельного веса площади посевов органической продукции в общей земельной площади, (СУВПОП)	59.2 Удельного веса площади посевов органической продукции в общей земельной площади, $(УВПОП \geq СУВПОП)$	59.3 Удельного веса площади посевов органической продукции в общей земельной площади,	Защита и восстановление экосистем	4

Показатели интегрированной отчетности в текущем периоде	Средние величины показателей за последние 3-5 лет	Параметры показателей устойчивого развития организации в отчетном периоде	Коэффициенты (индексы) показателей устойчивого развития организации	Цели УР	Соответствие*
			(Кувпоп = УВПОП : СУВПОП)		
60. Удельный вес падежа животных в поголовье (по видам), % (УВПЖ)	60.1 Удельного веса падежа животных в поголовье (по видам), (СУВПЖ)	60.2 Удельного веса падежа животных в поголовье (по видам), (УВПЖ ≤ СУВПЖ)	60.3 Удельного веса падежа животных в поголовье (по видам), (Кувпж = СУВПЖ : УВПЖ)	Защита и восстановление экосистем	4
61. Энергоемкость по производству основных видов продукции, МДж (ЭЕО)	61.1 Энергоемкости по производству основных видов продукции (СЭЕО)	61.2 Энергоемкости по производству основных видов продукции (ЭЕО ≤ СЭЕО)	61.3. Энергоемкости по производству основных видов продукции (Кэео = СЭЕО : ЭЕО)	Защита и восстановление экосистем	4
<b>Социально-репутационный капитал</b>					
62. Вложения в благоустройство инфраструктуры и помещения в сельских населенных пунктах (тыс. руб.) (ВБИ)	62.1 Вложений в благоустройство инфраструктуры и помещения в сельских населенных пунктах (СВБИ)	62.2 Вложений в благоустройство инфраструктуры и помещения в сельских населенных пунктах (ВБИ ≥ СВБИ)	62.3 Вложений в благоустройство инфраструктуры и помещения в сельских населенных пунктах (Квби = ВБИ : СВБИ)	Содействие устойчивому росту, увеличение физического объема инвестиций в АПК	1
63. Количество соглашений о сотрудничестве с органами власти, с некоммерческими и неправительственными организациями, ед. (КСВ)	63.1 Количество соглашений о сотрудничестве с органами власти, с некоммерческими и неправительственными организациями, (КСВ)	63.2 Количество соглашений о сотрудничестве с органами власти, с некоммерческими и неправительственными организациями, (КСВ ≥ СКСВ)	63.3 Количество соглашений о сотрудничестве с органами власти, с некоммерческими и неправительственными организациями, (Кксв = КСВ : СКСВ)	Содействие устойчивому росту	2
64. Доля маркированной и сертифицированной продукции, % (ДМП)	64.1 Доли маркированной и сертифицированной продукции, (СДМП)	64.2 Доли маркированной и сертифицированной продукции, (ДМП ≥ СДМП)	64.2 Доли маркированной и сертифицированной продукции, (Кдмп = ДМП : СДМП)	Содействие устойчивому росту	2
65. Отношение расходов на повышение благоустройства и развитие населенных пунктов к выручке, % (ДРБ)	65.1 Отношения расходов на повышение благоустройства и развитие населенных пунктов к выручке, (СДРБ)	65.2 Отношения расходов на повышение благоустройства и развитие населенных пунктов к выручке, (ДРБ ≥ СДРБ)	65.3 Отношения расходов на повышение благоустройства и развитие населенных пунктов к выручке, (Кдрб = ДРБ : СДРБ)	Содействие устойчивому росту	3
66. Затраты на рекламу, тыс. руб. (ЗР)	66.1 Затрат на рекламу, (СЗР)	66.2 Затрат на рекламу (ЗР ≥ СЗР)	66.3 Затрат на рекламу (Кзр = ЗР : СЗР)	Содействие устойчивому росту	4
67. Доля коммерческих расходов в выручке, % (ДКР)	67.1 Доли коммерческих расходов в выручке (СДКР)	67.2 Доли коммерческих расходов в выручке (ДКР ≥ СДКР)	67.3 Доли коммерческих расходов в выручке (Кдкр = ДКР : СДКР)	Содействие устойчивому росту	4

Показатели интегрированной отчетности в текущем периоде	Средние величины показателей за последние 3-5 лет	Параметры показателей устойчивого развития организации в отчетном периоде	Коэффициенты (индексы) показателей устойчивого развития организации	Цели УР	Соответствие*
68. Доля постоянных поставщиков, % (ДПП)	68.1 Доли постоянных поставщиков (СДПП)	68.2 Доли постоянных поставщиков ( $ДПП \geq СДПП$ )	68.3 Доли постоянных поставщиков ( $К_{дпп} = ДПП : СДПП$ )	Содействие устойчивому росту	4
69. Доля крупнейшего покупателя в выручке, % (ДП)	69.1 Доли крупнейшего покупателя в выручке, (СДП)	69.2 Доли крупнейшего покупателя в выручке, ( $ДП \geq СДП$ )	69.3 Доли крупнейшего покупателя в выручке, ( $К_{дп} = ДП : СДП$ )	Содействие устойчивому росту	4
70. Добровольные расходы на общественные блага, тыс. руб. (ДРОБ)	70.1 Добровольных расходов на общественные блага, (СДРОБ)	70.2 Добровольных расходов на общественные блага, ( $ДРОБ \geq СДРОБ$ )	70.3 Добровольных расходов на общественные блага, ( $К_{дроб} = ДРОБ : СДРОБ$ )	Содействие устойчивому росту	2

Условные обозначения:

1 – соответствие целевому индикатору Стратегии развития АПК;

2 – соответствие Руководству GRI и Перечню показателей отчетности об УР (Проект стандарта 2024г);

3 – соответствия 1 и 2.

4 – предлагаемые индикаторы

Источник: составлено автором.

Из приведенного в таблице 2.15 перечня показателей сельскохозяйственной организации для оценки ее устойчивости и развития можно выбрать определенные показатели с учетом специализации, видов деятельности, размеров, особенностей данной сельскохозяйственной организации.

Для оценки устойчивости развития сельскохозяйственной организации необходимо использовать систему нефинансовых и финансовых показателей, а также их средние величины за последние 3-5 лет. При этом устойчивое развитие сельскохозяйственной организации можно оценивать путем сравнения указанных показателей (нефинансовых и финансовых) с их средними величинами за предшествующие 3-5 лет. Пределы роста и снижения этих показателей в масштабах стабилизации экономической, социальной и природно-экологической эффективности сельскохозяйственной деятельности рекомендуется выразить следующими уравнениями ограничений [144, с.19-25]:

а) показатели, увеличение (рост) которых показывает повышение устойчивости развития сельскохозяйственной организации:  $ПР_i \geq СПР_i$ , где  $ПР_i$  – показатель  $i$ -ый, увеличение (рост) которого показывает повышение устойчивости развития сельскохозяйственной организации;  $СПР_i$  – средняя величина данного  $i$ -го показателя за последние 3-5 лет в организации;

б) показатели, уменьшение (снижение) которых показывает повышение устойчивости развития сельскохозяйственной организации:  $ПС_j \leq СПС_j$ , где  $ПС_j$  – показатель  $j$ -й, уменьшение (снижение) которого показывает повышение устойчивости развития сельскохозяйственной организации;  $СПС_j$  – средняя величина  $j$ -го показателя за последние 3-5 лет в организации.

Проведение оценки устойчивости развития сельскохозяйственной деятельности по приведенным в таблице 2.15 показателем раздела 2 «Результаты деятельности» интегрированной отчетности позволит раскрыть для всех стейкхолдеров полную картину состояния УР сельскохозяйственной организации, выявить внутренние резервы, мобилизация в производство которых будет повышать уровень устойчивого развития сельскохозяйственной деятельно-

сти, а также принять научно обоснованные управленческие решения по регулированию хозяйственных процессов, связанных с рациональным использованием трудовых, материальных и финансовых ресурсов, земельных и биологических активов при производстве сельскохозяйственной продукции (работ, услуг).

Для оценки стабильности и устойчивости развития сельскохозяйственной организации нами предлагается система комплексных коэффициентов (индикаторов) устойчивости в разрезе видов капиталов:

а) по показателям, влияющим на производственный капитал:

$$KK_{\Pi} = K_v \times K_{\text{иок}} \times K_{\text{дзи}} \times K_{\text{итс}} \times K_{\text{всх}} \times K_{\text{пс}} \times K_{\text{псху}} \times K_u \times K_{\Pi} \times K_{\text{впсс}} \times K_{\text{мо}} \times K_{\text{воп}} \times K_{\text{фо}} \times K_{\text{фв}} \times K_{\text{мо}} \times K_{\text{эв}} \times K_{\text{фос}}, \quad (2)$$

где  $KK_{\Pi}$  – комплексный коэффициент (индикатор) устойчивости по показателям, влияющим на производственный капитал;

в) по показателям, влияющим на финансовый капитал:

$$KK_{\Phi} = K_{\text{эп}} \times K_v \times K_{\text{дс}} \times K_{\text{ск}} \times K_{\text{оп}} \times K_{\text{фп}} \times K_{\text{пп}} \times K_{\text{пба}} \times K_{\text{ур}} \times K_{\text{сп}}, \quad (3)$$

где  $KK_{\Phi}$  – комплексный коэффициент (индикатор) устойчивости по показателям, влияющим на финансовый капитал;

г) по показателям, влияющим на человеческий капитал:

$$KK_{\text{ч}} = K_{\text{пт}} \times K_{\text{узп}} \times K_{\text{тк}} \times K_{\text{рот}} \times K_{\text{рпб}} \times K_{\text{джр}} \times K_{\text{зп}} \times K_{\text{ч}} \times K_{\text{увр}} \times K_{\text{рспл}}, \quad (4)$$

где  $KK_{\text{ч}}$  – комплексный коэффициент (индикатор) устойчивости по показателям, влияющим на человеческий капитал;

д) по показателям, влияющим на интеллектуальный капитал:

$$KK_{\text{и}} = K_{\text{сч}} \times K_{\text{роб}} \times K_{\text{рнии}} \times K_{\text{ии}} \times K_{\text{снма}} \times K_{\text{рид}} \times K_{\text{днма}} \times K_{\text{втп}} \times K_{\text{иу}} \times K_{\text{внп}} \times K_{\text{кпоп}}, \quad (5)$$

где  $KK_{\text{и}}$  – комплексный коэффициент (индикатор) устойчивости по показателям, влияющим на интеллектуальный капитал;

е) по показателям, влияющим на природный капитал:

$$KK_{\text{пр}} = K_{\text{шнов}} \times K_{\text{упэ}} \times K_{\text{овпг}} \times K_{\text{оссв}} \times K_{\text{роос}} \times K_{\text{дроос}} \times K_{\text{увп}} \times K_{\text{оип}} \times K_{\text{ср}} \times K_{\text{дпо}} \times K_{\text{увпоп}} \times K_{\text{увпж}} \times K_{\text{эео}}, \quad (6)$$

где  $KK_{ГР}$  – комплексный коэффициент (индикатор) устойчивости по показателям, влияющим на природный капитал;

ж) по показателям, влияющим на социально-репутационный капитал:

$$KK_{СР} = K_{вби} \times K_{кскв} \times K_{дмп} \times K_{дрб} \times K_{зр} \times K_{дкр} \times K_{дпп} \times K_{дп} \times K_{дроб}; \quad (7)$$

где  $KK_{СР}$  – комплексный коэффициент (индикатор) устойчивости по показателям, влияющим на социально-репутационный капитал.

Приведенные комплексные коэффициенты (индикаторы) устойчивости позволят оценивать результаты устойчивости развития сельскохозяйственной организации по факторам, влияющим на капиталы компании, в разрезе шести их видов.

Для обобщенной оценки устойчивости развития деятельности сельскохозяйственной организации по вышеприведенным комплексным коэффициентам (индикаторам) предлагаем определять интегрированный коэффициент (индикатор) устойчивого развития (ИКУР) по формуле:

$$ИКУР = KK_{п} \times KK_{ф} \times KK_{фнп} \times K_{ч} \times K_{и} \times K_{пр} \quad (8)$$

Значение интегрированного коэффициента больше 1 следует расценивать, как повышение (рост) устойчивости развития сельскохозяйственной организации. При значении коэффициента меньше единицы устойчивость развития компании снижается.

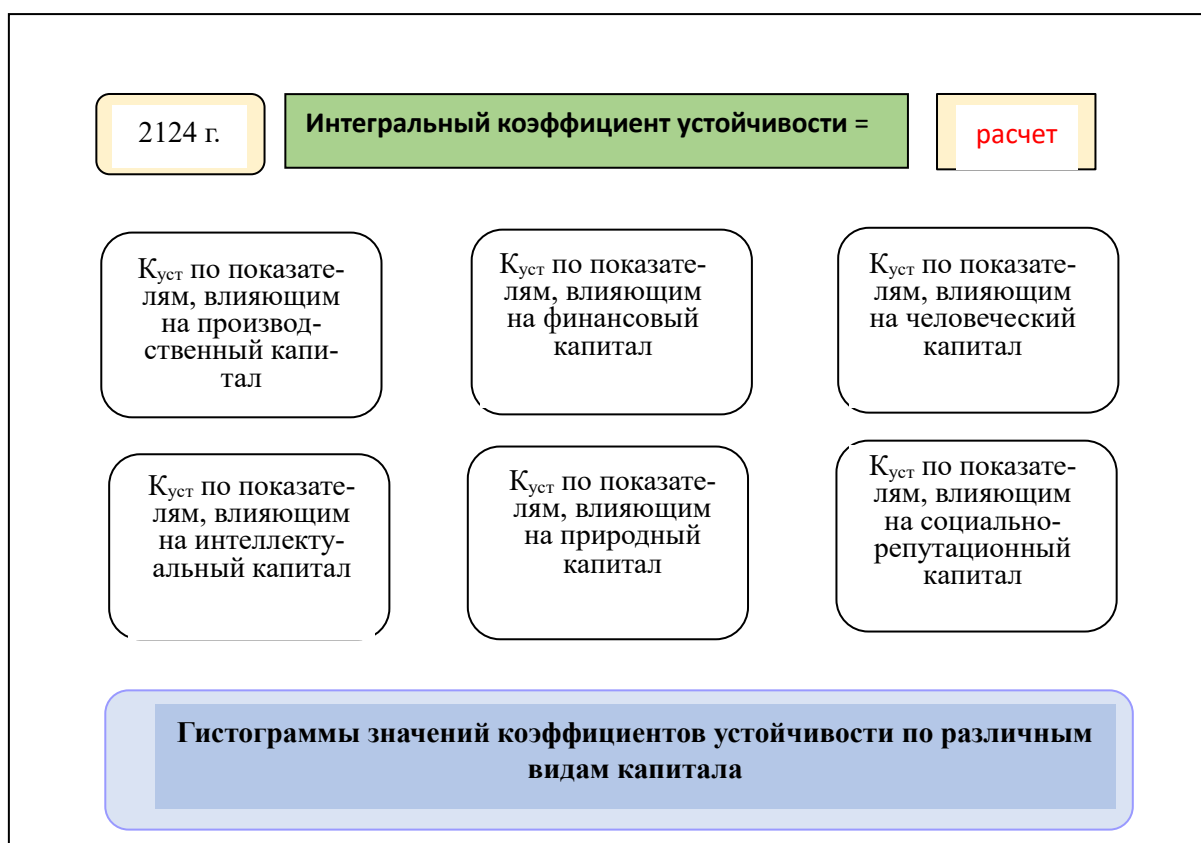
Эффективное управление сельскохозяйственной организацией, особенностью которой является многочисленность видов деятельности в настоящее время невозможно без развития информационных систем, обеспечивающих сбор, хранение и обработку (анализ) данных о его деятельности. Использование информационных систем дает возможность лицам, принимающим решения проводить оперативный анализ устойчивости развития организации и выработать адекватные управленческие решения по управлению капиталами организации. Для оперативного решения задачи определения устойчивости развития сельскохозяйственной организации по факторам, влияющим на различные виды капиталов нами разработано соответствующее программное обеспечение.



В сельском хозяйстве России безусловным лидером среди корпоративных информационных систем является программный продукт «1С: Предприятие». Данная система обеспечивает оперативное получение достоверной информации о деятельности предприятия, что способствует повышению скорости принятия управленческих решений и росту эффективности сельскохозяйственного производства. Интеграционные возможности таких систем позволяют объединять в единую систему все бизнес-процессы предприятия, проводить системный контроль деятельности всех подразделений предприятия. Большим преимуществом 1С является ее открытость, возможность адаптации для решения определенных индивидуальных задач предприятия, в том числе, аналитических задач. Это обеспечивается наличием открытого программного кода и удобного средства для проектирования различных форм документов – конфигуратор, который позволяет, использовать шаблоны для автоматической подстановки фрагментов текста.

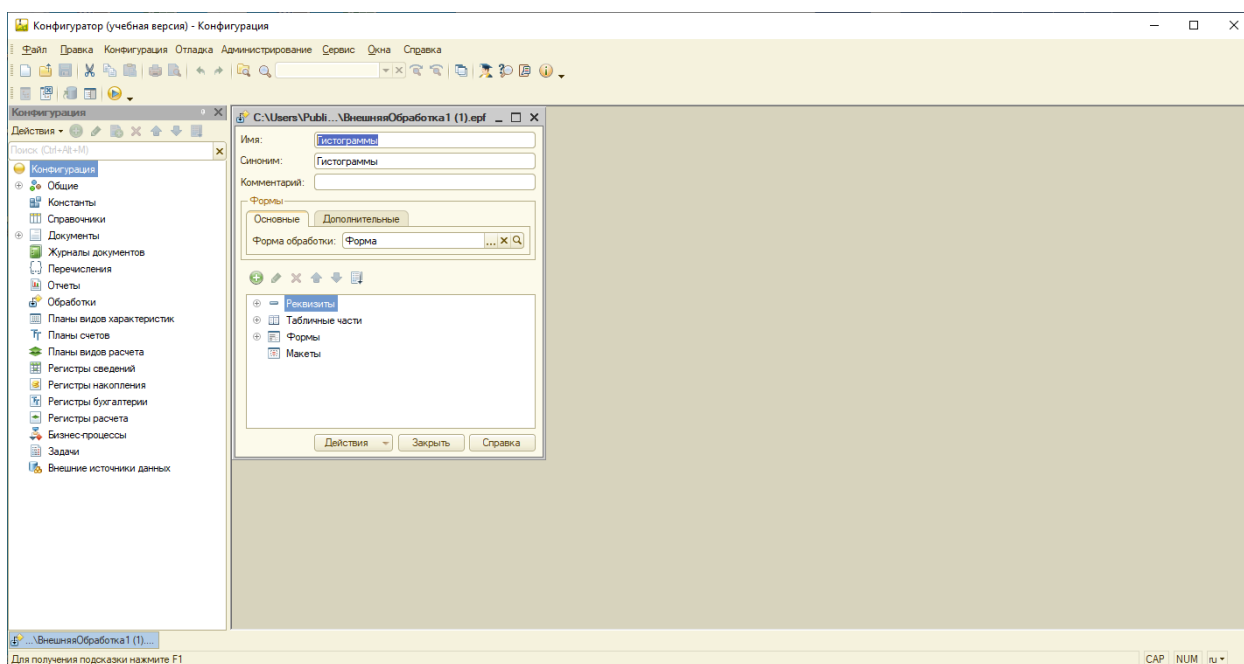
Учетные системы сельскохозяйственных организаций в большинстве случаев основываются на системе «1С». Для беспроблемной интеграции с их учетными системами нами разработано программное обеспечение на языке программирования 1С. Программа предназначена для автоматизированного расчета частных, групповых в разрезе 6 видов капиталов и интегрального показателя устойчивости сельскохозяйственной организации (ИКУР) (Таблица 2.15).

С помощью языка программирования 1С в конфигураторе разработана экранная форма, которая предполагает производство автоматического расчета 6 групповых и интегрированного коэффициента (индикатора) устойчивого развития организации (ИКУР) по формулам, приведенным выше. Программа не только производит расчет показателей устойчивости, в том числе и интегральных, но и графически (гистограммы) отображает результаты расчетов. Макет интерфейса программы представлен на рисунке 2.12.



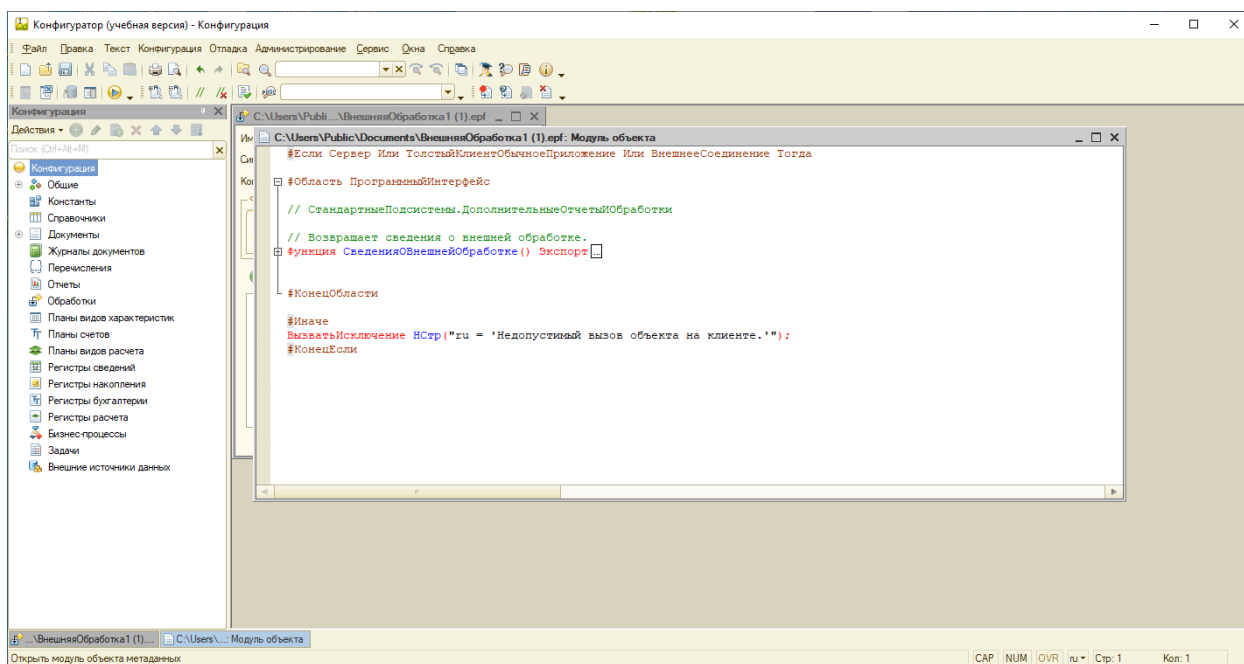
**Рисунок 2.12– Макет интерфейса программы определения коэффициентов (индикаторов) устойчивого развития организации (ИКУР) по 6 видам капитала.**

Разработка данной компьютерной программы позволяет внедрить в ИТ-инфраструктуру организации элементы бизнес-аналитики (BI). Это, в свою очередь, позволяет существенно ускорить аналитические процессы, сделать их менее затратными. Совершенствование процессов управления капиталами ведёт к росту эффективности работы сельскохозяйственной организации. Таким образом, информационные системы позволяют оперативно контролировать изменения капиталов при реализации всех основных бизнес-процессов предприятия – от закупки средств производства и взаимодействия с поставщиками до производства, реализации продукции и взаимодействия с потребителями и другими стейкхолдерами. BI-система мониторинга изменения капиталов позволит оценивать текущее состояние организации и обеспечивать прогнозирование устойчивости его развития.



Источник: разработано автором

**Рисунок 2.13 – Внешняя обработка по формированию показателей сельскохозяйственных организаций в программе «1С:Предприятие» и её конфигурациях для интегрированной отчетности**

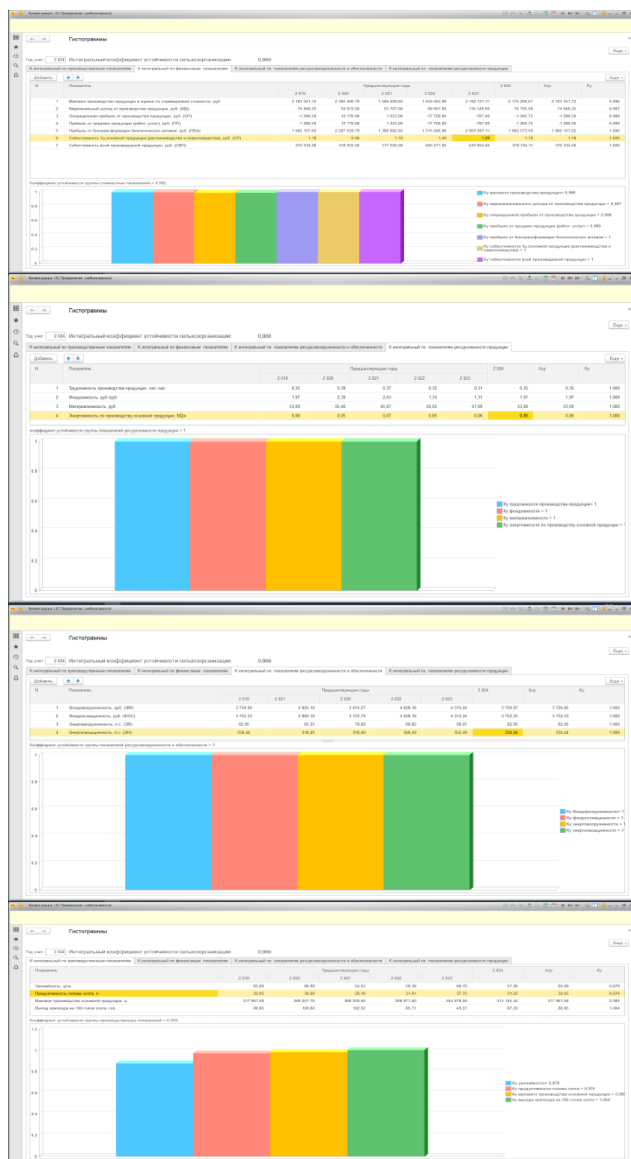


Источник: разработано автором

**Рисунок 2.14 – Программный код внешней обработки по формированию показателей интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций в программе «1С:Предприятие»**

Разработанная программа позволяет, так же, определять показатели работы сельскохозяйственной организации в разрезе капиталов (производственный, финансовый, человеческий, интеллектуальный, природный, социально-

репутационный) и в отсутствие условий интеграции с учётной системой организации. В этом случае пользователь (аналитик) вводит в программу значения показателей за предшествующие 5 лет, а также значение показателей за текущий год и программа производит расчёт показателей устойчивости и изменений капиталов.



Источник: разработано автором

**Рисунок 2.15 – Пример ввода информации во внешнюю обработку по формированию показателей интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций в программе «1С:Предприятие»**

Приведенные показатели целесообразно анализировать в динамике с целью определения тенденций устойчивого развития сельскохозяйственной организации, а также влияния на данный процесс различных факториальных

признаков и условий достижения стабильной эффективности сельскохозяйственной деятельности. Предложенный инструментарий оценки развития устойчивости будет способствовать снижению рисков управления воздействием деятельности сельскохозяйственной организации на окружающую среду, общество и экономику.

Представленный программный продукт облегчит составление Интегрированного отчета в аспекте устойчивого развития сельскохозяйственной организации, способствуя улучшению организационного и информационного обеспечения интегрированной отчетности.

Контроль достижения устойчивого развития сельскохозяйственной организации, как уже было сказано выше, необходимо осуществлять по системе финансовых и нефинансовых показателей. Для такого контроля можно использовать второй вариант оценки, где предварительно все показатели, характеризующие эффективность и устойчивость развития сельскохозяйственной деятельности, целесообразно сгруппировать по значимости (весомости) и интегральности (однородности) на категории (уровни): 1-ой категории; 2-ой категории и 3-й категории [15, с.305-311].

К 1-ой категории предлагается отнести показатели, характеризующие эффективность использования производственных ресурсов организации: фондоотдача материальных объектов основных средств, материалоотдача, землеотдача, отдача биологических активов, производительность труда, себестоимость единицы валовой продукции.

Все вышеназванные показатели рассчитываются отношением валовой продукции к соответствующим производственным ресурсам. При этом валовая продукция определяется путем оценки физической массы полученной продукции растениеводства и животноводства по справедливой стоимости.

Ко 2-ой категории показателей мы предлагаем отнести показатели, характеризующие операционные результаты основного производства организации: урожайность сельскохозяйственных культур (У); продуктивность сельскохозяйственных животных (П); выход приплода (телят, поросят, ягнят и др.)

на 100 голов соответствующего маточного поголовья (ВП); операционный маржинальный доход (ОМД); операционная прибыль (ОП); себестоимость 1ц продукции (СП).

К 3-й категории показателей можно отнести показатели, характеризующие финансовые результаты от продажи продукции (работ, услуг) и прочих операций: доходы (Д), расходы (Р), прибыль (П).

Для более точного и объективного определения выше указанных показателей целесообразно установить их квалиметрические величины количественного выражения качества (полезности) в организации.

После установления квалиметрических показателей количественной оценки качества всех видов (групп) продукции определяется справедливая стоимость этих видов продукции [см. параграф 3.2]. Сумма справедливой стоимости всех видов продукции составит величину валовой продукции организации (ВПО).

Для контроля устойчивости развития сельскохозяйственной деятельности по вышеприведенным показателям, сгруппированным по трем категориям, можно использовать систему следующих ограничений:

а) по показателям 1-ой категории:  $ФО \geq ФОС$ ;  $МО \geq МОС$ ;  $ЗО \geq ЗОС$ ;  $ОБА \geq ОБАС$ ;  $ПТ \geq ПТС$ ;  $СВП \leq СВПС$ , где ФОС, МОС, ЗОС, ОБАС, ПТС, СВПС – соответственно, фондоотдача, материалоотдача, землеотдача, отдача биологических активов, производительность труда, себестоимость единицы валовой продукции в среднем за последние 3-5 лет в хозяйстве.

б) по показателям 2-ой категории:  $У \geq УС$ ;  $П \geq ПС$ ;  $ВП \geq ВПС$ ;

$ОМД \geq ОМДС$ ;  $ОП \geq ОПС$ ;  $СП \leq СПС$ , где УС, ПС, ВПС, ОМДС, ОПС, СПС – соответственно, урожайность сельскохозяйственных культур, продуктивность сельскохозяйственных животных, выход приплода на 100 голов соответствующего маточного поголовья, операционный маржинальный доход, операционная прибыль, себестоимость 1ц продукции в среднем за последние 3-5 лет в хозяйстве;

в) по показателям 3-ей категории:  $D \geq DC$ ;  $P \leq PC$ ;  $\Pi \geq PC$ , где DC, PC, PC – соответственно, доходы, расходы, прибыль в среднем за последние 3-5 лет от обычных видов деятельности и прочих операций в хозяйстве.

Достижение сельскохозяйственной организации по всем приведенным показателям параметров выше указанных нормальных ограничений будет означать также достижение ее устойчивого развития и обеспечения экономической безопасности данного хозяйствующего субъекта. Однако на устойчивое развитие сельскохозяйственной организации влияет целая система факторов интенсификации, почвенно-климатические и организационно-управленческие условия. Это предопределяет необходимость отслеживать, контролировать и анализировать вышеназванные факторы и условия для выявления резервов повышения эффективности сельскохозяйственной деятельности и устойчивости агробизнеса.

Для привлечения инвестиций в отрасли сельского хозяйства поставщики капитала должны иметь возможность объективно и в короткие сроки оценить устойчивое развитие конкретных организаций, чему будет способствовать предлагаемый нами подход к совершенствованию отчетности сельхозорганизаций, как интегрированной информационной системы, которая позволит определить и проанализировать следующие характеристики устойчивого развития (таблица 2.16) в дополнение к общепринятым в соответствии с предложенными ранее принципами.

**Таблица 2.16 – Дополнение системы показателей устойчивого развития сельскохозяйственных организаций**

<b>Экономические показатели</b>	<b>Социальные показатели</b>	<b>Экологические показатели</b>
Выручка от реализации продукции в расчете на 100 га сельхозугодий, тыс. руб. Чистая прибыль на 100 га сельхозугодий, тыс. руб. Инвестиции в реальные активы в том числе в цифровизацию материально-технической базы Инвестиции в человеческий капитал	Коэффициент выбытия персонала Процент оплаты больничного листа Коэффициент травматизма Соотношение средней заработной платы в предприятии к средней заработной плате по региону	Доля затрат на охрану окружающей среды (экологические расходы) в чистой прибыли предприятия Расходы на восстановление плодородия почв в расчете на 1 га сельхозугодий, тыс. руб. Показатель углеродного следа предприятия

<b>Экономические показатели</b>	<b>Социальные показатели</b>	<b>Экологические показатели</b>
Численность работников, получивших дополнительное профессиональное образование в том числе по цифровым компетенциям Затраты на дополнительное профессиональное образование сотрудников в том числе по цифровым компетенциям Стоимость произведенной продукции с использованием технологий органического сельского хозяйства Материальные затраты, формируемые импортной ресурсной составляющей	Затраты на охрану труда и технику безопасности	Инвестиции в экологизацию процесса производства

Источник: разработано автором

При агрегировании показателей в целом по совокупности предприятий конкретной территории (муниципальное образование, регион, федеральный округ) данная система позволит оценить реализацию поставленных в основных нормативных документах задач, направленных на устойчивое развитие аграрного сектора в трех аспектах: экономическом, социальном и экологическом.



### **3 Развитие методик учета капиталов, структурных форм и содержания интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях**

#### **3.1 Классификация и методика учета изменений (трансформации) капиталов в процессах создания стоимости в сельскохозяйственных организациях**

Агропромышленный комплекс России, в том числе сельское хозяйство, в современных условиях развивается эффективно несмотря на объявленные санкции западных стран. Постепенно обеспечивается устойчивость всей сельскохозяйственной деятельности в аграрных экономических субъектах.

Поступательное и интенсивное развитие сельского хозяйства во взаимосвязи с другими отраслями нашей страны за последние годы, глобализация аграрной экономики и аграрных рынков продовольствия требуют интегрированного подхода ко всей деятельности сельскохозяйственных организаций. Интегрированный подход к сельскохозяйственной деятельности и использование в системе управления этой деятельностью современного инструментария информационного обеспечения требуется из-за ее зависимости от окружающей природной среды, покупателей сельскохозяйственной продукции и персонала сельскохозяйственных организаций, а также от инновационного развития сельскохозяйственного производства и аграрной экономики в целом [38, с.136-142].

Модернизация, интенсификация и устойчивость процессов воспроизводства являются «... приоритетной основой развития сельскохозяйственного производства, существенного повышения уровня эффективности используемых ресурсов (трудовых, биологических, финансовых, материальных) в данной отрасли народного хозяйства» [61, с.183-187]. Эффективность производства в какой-то мере может быть достигнута за счет строгого учета естественных и примитивных технологических факторов производства во временном и пространственном аспектах в каждой организации. «Но, согласно экономиче-

скому закону снижения темпов роста доходов и теории предельной полезности, экстенсивное развитие производства ограничивается во времени и получении нормальной эффективности» [61; 62, с.65-76].

Для интенсивного развития всех видов деятельности организации в контексте ее экономической, социальной и экологической аспектах достижения запланированного уровня эффективности необходимо полное оснащение данного экономического субъекта материальными, биологическими, земельными, трудовыми и финансовыми ресурсами. Кроме того, возникают текущие затраты как авансированный капитал на производство продукции (работ, услуг), а также капитальные вложения, связанные с обновлением основных средств и других внеоборотных активов. При этом, в процессах всех видов хозяйственной деятельности необходимо обеспечить охрану труда и технику безопасности работников, развивать социальную инфраструктуру, а также инфраструктуру нормального экологического обеспечения природной среды сельскохозяйственной организации.

Все это ведет к росту информационных потребностей внешних и внутренних пользователей отчетности сельскохозяйственных организаций. Их интересуют показатели, характеризующие эффективность использования ресурсов во всех стадиях кругооборота капитала и конечные результаты, связанные с созданием стоимости в экономической, социальной и экологической сферах. Такая информация может формироваться только в интегрированной отчетности [12, с.906; 37, с.18-22].

Так, для отражения в интегрированной отчетности процесса создания стоимости в сельскохозяйственных организациях за отчетный период и на долгосрочную перспективу, по нашему мнению, необходимо вести внебалансовый учет наличия и движения капиталов, источников финансирования создания стоимости средства на стадиях заготовления (приобретения), производства, обращения, а также при осуществлении капитальных вложений по направлениям экономической, социальной и природно-экологической эффективности деятельности указанных организаций.

«Капитал, по Международному стандарту «Интегрированная отчетность (<ИО>)» – это запас стоимости, который увеличивается, уменьшается или трансформируется в результате деятельности организации» [87].

По нашему мнению, запас стоимости – это средства, источником финансирования которых является капитал. Устойчивое развитие сельскохозяйственной организации зависит от наличия и приумножения различных видов и форм использования капитала.

В данном случае форма представляет собой способ упорядочения использования конкретного вида капитала в качестве источника финансирования формирования средств в процессах экономической, социальной и экологической составляющих деятельности организации.

В связи с этим возникает необходимость планирования и оптимизации использования всего (совокупного) капитала каждой сельскохозяйственной организации. При этом капитал в хозяйственной деятельности указанных экономических субъектов следует рассматривать как источник формирования и использования средств в экономической, социальной экологической сферах всей деятельности этих организаций. Поэтому капитал (совокупный) сельскохозяйственных организаций с целью оптимизации его использования в качестве источника финансирования формирования и применения средств по этим сферам подлежит классификации на отдельные виды и формы использования.

Отдельные виды капиталов, а также разные характеристики их содержания исходя из отраслевых особенностей экономических субъектов, были рассмотрены в научных публикациях Д.Ю. Бусыгина [20, с.49-53], М.А. Вахрушиной [26, с.124-132], Т.Н. Гупаловой и Л.И. Хоружий [159, с.11-17], С.Ю. Глазьева [29, с.3-23], В.С. Плотникова и О.В. Плотниковой [118, с.1330-1348] и др. По поводу определения видов капиталов и их содержания среди ученых экономистов нет единого мнения, так как указанные и другие авторы научных работ свои исследования по использованию капиталов проводили на материалах разных по отраслевой принадлежности хозяйствующих субъектов.

Поэтому классификация всего (совокупного) капитала коммерческого экономического субъекта как вида капиталов и формы их использования во всей деятельности организации является предметом дискуссий среди отечественных и зарубежных ученых экономистов.

Так, одни из них отождествляют отдельные виды капиталов, например, объединяют интеллектуальный и человеческий капиталы [26, 20, 29, 72, 127, 164], другие предлагают слишком большое количество групп и подгрупп капиталов для их учета и использования [159, 12].

Например, Р.А. Алборов, С.М. Концевая, С.В. Козменкова выделяют следующие группы капиталов для организации их учета: финансовый капитал; производственно-материальный капитал; производственно-земельный капитал; производственно-интеллектуальный капитал; социально-человеческий капитал; природно-экологический капитал. Кроме того, эти группы капиталов указанные авторы подразделяют на многочисленные подгруппы [12, с.906-921].

В Международном стандарт «Интегрированная отчетность (<ИО>)» капиталы делятся на финансовый, производственный, интеллектуальный, человеческий, социально-репутационный и природный капиталы. Однако здесь подчеркивается, что «...организациям, ведущим подготовку интегрированного отчета, необязательно применять данную категоризацию» [<ИО>] [87].

На основании изучения научных трудов ученых-экономистов, нормативно-стандартных положений и учитывая особенности деятельности и устойчивости развития сельскохозяйственных организаций нами капитал организации предлагается подразделять на финансовый, производственно-интеллектуальный, человеческий, социальный и природно-экологический капиталы. Данная классификация капиталов является более простая для понимания и использования в планировании и учете, а также составления баланса ресурсов и капиталов в интегрированной отчетности (см. параграф 3.3).

Финансовый капитал – запас средств и ожидаемые к поступлению финансовые средства для пополнения других видов капиталов и осуществления

финансирования по соответствующим направлениям использования ресурсов организации. Например, при приобретении оборудования производственного назначения на эту сумму снижается финансовый капитал и увеличивается производственный капитал. Размер финансового капитала соответствует стоимости всех финансовых ресурсов (активов) организации.

Воспроизводственно-интеллектуальный капитал характеризуется стоимостью всех приобретенных и используемых в процессах обращения и производства продукции (работ, услуг) средства производства (основные средства, запасы, нематериальные активы), а также стоимость текущих производственных затрат.

Человеческий капитал – равняется сумме затрат организации на подготовку, переподготовку и повышение квалификации персонала (специалистов, работников) организации.

Социальный капитал формируется за счет осуществления затрат на охрану труда, технику безопасности, улучшение условий труда, отдыха и лечения работников, в том числе санаторно-курортного лечения, а также капитальных вложений на развитие социальной инфраструктуры в организации.

Природно-экологический капитал является источником формирования экологической инфраструктуры организации, осуществления мероприятий по сохранению здоровья экосистемы, а также улучшению экологической ситуации при производстве продукции, выращивании биологических активов (животных, растений).

Приведенная классификация капиталов организации нужна для учета, отражения и обобщения процесса создания стоимости путем использования капиталов как источников финансирования деятельности организации.

Общая сумма всех видов капиталов не является неизменным. В процессе хозяйственной деятельности организации происходит увеличение или уменьшение различных видов капиталов, а также трансформация одного вида капитала в другой вид. Эти изменения капиталов связаны бывают с процессом создания стоимости в организации во времени и пространстве.

В экономической литературе уже были попытки разработки методики учета движения капиталов для целей формирования соответствующей информации [164, 159]. Однако, исследования показали, что в этих методиках не нашло должного внимания способ отражения на предлагаемых этими авторами счетах процессов трансформации, например, в сторону уменьшения природно-экологического, социального и других видов капиталов.

Кроме того, указанные авторы не в полном объеме показали использование различных видов капиталов как источников формирования различных ресурсов по стадиям воспроизводства, а также ресурсов, связанных с обучением персонала, социального развития и обеспечения экологической безопасности организации.

Мы считаем, что информация предлагаемого внебалансового учета капиталов на соответствующих счетах должна быть использована для составления специальной формы в интегрированной отчетности, ранее разработанная нами и названная «Баланс ресурсов и капиталов». В этой форме четко отражаются группы и подгруппы капиталов, а также ресурсы, затраты и запасы, формируемые за счет соответствующих капиталов. Другими словами, в данной форме отражается процесс создания стоимости за отчетный период и на долгосрочную перспективу [37, с.18-22].

По нашему мнению, для учета наличия и изменений (трансформации) различных классификационных групп и подгрупп капиталов можно применять четырехзначные внебалансовые счета, на которых учет ведется в диграфическом порядке (путем использования двойной записи) и униграфическом порядке (путем использования простой записи). При этом четвертый знак в каждом из предлагаемых счетов будет являться субсчетом (таблица 3.1).

Финансовый капитал является первоначальным источником формирования других видов капиталов. Например, если в организации приобрели объекты основных средств для производства продукции, то на стоимость этих объектов основных средств снижается финансовый капитал и увеличивается воспроизводственно-интеллектуальный капитал.

**Таблица 3.1 – Счета для учета наличия и изменений капиталов**

<b>№ п/п</b>	<b>Шифр и название синтетического счета</b>	<b>Шифр и название субсчета</b>
1.	112 «Финансовый капитал»	1 «Запас финансового капитала» 2 «Ожидаемый финансовый капитал»
2.	113 «Воспроизводственно-интеллектуальный капитал»	1 «Капитал материальных основных средств и нематериальных активов» 2 «Капитал биологических активов» 3 «Капитал земельных активов» 4 «Капитал материальных и биологических запасов» 5 «Капитал производственных затрат»
3.	114 «Человеческий капитал»	1 «Капитал на подготовку кадров» 2 «Капитал на переподготовку и повышение квалификации работников»
4	115 «Социальный капитал»	1 «Капитал на формирование социальной инфраструктуры» 2 «Капитал на охрану труда, отдых и лечение работников» 3 «Капитал на обеспечение техники безопасности в рабочих местах»
5	116 «Природно-экологический капитал»	1 «Капитал на природоохранные мероприятия» 2 «Капитал на обеспечение экологической безопасности»

Источник: разработана автором

Таким образом, все изменения или трансформации капиталов в процессе хозяйственной деятельности организации должны найти отражение на предлагаемых счетах (таблица 3.1) во внебалансовом учете. Приведем пример такого учета (таблица 3.2).

Из данных таблицы 3.2 видно, что предлагаемые счета используются путем отражения на них операций способом двойной записи и способом простой записи. Это позволяет наглядно отражать создание стоимости, запас стоимости или, наоборот, уменьшение стоимости во всех сферах финансово-хозяйственной деятельности организации. Используя приведенную корреспонденцию счетов, можно, как уже сказано выше, в интегрированной отчетности составлять специальный баланс ресурсов и капиталов (создания стоимости), где в активной части сгруппированы активы организации по источникам их формирования. Источниками же формирования активов в данном случае являются

вышеприведенные виды капиталов, которые следует отражать в пассивной части указанного баланса. Данный баланс целесообразно привести в интегрированной отчетности как «справочный баланс» к основному бухгалтерскому балансу организации [37].

**Таблица 3.2 – Хозяйственные операции по учету увеличения (уменьшения) капиталов организации**

№ п/п	Операции по изменениям капиталов	Дебет	Кредит
1.	Отражена начисленная дебиторская задолженность покупателей (заказчиков) организации в составе ожидаемого финансового капитала	-	112-2
2.	Ожидаемый финансовый капитал зачислен на увеличение запаса этого капитала после погашения дебиторской задолженности покупателями (заказчиками)	112-2	112-1
3.	Приобретены основные средства и материалы для использования в сферах производства и обращения организации	112-1	113-1,4
4.	Приобретенные материалы использованы в процессе производства и их стоимость включена в состав затрат на производство продукции	113-4	113-5
5.	В организации оплатили стоимость переподготовки и повышения квалификации работников	112-1	114-2
6.	Оплачена стоимость путевок на санаторно-курортное лечение работников организации	112-1	115-2
7.	Израсходованы средства на обеспечение экологической безопасности при производстве продукции животноводства	112-1	116-2
8.	Получена (собрана) продукция растениеводства и животноводства	113-5	113-4
9.	Продана собранная продукция растениеводства и животноводства и начислена дебиторская задолженность покупателей	-	112-2
10.	Израсходована часть ранее купленных материалов для сфер производства и обращения при выполнении природоохранных мероприятий	113-4	116-1
11.	Списаны нематериальные активы, срок полезного использования в сфере производства, которых истек	113-1	-

Источник: составлена автором

Общая сумма всех видов капиталов организации, таким образом, должна быть равна стоимости всех средств производства, обращения, дебиторской задолженности, денежных средств, понесенных затрат, финансовых вложений. Данный постулат можно выразить следующим уравнением:

$$\text{ФК} + \text{ВПИ} + \text{ЧК} + \text{СК} + \text{ПЭК} = \text{ДСДФ} + \text{МОСН} + \text{БА} + \text{ЗА} + \text{ЗЗ}, \quad (9)$$



где ФК, ВПИ, ЧК, СК, ПЭК – соответственно, финансовый, воспроизводственно-интеллектуальный, человеческий, социальный и природно-экологический капиталы;

ДСДФ – денежные средства, дебиторская задолженность и финансовые вложения;

МОСН, БА, ЗА, ЗЗ – соответственно, материальные основные средства и нематериальные активы, биологические активы, земельные активы, запасы и затраты (текущие затраты, затраты на подготовку переподготовку кадров, затраты в социальной и экологической сферах).

Интегрированная отчетность должна формировать информацию не только о создании стоимости, но и о эффективности использования ресурсов организации в производственной сфере, в сфере обращения, а также в направлениях повышения компетентности и профессионализма персонала, социального развития, обеспечения охраны окружающей природной среды и экологической безопасности организации. Поэтому в интегрированной отчетности и в бухгалтерском балансе финансовой отчетности целесообразно выделять и отдельно отражать земельные и биологические активы [56]. Это позволит пользователям информации указанной отчетности анализировать обеспеченность этими активами и их эффективность использования в сельскохозяйственной деятельности.

### **3.2 Организационно-методические аспекты оценки активов и сельскохозяйственной продукции в интегрированной отчетности**

Устойчивое развитие сельскохозяйственных организаций и эффективное производство сельскохозяйственной продукции в запланированных объемах, высокого качества и приемлемой себестоимости зависят от множества факторов интенсификации и почвенно-климатических условий.

Как уже было указано выше, что устойчивость и эффективность сельскохозяйственной деятельности характеризует система натуральных и стоимостных показателей. К натуральным показателям, характеризующим устойчивость и эффективность производства продукции растениеводства и животноводства, относятся урожайность сельскохозяйственных культур, продуктивность сельскохозяйственных животных и др., а к стоимостным показателям – себестоимость единицы продукции, фондоотдача, материалоотдача, маржинальный доход и др.

Все показатели устойчивости и эффективности производства сельскохозяйственной продукции, как уже отмечали выше, зависят от множества факторов: обеспеченности сельского хозяйства средствами производства; уровня механизации, автоматизации процессов производства и использования материальных, трудовых, биологических, земельных и финансовых ресурсов; улучшения организации производственных процессов и системы управления производством продукции; климатических условий, рельеф земельных угодий, качество почвы и др. [174, с.158-172; 5, с.754-768].

Кроме указанных факторов и условий стоимостные показатели, характеризующие устойчивость и эффективность сельскохозяйственной деятельности, зависят от инфляционных процессов в экономике страны, значительных колебаний (роста или снижения) цен на материальные и биологические ресурсы.

В нынешних условиях санкционной экономики из указанных факторов наибольшее внимание следует обращать на состояние всей экономической работы в сельскохозяйственных организациях. Так, существенное значение для достижения устойчивого развития и эффективности всей сельскохозяйственной деятельности имеет также научная организация производства, труда и его оплаты, что во многом зависит от состояния системы управления деятельностью сельскохозяйственных экономических субъектов.

Следует отметить также, что в нынешних условиях действия санкционной политики западных стран против России, существенное значение в системе управления устойчивым развитием сельскохозяйственных организаций приобретает требование полноты характеристики (путем полноты учета, контроля, анализа) управляемого объекта (сельскохозяйственного производства), и его внешней среды [9]. Данное требование должно стать основополагающим принципом при формировании информации для целей управления, а также составления интегрированной отчетности. Отсюда можно сделать вывод, что для системного подхода к обеспечению достижения устойчивого развития и экономической безопасности деятельности сельскохозяйственных организаций обособленный учет, контроль, анализ и отражение в интегрированной отчетности стоимостных и натуральных показателей для внутреннего управления сельским хозяйством и внешних пользователей недостаточны. Необходимым становится учет, контроль, анализ и отражение взаимосвязей между стоимостными и натуральными показателями.

Таким образом, в системе внутреннего управления эффективностью и устойчивостью развития деятельности сельскохозяйственных организаций, а также для внешних пользователей, все более необходимой становится комплексная, релевантная бухгалтерская и релевантная контрольно-аналитическая информация для принятия научно обоснованных экономических решений. Эта информация должна способствовать отражению в интегрированной отчетности причинно-следственных связей между натуральными и стоимостными величинами различных видов активов и сельскохозяйственной продукции. Поэтому возникает объективная необходимость усовершенствования в бухгалтерском учете, а также в интегрированной отчетности способа стоимостной оценки (измерения) активов (имущества) и полученной продукции растениеводства, животноводства и промышленного производства [9, с.44-50].

В связи с этим в сельскохозяйственных организациях следует решить проблемы более обоснованного определения стоимости активов и сельскохозяйственной продукции для их оценки в интегрированной отчетности.

В отечественной экономической литературе начиная с советского периода по поводу более объективной оценки отдельных видов средств производства встречаются самые разнообразные точки зрения. Например, одни экономисты считали обоснованным оценивать в сельскохозяйственном производстве затраты на корма, семена и посадочный материал по продажным (закупочным) ценам, другие – по фактической себестоимости [68, с.70-72; 76, с.18; 77, с.105].

Некоторые известные зарубежные экономисты по данному вопросу также высказывают разные точки зрения. Одни из них категорично заявляют о необоснованности оценки ценностей (активов) по себестоимости [191], другие, наоборот, считают себестоимость объективной категорией для оценки материальных ценностей [97, с.164].

Проблемы объективного определения стоимости продукции рассматривались в работах многих известных советских ученых экономистов. Более глубокие исследования с целью познания сущности и экономического содержания стоимости, а также издержек производства проведены в работах С.Г. Струмилина [141, с.82-92], В.С. Немчинова [96, с.90], Е.С. Корноуховой [69], А.М. Гатаулина [28]. Проблемы определения стоимости через исчисление общественно необходимых затрат рабочего времени исследованы также в работах С.С. Сергеева, Р.А. Белоусова [28, с.47] и др. ученых.

Мы разделяем мнение ученых о том, что на уровне отдельных экономических субъектов невозможно определить стоимость произведенной продукции в рабочем времени и на основе этого – ее денежное выражение, то есть цены. Хозяйствующие субъекты «...лишены возможности определить величину стоимости своей продукции в рабочем времени, так как в бухгалтерском учете в рабочем времени (трудовых измерителях) отражаются только затраты живого труда, а овеществленный труд (который носит исторический характер), воплощенный в произведенной продукции, отражается только в денежной оценке» [11, с. 47].

В этой связи, полагаем правильным для определения реальной стоимости любого актива и объективной себестоимости произведенной сельскохозяйственной продукции использовать в бухгалтерском учете квалиметрические показатели количественного выражения качества объектов учета и управления.

Это позволит комплексно учитывать качество и полезность в стоимости объектов учета, а также объективно оценивать реальный уровень эффективности сельскохозяйственного производства.

Для обоснования данного постулата рассмотрим и проанализируем современное состояние стоимостной оценки активов, обязательств и произведенной продукции. Так, в настоящее время для оценки активов (имущества) организации и отдельных видов платежей в бухгалтерском учете, согласно новым Федеральным стандартам бухгалтерского учета (ФСБУ 5/2019 «Запасы», ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» и др.), используются следующие стоимостные категории: первоначальная стоимость; переоцененная стоимость; ликвидационная стоимость; балансовая стоимость; рыночная стоимость; фактическая себестоимость; приведенная стоимость; стоимость права пользования активом; валовая стоимость инвестиции в аренду; чистая стоимость продажи; чистая стоимость инвестиции в аренду; справедливая стоимость [9, с. 44-50].

Для денежной оценки активов и полученной продукции в интегрированной отчетности сельскохозяйственных экономических субъектов нашей страны более приемлемым из выше указанных стоимостных категорий является «Справедливая стоимость». В данной стоимостной категории прилагательное «справедливая» достаточно спорное, так как предполагает, что формируемая на рынке стоимость данного вида актива (имущества, объекта) соответствует истине, что на самом деле не так.

В Международных стандартах финансовой отчетности МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» и МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» справедливая стоимость определяется как «... цена, которая была бы получена

при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки» [88, 89]. При этом сделка с целью продажи актива или передачи обязательства должна осуществляться на рынке, который является основным для данного актива или обязательства, а при отсутствии основного рынка, на рынке, наиболее выгодном в отношении данного актива или обязательства [88]. Здесь речь идет о том, что сделка для определения справедливой стоимости должна осуществляться на законных и на сколько возможно – честных основаниях на организованном (активном – основном или наиболее выгодном) рынке. Однако этого недостаточно для того, чтобы считать стоимость какого-либо актива справедливой [9].

Справедливой можно считать стоимость любого вида актива (имущества), если в основе определения ее положены общественно-необходимые затраты овеществленного и живого труда на производство (создание) указанного вида актива (имущества) [84, с.30-172; 85, с.530]. Однако в условиях рыночной экономики основой ценообразования и формирования стоимости приобретаемых организациями средств производства и продаваемой продукции является рыночный спрос и рыночное предложение.

По нашему мнению, при определении справедливой стоимости любого актива и сельскохозяйственной продукции для их денежной оценки в интегрированной отчетности необходимо учитывать фактические затраты на приобретение (производство, создание), рыночную стоимость при продаже и полезность указанных объектов. Поэтому считаем необходимым для более объективного определения справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции, биологических и других активов в основу брать определение стоимости Ф. Энгельса в труде «Наброски к критике политической экономии» (1844г.), как отношение издержек производства к полезности [170], что можно выразить формулой:

$$W = PC : U, \quad (10)$$

где  $W$  – стоимость продукции;

$PC$  – издержки производства;

U – полезность.

Для того, чтобы определить полезность того или иного вида актива и сельскохозяйственной продукции необходимо качество этих объектов выразить количественно в бухгалтерском учете, то есть рассчитать их квалиметрические показатели [6, 117, 5, 9]. Полезность любого объекта бухгалтерского учета непосредственно связана с его качеством и в толковом словаре русского языка конкретизируется определение данного понятия как: «Приносящий пользу. Пригодный для определенной цели, идущий в дело» [112, с.569]. Качество же в указанном словаре характеризуется более комплексно: «Совокупность существующих признаков, свойств, особенностей, отличающих предмет или явление от других и придающих ему определенность» [112, с.276]. При этом данный предмет или объект познания можно квалифицировать как качественный (-ое, -ая), то есть квалитативный (-ое, -ая). Отсюда возникает необходимость определить содержание понятия «квалиметрия». «Квалиметрия [лат. qualis какой, какого качества + ... метрия] – область науки, объединяющая методы количественной оценки качества продукции» [137, с.228].

Квалиметрические показатели можно использовать не только при определении справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции, земельных и биологических активов, но и в процессе калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции с учетом ее полезности (качества), а также при подсчете всей валовой продукции сельского хозяйства, анализе эффективности использования ресурсов сельскохозяйственной организации [5, 9].

Однако для более точного определения качества и полезности готовой сельскохозяйственной продукции, материальных и биологических предметов труда (кормов, семян, посадочного материала) необходимо детализировать их учет в системе цифровой экономики. Так основными показателями, характеризующими устойчивое развитие сельского хозяйства в сельскохозяйственных организациях, являются нефинансовые показатели. К ним относятся урожайность сельскохозяйственных культур, продуктивность сельскохозяйственных

животных, выход валовой продукции в натуральных единицах измерений сельскохозяйственных культур (группы культур), сельскохозяйственных животных (группы животных), а также промышленной переработки сельскохозяйственной продукции (группы продукции). При этом необходимо обособленно учитывать и отражать движение всех видов и групп сельскохозяйственной продукции, подразделяя ее на основную, сопряженную и побочную продукцию. Это касается прежде всего продукции растениеводства и животноводства.

Сельскохозяйственная продукция растениеводства и животноводства представляет собой результат от биотрансформации биологических активов (растений, животных), то есть продукция, которая собрана (получена) от выращиваемых сельскохозяйственных культур и сельскохозяйственных животных. В бухгалтерском учете и отчетности эта продукция относится к запасам согласно ФСБУ 5/2019 «Запасы». Вместе с тем для организации аналитического учета, контроля сельскохозяйственной продукции, правильности ее оценки в интегрированной отчетности и калькулирования себестоимости необходимо эту продукцию группировать по определенным признакам [58, 39].

Так, по направлениям использования сельскохозяйственную продукцию в сельскохозяйственных организациях следует подразделять на:

- корма, семена и посадочный материал, прочая (побочная) продукция;
- готовая продукция, предназначенная для продажи [39, с.447-449].

По отраслям и подотраслям производства сельскохозяйственную продукцию можно подразделять на группы, подгруппы и виды в зависимости от продукции (таблица 3.3).

В условиях цифровизации аграрной экономики необходима детализация объектов бухгалтерского учета, с чем мы полностью согласны. Поэтому учет основной сельскохозяйственной продукции на счете 43 «Готовая продукция» нами предлагается отражать с применением субсчетов, субконто (субаналитических счетов) и аналитических счетов. Например, учет собранного зерна с конкретной группы сельскохозяйственных культур можно учитывать на вышеуказанном счете с присвоением данному счету восьмизначного шифра



43111111. Первые два знака (43) данного счета являются синтетическим счетом «Готовая продукция», третий знак (1) – субсчет и первыми двумя знаками означает «Готовая продукция растениеводства», четвертый и пятый знаки (11) вместе представляют собой субконто (субаналитический счет) и с предыдущими знаками вместе означает готовая продукция растениеводства «Зерно», а последние три знака (111) - аналитический счет, на котором отражается выход зерна конкретной зерновой культуры. Так аналитические счета к субконто 11 будут означать: 111 «Зерно пшеницы», 112 «Зерно ячменя», 113 «Зерно овса» и т.д. [145, с.20-26].

**Таблица 3.3 – Классификация сельскохозяйственной продукции**

По отраслям производства	По подотраслям производства	По значимости
1. Продукцию растениеводства	1.1 Продукция зернового хозяйства 1.2 Продукция овощеводства 1.3 Продукция садоводства 1.4 Продукция кормопроизводства и т.д.	1.5 Основная 1.6 Сопряженная 1.7 Побочная
2. Продукцию животноводства	2.1 Продукция скотоводства 2.2 Продукция свиноводства 2.3 Продукция овцеводства 2.4 Продукция птицеводства и т.д.	2.5 Основная 2.6 Сопряженная 2.7 Побочная

Источник: составлено автором на основе материала [51]

Аналогично следует строить субконто (субаналитические счета) и аналитические счета по выходу готовой продукции животноводства. Например, по готовой продукции молочного скотоводства счет будет иметь следующий шифр 43221211. Как известно первые три знака (432) данного счета означают «Готовая продукция животноводства», четвертый и пятый знаки вместе «Готовая продукция молочного скотоводства», а последние три знака аналитический счет «Молоко». При этом для каждой группы продуктивных животных в указанном счете будет меняться субконто (субаналитический счет) и аналитические счета. Например, в овцеводстве субконто можно обозначить шифром 22, что будет означать готовая продукция овцеводства, а аналитический счет 221 «Шерсть» [145, с.20-26].

В цифровой экономике восьмизначными шифрами предлагается обозначить также выход сопряженной и побочной продукции конкретных видов сельскохозяйственных культур, сельскохозяйственных животных и конкретных видов полученной сопряженной и побочной продукции промышленной переработки (таблица 3.4) [145].

**Таблица 3.4 – Счета для учета запасов в цифровой экономике**

<b>Синтетический счет</b>	<b>Субсчета</b>	<b>Субkonto для учета однородной группы продукции</b>	<b>Аналитические счета для учета видов продукции</b>
43 «Готовая продукция»	1 «Готовая продукция растениеводства»	11	111; 112; 113 и т.д.
		12	121; 122; 123 и т.д.
		13	131; 132; 133 и т.д.
		14	141; 142; 143 и т.д.
		15	151; 152; 153 и т.д.
		16	161; 162; 163 и т.д.
	2 «Готовая продукция животноводства»	21	211; 212; 213 и т.д.
		22	221; 222; 223 и т.д.
		23	231; 232; 233 и т.д.
		24	241; 242; 243 и т.д.
		25	251; 252; 253 и т.д.
		26	261; 262; 263 и т.д.
	3 «Готовая продукция промышленного производства»	31	311; 312; 313 и т.д.
		32	321; 322; 323 и т.д.
		33	331; 332; 333 и т.д.
34		341; 342; 343 и т.д.	
10 «Материалы»	1 «Сырье и материалы»	01	011; 012; 013 и т.д.
		02	021; 022; 023 и т.д.
		03	031; 032; 033 и т.д.
		04	041; 042; 043 и т.д.
	2 «Удобрения и средства защиты растений и животных»	20	200; 201; 202 и т.д.
		30	300; 301; 302 и т.д.
	7 «Корма»	71	711; 712; 713 и т.д.
		72	721; 722; 723 и т.д.
		73	731; 732; 733 и т.д.
		74	741; 742; 743 и т.д.
	8 «Семена и посадочный материал»	81	811; 812; 813 и т.д.
		82	821; 822; 823 и т.д.
		83	831; 832; 833 и т.д.
		84	841; 842; 843 и т.д.
	9 «Материалы и сырье, переданные в переработку на сторону»	91	911; 912; 913 и т.д.
		92	921; 922; 923 и т.д.

Источник: разработана автором

Организация учета сельскохозяйственной продукции на приведенных восьмизначных счетах позволит отражать объемы всех видов собранной (полученной) продукции с биологических активов и от ее промышленной переработки в денежном выражении, а также в натуральных единицах измерения.

Кроме того, на этих счетах в полном объеме, в стоимостном и натуральном выражении, будет отражаться списание этой продукции из-за продажи, обмена, использования внутри организации (корма в животноводстве, семена и органические удобрения в растениеводстве и т.д.).

Все это отвечает требованием полноты, объективности и достоверности информации бухгалтерского учета о сельскохозяйственной продукции и ее движении по всем источникам получения и направления использования (списания). Формируемая информация на указанных счетах с большим успехом будет использоваться для принятия управленческих решений и составления достоверной нефинансовой отчетности сельскохозяйственных организаций по форме №16-АПК.

При автоматизации учета и цифровизации его процессов отпадет необходимость печатать в регистрах аналитического и синтетического учета наименования видов сельскохозяйственной продукции, что способствует автоматизированному формированию специализированной нефинансовой отчетности «Баланс продукции» по движению сельскохозяйственной продукции (форма №16-АПК) [52].

Любой из вышеуказанных групп, подгрупп и видов по значимости сельскохозяйственной продукции (таблица 3.3) можно в бухгалтерском учете оценивать по фактической себестоимости производства либо по справедливой стоимости согласно п.19 и п.34 ФСБУ 5/2019 «Запасы». Выбранный способ оценки необходимо закрепить в учетной политике данной сельскохозяйственной организации. Мы предлагаем также оценивать по справедливой стоимости в интегрированной отчетности активы и сельскохозяйственную продукцию (в балансе и форме №16-АПК).

По нашему мнению, при любом варианте оценки (по фактической себестоимости либо по справедливой стоимости) активов и сельскохозяйственной продукции необходимо учитывать их качество [5, 9, 8].

При этом качество актива и сельскохозяйственной продукции в себестоимости или справедливой стоимости рекомендуется учитывать через квалитметрические показатели каждого вида продукции по значимости для хозяйств [6, 117, 5, 9, 39, 145].

Например, калитметрический показатель  $i$ -го вида корма из однородной (одноименной) группы (сено 1 класса, сено 2 класса и т.д.) или комплексного (совместного) производства (сено, зеленная масса, солома однолетних и многолетних трав) предлагается определять по формуле:

$$\text{КПК}_i = [(\text{ФМС}_i \times \text{ФКС}_i : \text{СКС}_0) + (\text{ФМС}_i \times \text{ФПС}_i : \text{СПС}_0) + (\text{ФМС}_i \times \text{ФРС}_i : \text{СРС}_0)] : 3, \quad (11)$$

где  $\text{КПК}_i$  – количество (масса)  $i$ -го вида корма с учетом выражения его качества в количество (квалитметрический показатель), квал.ц;

$\text{ФМС}_i$  – фактическая масса собранного (заготовленного)  $i$ -го вида корма в хозяйстве, ц;

$\text{ФКС}_i$ ,  $\text{ФПС}_i$ ,  $\text{ФРС}_i$  – соответственно, фактическое содержание в 1 ц  $i$ -го вида корма кормовых единиц, переваримого протеина и каротина в соответствующих единицах измерений (ц, г, мг);

$\text{СКС}_0$ ,  $\text{СПС}_0$ ,  $\text{СРС}_0$  – соответственно, среднее содержание в 1 ц данной одноименной группе кормов или совместного процесса производства кормовых единиц, переваримого протеина, каротина в соответствующих единицах измерений (ц, г, мг) [39, с.447-449].

В интегрированной отчетности любую сельскохозяйственную продукцию необходимо отражать с учетом ее качества не только в натуральном выражении, но и в оценке по фактической себестоимости либо справедливой стоимости.

Поэтому квалитметрические показатели соответствующих видов продукции рекомендуем использовать не только при определении справедливой их

стоимости, но и фактической себестоимости производства. Например, при калькуляции себестоимости продукции сеянных многолетних трав, сперва по специальным коэффициентам распределить затраты, связанные с выращиванием этих культур [39, 8], а потом каждый вид продукции подразделять на классы и внутри этих классов распределить по ним приходящие затраты пропорционально квалиметрическим показателям.

Можно использовать также другой, более упрощенный вариант, когда все затраты единого технологического процесса производства распределяются между видами продукции (в данном случае между видами кормов) пропорционально их квалиметрическим показателям. Приведем пример применения квалиметрических показателей в АО «Колхоз Уваровский» Можайского района Московской области при исчислении себестоимости продукции сеянных трав [9] (таблица 3.5).

**Таблица 3.5 – Распределение затрат и исчисление себестоимости продукции однолетних трав (уборочная площадь 1859 га, за 2022г.)**

Виды продукции	Выход продукции, ц	Квалиметрические показатели, квал. ц	Распределение затрат (тыс. руб.) и исчисление себестоимости продукции, руб.	
			с использованием коэффициентов (действующий способ)	путем исключения из производственных затрат справедливой стоимости семян и распределение оставшейся суммы затрат на остальные виды продукции пропорционально их квалиметрическим показателям
1	2	3	4	5
Сено	11900	16259	$\frac{376,1}{4477}$	$\frac{227,4}{2706}$
Зеленая масса	76301	68260	$\frac{112,9}{8611}$	$\frac{149,0}{11362}$
Семена	40	-	$\frac{28225}{1129}$	$\frac{2925}{117}$
Солома	500	302	$\frac{36,0}{18}$	$\frac{100}{50}$
Итого	X	84821	14235	14235

**Примечание:** в числителе графы 5 – себестоимость 1ц продукции, в знаменателе данной графы – затраты на ее производство

Источник: составлена автором

Данные таблицы 3.5 показывают, что при распределении затрат между видами продукции (кроме семян, стоимость которых исключена из всех затрат)

пропорционально их квалиметрическим показателям получили наиболее объективные показатели себестоимости сена, зеленой массы и соломы, чем при использовании действующего способа калькулирования.

На основании квалиметрического показателя данного (*i*-го) вида корма можно определить справедливую стоимость 1 ц и всего объема *i*-го вида корма. Для этого можно использовать следующую формулу:

$$ССК_i = ССО \times ФКС_i \times КПК_i : ФМС_i, \quad (12)$$

где ССК<sub>*i*</sub> – справедливая стоимость 1 ц *i*-го вида корма, руб.;

ССО – справедливая стоимость 1 ц овса в хозяйстве, руб.

Далее определяется справедливая стоимость всего объема (всей массы), заготовленного *i*-го вида корма в хозяйстве:

$$СМК_i = ССК_i \times ФМС_i, \quad (13)$$

где СМК<sub>*i*</sub> -справедливая стоимость всего объема (всей массы) заготовленного *i*-го вида корма в хозяйстве, руб. [39].

Аналогично определяются квалеметрические показатели и справедливая стоимость других видов продукции растениеводства и животноводства.

Так, квалиметрический показатель количественного выражения качества, например, молока в хозяйстве рекомендуется определять по формуле:

$$КПМ = [(Мф \times Жф : Мф \times Жр) + (Мф \times Бф : Мф \times Бр)] : 2, \quad (14)$$

где КПМ – квалиметрический показатель количественной оценки качества молока, квал.ц;

Мф – фактическое количество (фактическая масса) надоенного молока в хозяйстве, ц;

Жф, Жр – соответственно фактическое и среднее по району содержание жира в молоке, %;

Бф, Бр – соответственно фактическое и среднее по району содержание белка в молоке, %;

Отсюда справедливая стоимость 1ц молока определяется по формуле:

$$ССм = (СР - ЗП) \times КПМ : Мф, \quad (15)$$

где СС<sub>м</sub> – справедливая стоимость 1ц молока в хозяйстве, руб.;

СР – средняя рыночная (продажная) стоимость 1ц молока в хозяйстве, руб.;

ЗП – затраты на продажу 1ц молока в хозяйстве, руб.

Далее определяется справедливая стоимость всего количества (массы) молока (ССМф):

$$\text{ССМф} = \text{ССм} \times \text{Мф} [9]. \quad (16)$$

Для расчета квалиметрического показателя льносоломки можно использовать следующую формулу:

$$\text{Клс} = \text{Qф} \times \text{Нф} : \text{Нг}, \quad (17)$$

где Клс – квалиметрический показатель льносоломки, квал. ц;

Qф – возможно-фактический объем льносоломки, ц;

Нф – возможно-фактический номер льносоломки по качеству;

Нг – наивысший по ГОСТу номер льносоломки по качеству.

Номер льносоломки определяется в зависимости от ее качественных характеристик и свойств, т.е. с учетом длины, содержания луба, крепости, пригодности, цвета и диаметра стеблей. В зависимости от общего качества льносоломку оценивают номерами (ГОСТ 6560-59): 5,00; 4,50; 4,00; 3,50; 3,00; 2,50; 2,00; 1,75; 1,25; 1,00; 0,75 и 0,50.

На основании квалиметрического показателя льносоломки (Клс) определяется справедливая стоимость 1ц данной продукции для ее оценки по следующей формуле:

$$\text{Wс} = \text{Клс} \times (\text{ПС} - \text{ЗП}) : \text{Qф}, \quad (18)$$

где Wс – справедливая стоимость 1ц льносоломки, руб.;

ПС – продажная цена 1ц льносоломки в хозяйстве, руб.;

ЗП – затраты на продажу в расчете на 1ц льносоломки, руб. [7, с.382-389].

Справедливую стоимость сельскохозяйственной продукции можно использовать не только для оценки этой продукции в интегрированной отчетности, но и для ее оценки по этой стоимости в бухгалтерском учете [11,9] согласно пп. 19, 34 ФСБУ 5/2019 «Запасы» (таблица 3.6).

**Таблица 3.6 - Учет выхода зерна пшеницы в оценке по справедливой стоимости**

Содержание операции	Сумма, тыс. руб.	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1. Признана в бухгалтерском учете сельскохозяйственная продукция собственного производства в оценке по справедливой стоимости	4500	43111111	40111111
2. Списаны затраты, формирующие фактическую себестоимость признанной в учете сельскохозяйственной продукции собственного производства	3600	40111111	20111111
3. Признан доход отчетного периода (разница между справедливой стоимостью признанной в учете сельскохозяйственной продукции и фактическими затратами на ее производство – методом красного сторно)	900	90211111	40111111

Источник: составлена автором

Такая методика учета на счетах (таблица 3.6) избавляет бухгалтеров от дополнительных расчетных процедур и операций по списанию калькуляционных разниц. Кроме того, учет выхода сельскохозяйственной продукции в оценке по справедливой стоимости в будущем позволит сельскохозяйственным организациям исчислять себестоимость продукции растениеводства и животноводства хотя бы в конце каждого квартала, а не по состоянию на конец года [9].

Как указывалось выше, квалиметрические показатели можно использовать также при определении справедливой стоимости биологических и земельных активов. Однако для объективного учета качества при определении квалиметрических показателей и справедливой стоимости оборотных биологических активов возникает также необходимость их более детализированного учета в цифровой экономике. Это касается в основном животных на выращивании и откорме.

Так, животные на выращивании и откорме в сельском хозяйстве относятся к особой группе оборотных биологических активов. Они, по существу, и экономическому содержанию представляют собой биологические предметы труда. Молодняк животных, достигший определенного возраста, переводятся



в другие половозрастные группы и соответственно, в состав внеоборотных биологических активов, то есть основных средств. Животные же, выбракованные из основного стада (из состава внеоборотных биологических активов – основных средств) и поставленные на откорме, становятся оборотными биологическими активами, то есть биологическими предметами труда [92, с.239-242].

Животных на выращивании и откорме можно характеризовать как незавершенное производство отрасли животноводства. Однако животные, находящиеся на откорме, предназначаются для продажи и забоя на мясо. Молодняк животных также может быть продан, переведен в основное стадо, забит на мясо, переведен в другие возрастные группы и т.п. Все эти особенности обуславливают их учет как биологических предметов труда (биологических запасов).

Поэтому в условиях цифровизации аграрной экономики актуальной становится формирование детализированной информации о движении животных на выращивании и откорме. Для этого к счету 11 «Животные на выращивании и откорме» необходимо открывать не только субсчета, но и субконто, а также аналитические счета. Субконто требуется открывать к каждому субсчету счета 11 «Животные на выращивании и откорме», а к субконто необходимо открывать соответствующие аналитические счета [92, с.239].

Таким образом, счет 11 «Животные на выращивании и откорме» должен иметь восьмизначный шифр, включающий в свою структуру синтетический счет, субсчет, субконто, аналитические счета (таблица 3.7).

На данном счете учет будет осуществляться по действующему порядку, но с использованием всей структуры счета 11 «Животные на выращивании и откорме». Например, в хозяйстве оприходованный молодняк крупного рогатого скота будет отражен в бухгалтерском учете на дебете счета 11110101 с кредита счета 20 «Основное производство», субсчета 2 «Животноводство», субконто 21 «Крупный рогатый скот», аналитического счета 211 «Молочное стадо крупного рогатого скота». Отсюда следует, что все корреспондирующие

счета в цифровой бухгалтерии будет иметь также восьмизначные шифры. Все это позволит полностью автоматизировать бухгалтерский учет и создавать в организациях цифровую бухгалтерию с применением способов калиметрической оценки количественного выражения качества биологических и других активов [92].

**Таблица 3.7 – Структура счета 11 «Животные на выращивании и откорме» в цифровой бухгалтерии**

Шифры структуры счета			
Синтетический счет	Суб-счет	Субконто	Аналитический счет
11 «Животные на выращивании и откорме»	1 «Молодняк животных»	10 «Молодняк крупного рогатого скота»	101 «Телки старше двух лет» 102 «Телки до двух лет (по годам рождения)» 103 «Бычки (по годам рождения)» и т.д.
		11 «Молодняк свиней»	111 «Поросята до двух месяцев» 112 «Поросята от двух до четырех месяцев» 113 «Ремонтный молодняк» и т.д.
		12 «Молодняк овец, коз» и т.д.	121 «Молодняк рождения прошлого года и ярки» 122 «Ягнята и козлята рождения отчетного года» и т.д.
	2 «Животные на откорме»	20 «Крупный рогатый скот на откорме и нагуле»	201 «Коровы, выбракованные из основного стада и поставленные на откорм» 202 «Рабочий крупный рогатый скот, переведенный на откорм» и т.д.
		21 «Свиньи на откорме»	211 «Свиноматки, переведенные на откорм» 212 «Хряки, переведенные на откорм» и т.д.
		22 «Овцы и козы на откорме»	221 «Овцы, переведенные на откорм» 222 «Козы, переведенные на откорм» и т.д.
	3 «Птица»	30 «Куры яичного направления»	301 «Молодняк» 302 «Маточное стадо несушек» и т.д.
		31 «Куры мясного направления»	311 «Молодняк» 312 «Мясные цыплята (бройлеры)» и т.д.
		32 «Утки» и т.д.	321 «Молодняк» 322 «Взрослое стадо»
	И т.д.		

Источник: составлена автором

На основании такого детализированного учета нетрудно установить качество (полезность) любых активов и определить их квалиметрические показатели и справедливую стоимость для их оценки в интегрированной отчетности.

Так, квалиметрический показатель количественного выражения качества (полезности) животного из конкретной половозрастной группы животных на выращивании можно определить по формуле [9]:

$$\text{КПЖ} = [(V \times \text{ФСП} : \text{СПЖ}) + (V \times \text{ВП} : \text{СВП}) + (V \times \text{ПКЕ} : \text{СПКЕ})] : 3, \quad (19)$$

где КПЖ – квалиметрический показатель количественного выражения качества данной головы животного из соответствующей половозрастной группы животных на выращивании, квал. ц;

V – живой вес данной головы животного из соответствующей половозрастной группы животных на выращивании, ц;

ФСП – фактический среднесуточный прирост живой массы данной головы животного из соответствующей половозрастной группы животных на выращивании, ц;

СПЖ – среднесуточный прирост живой массы по всей соответствующей половозрастной группе животных на выращивании, ц;

ВП – валовой прирост живой массы данной головы животного за отчетный период из соответствующей половозрастной группы животных на выращивании, ц;

СВП – средний валовой прирост живой массы соответствующей половозрастной группы животных на выращивании за отчетный период в расчете на 1 голову, ц;

ПКЕ – выход прироста живой массы в расчете на 1ц кормовых единиц скормленных кормов данной головы животного из соответствующей половозрастной группы животных на выращивании, ц;

СПКЕ – средний выход прироста живой массы в расчете на 1 ц кормовых единиц скормленных кормов животным в указанной их половозрастной группе животных на выращивании, ц.

Далее определяется справедливая стоимость данной головы животного из половозрастной группы животных на выращивании по следующей формуле:

$$ССЖ = (Рж - ЗПж) \times КПЖ, \quad (20)$$

где ССЖ – справедливая стоимость данной головы животного из соответствующей половозрастной группы животных на выращивании, руб.;

Рж – средняя рыночная (продажная) стоимость 1 ц живой массы скота той же половозрастной группы и породы животных, руб.;

ЗПж – затраты на продажу в расчете на 1 ц живой массы скота той же половозрастной группы и породы животных, руб.

Целесообразно также для оценки в интегрированной отчетности справедливую стоимость земельного участка любого вида сельскохозяйственного угодья, а также внеоборотных биологических и материальных активов определять с учетом их качества через квалиметрические показатели.

Р.А. Алборовым предложена (в совместном с нами научном труде) методика определения квалиметрического показателя участка земли конкретного вида сельскохозяйственного угодья [5, с.758]. Считаем, что данная методика в целом научно обоснована. Однако, по нашему мнению, является сложной для практического использования. В данной методике требуется учесть не только качество почвы данного участка земельного угодья, но и результаты сложного расчета нормальной урожайности зерновых культур за последние 3-5 лет. Нами предлагается более упрощенная, но обоснованная, методика определения квалиметрического показателя любого вида сельскохозяйственного угодья [9, с.49]. Так, квалиметрический показатель земельного участка, например, пашни рекомендуется определять по следующей формуле:

$$КПП = S_{пх} \times КПх : КПр, \quad (21)$$

где КПП – квалиметрический показатель количественного выражения качества почвы пашни, квал. га;

$S_{пх}$  – фактическая площадь пашни в хозяйстве, га;

КПх – качество почвы пашни в хозяйстве, баллы;

КПр – качество почвы пашни в районе, баллы.

Далее на основании КПП определяется справедливая стоимость 1га пашни по формуле:

$$\text{ССП} = [\text{КПП} \times (\text{СВЗ} - \text{ППЗ}) \times \text{N}] : \text{Спх}, \quad (22)$$

где ССП – справедливая стоимость 1га пашни, тыс. руб.;

СВЗ – справедливая стоимость валовой продукции (основной + побочной) зерновых культур с 1га посевной площади в хозяйстве, тыс. руб.;

ППЗ – полные производственные затраты в расчете на 1га посевной площади зерновых культур в хозяйстве, тыс. руб.;

N – число лет продуктивного использования (капитализации рентного дохода) данного участка пашни [9, с.49].

По внеоборотным биологическим активам Р.А. Алборов и С.В. Козменкова предложили методику определения квалиметрического показателя в целом по группе всего поголовья молочного стада коров данного хозяйства [5, с.760].

По нашему мнению, для более точного определения и оценки внеоборотных биологических активов в интегрированной отчетности необходимо квалиметрический показатель количественной оценки качества рассчитать для каждого объекта, в данном случае для каждой головы коров в отдельности [5, с.761] по следующей формуле:

$$\text{ККМ}_1 = \text{Vф}_1 \times \text{Уф}_1 : \text{Ус}, \quad (23)$$

где ККМ<sub>1</sub> – квалиметрический показатель количественной оценки качества данной коровы, квал.ц;

Vф<sub>1</sub> – фактически живой вес данной коровы, ц;

Уф<sub>1</sub> – фактический удой молока с данной коровы в год, ц;

Ус – среднегодовой удой молока в молочном скотоводстве в хозяйстве, ц.

После определения показателя ККМ<sub>1</sub> для каждой конкретной коровы можно установить ККМ для всего поголовья молочного стада путем сложения ККМ<sub>1</sub> – по всем коровам, то есть  $\text{ККМ} = \sum \text{ККМ}_1$ . На основании ККМ<sub>1</sub> предлагается установить справедливую стоимость каждой конкретной коровы по формуле:

$$WK_1 = KKM1 \times (P - ЗП), \quad (24)$$

где  $WK_1$  – справедливая стоимость данной конкретной коровы, руб.;

$P$  – рыночная (продажная) стоимость одного ц живой массы крупного рогатого скота данной породы, руб.;

$ЗП$  – затраты на продажу в расчете на 1ц живого веса оцениваемой коровы, руб. [5, с.761].

Апробирование разработанных рекомендаций в базовых хозяйствах показало, что количественное выражение качества активов и сельскохозяйственной продукции дает комплексную характеристику и полное представление их полезности. Количественное выражение качества указанных ценностей проявляется в квалиметрических показателях этих активов и сельскохозяйственной продукции. Поэтому использование квалиметрических показателей при калькуляционных расчетах и ценообразовании получаем более точные и объективные показатели себестоимости и справедливой стоимости биологических и земельных активов, а также сельскохозяйственной продукции. Применение же справедливой стоимости в интегрированной отчетности (а при невозможности ее определения – себестоимости) для оценки активов и сельскохозяйственной продукции позволяет формировать в ней объективную и достоверную информацию для определения валовой продукции сельскохозяйственной организации, показателей эффективности использования ее материальных, биологических, земельных и трудовых ресурсов, а также производства продукции и показателей контроля устойчивости развития данного экономического субъекта. Кроме того, такая оценка по справедливой стоимости в интегрированной отчетности отражает более объективно создание стоимости в экономической, социальной и природно-экологической сферах сельскохозяйственной деятельности.

### 3.3 Развитие форм и содержания интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях

В современных условиях одной из основных форм интегрированной отчетности должен стать баланс организации, характеризующий состояние ее активов и источников их формирования на конец отчетного периода. В стоимостном выражении имущество (активы) организации по составу и их функциональной роли в процессе воспроизводства всегда равняется сумме источников их формирования. Это представляет собой стоимостное отражение имущественного состояния организации, выраженное в бухгалтерском балансе.

Таким образом, бухгалтерский баланс представляет собой способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе по составу, длительности использования и источникам формирования в денежной оценке, согласно действующим правилам (стандартам).

По данным баланса устанавливается финансовое состояние организации и ее способность выполнить свои обязательства перед собственниками, инвесторами, банками, поставщиками, подрядчиками и другими стейкхолдерами в случае финансовых затруднений. К несостоятельности сельскохозяйственных организаций приводят различные факторы, также внутренние и внешние факторы (таблица 3.8).

Данные баланса позволяют составлять различные (текущие, перспективные) финансовые планы организации и осуществляется анализ денежных потоков, используя также отчет «О движении денежных средств».

«Важнейшей задачей баланса, согласно статической теории, является определение стоимости чистых активов организации (Herman Veit SIMON, 1861г.). Если баланс на текущую отчетную дату по сравнению с балансом на предыдущую отчетную дату отражает определенное изменение чистого имущества (+,-), то это указывает на существование в отчетном периоде прибыли (+) или убытка (-). Определение финансового результата, таким образом, является для статической балансовой теории вторичным» [17, с.10].

**Таблица 3.8 – Факторы и причины, приводящие к несостоятельности организаций**

<b>Факторы несостоятельности организации</b>	<b>Причины несостоятельности организации</b>
1. Факторы, связанные с расчетными операциями и расчетными отношениями	1.1. Очень низкая платежеспособность организации в связи с большими дебиторскими и кредиторскими задолженностями. 1.2. Существенный недостаток собственных оборотных средств и отсутствие собственных источников их формирования. 1.3. Постоянный рост цен на средства для производства. 1.5. Слабая конкурентоспособность организации и ее продукции на рынке.
2. Факторы, связанные с использованием ресурсов и состоянием управляющей системы организации	2.1. Низкая фондоотдача, энергоотдача, материалоотдача и низкий уровень производительности труда. 2.2. Слабая организация сельскохозяйственного производства, труда и его оплаты. 2.3. Не эффективная система управления деятельностью организации и ее учетно-контрольных функций. 2.4. Высокая себестоимость произведенной продукции.

Источник: составлена автором

Согласно динамической теории, «... основной задачей бухгалтерского баланса является определение финансового результата организации (Schmalenbach E., *Dynamische Bilanz*). По динамической теории баланс адресован не только внешнему пользователю, но и самому хозяйствующему субъекту, чтобы представить информацию о финансовом результате для управления организацией» [17, с.14].

По нашему мнению, в балансе следует оптимально сочетать (использовать) концептуальные аспекты статической и динамической теорий, а также органической балансовой теории (Schmidt F. *Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft*. – Leipzig, 1921) с учетом современных требований к оценке, отражению наличия, состава и структуры средств и источников их формирования.

В связи с этим, а также необходимостью усиления информационно-контрольных, аналитических и других функций интегрированной отчетности, предлагаем в балансе сельскохозяйственных организаций отдельными стать-



ями выделить ряд показателей согласно п.10 ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская отчетность» (приказ Минфина РФ от 04.10.2023 №157н) [110], которые уже предусмотрены в других Федеральных и отраслевых стандартах, а также являются существенными и связаны с особенностями сельскохозяйственной деятельности:

а) в первом разделе баланса организации в составе ее внеоборотных активов:

- арендованное имущество;
- земельные активы; внеоборотные биологические активы;

б) во втором разделе баланса организации в составе ее оборотных активов:

- материальные запасы (сырье, материалы, запасные части, минеральные удобрения и др.);

- биологические запасы (семена, посадочный материал, корма, органические удобрения и др.);

- оборотные биологические активы (животные на выращивании и откорме);

в) в третьем разделе баланса организации в составе ее капитала и резервов:

- капитал (фонд) формирования внеоборотных активов (приложение А).

Выделение в первом разделе баланса сельскохозяйственных организаций такого показателя, как «Арендованное имущество» мы обосновываем тем, что согласно п.10 ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (приказ Минфина РФ от 16.08.2018г. №208н, в ред. от 29.06.2022г.) [109] арендатор, получивший в неоперационную (финансовую) аренду объекты основных средств и другие виды внеоборотных активов должен учитывать в качестве права пользования активом с одновременным признанием обязательства по аренде (за исключением случаев, приведенных в п.11 данного Федерального стандарта).

Выделение в данном же разделе баланса отдельной статьи «Земельные активы» мы обосновываем, тем, что земля в сельском хозяйстве является главным средством производства, где одновременно выступает в качестве средства труда и предмета труда. При этом к земельным активам относятся сельскохозяйственные угодья такие, как пашня, залежи, сенокосы, пастбища и земельные участки под многолетними насаждениями. Все земельные угодья в сельскохозяйственных организациях продуктивно используются очень длительно, то есть в течение срока функционирования данного экономического субъекта. Поэтому в балансе земельные активы предлагается оценивать по справедливой стоимости (методику определения справедливой стоимости см. в параграфе 3.2 настоящей работы) для объективного выражения хозяйственной значимости сельскохозяйственных угодий, их существенного влияния на имущественное и финансовое состояние сельскохозяйственных экономических субъектов, а также на устойчивое развитие деятельности указанных организаций.

Ведущее место из средств сельскохозяйственного производства в деятельности аграрных организаций занимают биологические активы (сельскохозяйственные культуры и сельскохозяйственные животные), а также биологические запасы (предметы труда – корма, семена и др.). Без указанных ценностей невозможно производить сельскохозяйственную продукцию и получить доход от ее продажи. От указанных биологических средств и биологических предметов труда зависит также имущественное и финансовое состояние сельскохозяйственной организации, эффективность и устойчивость развития ее деятельности. Поэтому считаем, что внеоборотные и оборотные биологические активы должны оцениваться по справедливой стоимости и отражаться в балансе, соответственно, в первом и втором разделах, по этой оценке, отдельными статьями как существенные показатели данной сельскохозяйственной организации. Точно также подлежат оценке по справедливой стоимости и отражению во втором разделе баланса отдельной статьей биологические запасы (биологические предметы труда).

В настоящее время в бухгалтерском учете не создается специальный источник финансирования приобретения и создания основных средств и нематериальных активов. По этой причине нет возможности по балансу точно определить величину собственного источника (капитала) формирования (создания, приобретения) внеоборотных активов. В связи с этим мы предлагаем создавать за счет начисленных амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, а также нераспределенной прибыли капитал (фонд) формирования этих объектов. В бухгалтерском учете создание данного источника предлагается отражать на счетах следующей записью: дебет счета 02 «Амортизация основных средств», дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов», дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», кредит счета 85 «Капитал (фонд) формирования внеоборотных активов» (счет 85 – свободный шифр в Плане счетов).

В экономической литературе встречаются аналогичные точки зрения по созданию такого источника в виде амортизационного фонда. Именно такие рекомендации были предложены Т.А. Буйвисом и М.А. Кречетовой [19, с.91-95], А.П. Григорьевым [33, с.1584-1600], С.Л. Коротаевым [70, с.20-34], Ю.И. Сигидовым и Н.Ю. Мороз [134, с.37-46], С.В. Козменковой и Р.А. Алборовым [57, с.975-994] и др. Однако собственным источником создания и приобретения внеоборотных активов кроме амортизации основных средств и нематериальных активов может быть часть нераспределенной (чистой) прибыли по решению собственников организации. В этой связи более рациональным решением данной проблемы является создание единого источника финансирования формирования внеоборотных активов на сумму амортизационных отчислений и выделенной собственниками организации нераспределенной (чистой) прибыли. Данный источник финансирования внеоборотных активов, по нашему мнению, следует назвать «Капитал (фонд) формирования внеоборотных активов». Этот элемент собственного капитала будет представлять собой существенный показатель, который необходимо отражать в третьем разделе баланса организации отдельной статьей.

Как мы уже указывали выше, что баланс характеризует не только ресурсы организации, но и ее финансовое положение на определенный период. Поэтому в соответствии с требованиями МСФО 41 «Сельское хозяйство» биологические активы и сельскохозяйственную продукцию в учете и балансе предлагается оценивать по справедливой стоимости.

Предлагаем также по справедливой стоимости оценивать в балансе земельные активы. Другие материальные активы в балансе, по нашему мнению, должны оцениваться в соответствии с требованиями ФСБУ 5/2019, ФСБУ 6/2020 и другими соответствующими федеральными и отраслевыми стандартами.

Для отражения в интегрированной отчетности того, как в сельскохозяйственных организациях создается стоимость в отчетном периоде и долгосрочной перспективе, предлагаем предусмотреть и составлять в интегрированной отчетности баланс ресурсов и капиталов (таблица 3.9).

Из данного баланса (таблица 3.9) видно, как в организации создается стоимость на краткосрочные и долгосрочные периоды времени. В строках, где нет данных, означает что по этим направлениям классификации капитала в сельскохозяйственной организации не была создана стоимость. При этом в данном балансе четко видно создание стоимости в экономической, социальной и природно-экологической сферах деятельности сельскохозяйственной организации. Это отвечает требованиям формирования информации не только о создании стоимости, но и о результативности деятельности организации в интегрированной отчетности [37, с.18-22].

Таблица 3.9 – Баланс ресурсов и капиталов сельскохозяйственной организации, тыс. руб.

АКТИВ				ПАССИВ			
Наименование разделов и ресурсов	Сумма, тыс. руб.			Наименование разделов и капиталов	Сумма, тыс. руб.		
	предшествующий год	отчетный год	предстоящий год (план)		предшествующий год	отчетный год	предстоящий год (план)
<b>1. Финансовые ресурсы</b>				<b>1. Финансовый капитал</b>			
1.1. Денежные средства и денежные эквиваленты.	2030	2156	3040	1.1. Запас финансового капитала	2030	2156	3040
1.2. Дебиторская задолженность	1230	1565	1450	1.2. Ожидаемый финансовый капитал	1230	1565	1940
1.3. Финансовые вложения (проценты, дивиденды к поступлению)	-	-	90				
1.4. Прочие финансовые ресурсы к поступлению	-	-	400				
<b>Итого по разделу 1</b>	<b>3260</b>	<b>3721</b>	<b>4980</b>	<b>Итого по разделу 1</b>	<b>3260</b>	<b>3721</b>	<b>4980</b>
<b>2. Ресурсы стадий воспроизводства (снабжения, производства, продажи)</b>				<b>2. Воспроизводственно-интеллектуальный капитал</b>			
2.1. Материальные основные средства	45400	52906	55850	2.1. Капитал материальных основных средств и нематериальных активов	45400	52906	57250
2.2. Нематериальные активы	-	-	1400				
2.3. Биологические активы	16780	17553	19980	2.2. Капитал биологических активов	16780	17553	19980
2.4. Земельные активы	110000	113000	125400	2.3. Капитал земельных активов	110000	113000	125400
2.5. Материальные и биологические запасы	87944	90735	98947	2.4. Капитал материальных и биологических запасов	97944	90735	98947
2.6. Затраты производства (себестоимость продукции)	10500	12000	12584	2.5. Капитал производственных затрат (себестоимости продукции)	10500	12000	12584
<b>Итого по разделу 2</b>	<b>270624</b>	<b>286194</b>	<b>341161</b>	<b>Итого по разделу 2</b>	<b>270624</b>	<b>286194</b>	<b>341161</b>
<b>3. Ресурсы, связанные с обучением персонала</b>				<b>3. Человеческий капитал</b>			
3.1. Затраты на подготовку кадров	60	105	180	3.1. Капитал на подготовку кадров	60	105	180

Наименование разделов и ресурсов	АКТИВ			ПАССИВ			
	Сумма, тыс. руб.			Наименование разделов и капиталов	Сумма, тыс. руб.		
	предшествующий год	отчетный год	предстоящий год (план)		предшествующий год	отчетный год	предстоящий год (план)
3.2. Затраты на переподготовку, повышение квалификации и консультирование персонала (работников)	84	107	200	3.2. Капитал на переподготовку и повышение квалификации работников	84	107	200
<b>Итого по разделу 3</b>	<b>144</b>	<b>212</b>	<b>380</b>	<b>Итого по разделу 3</b>	<b>144</b>	<b>212</b>	<b>380</b>
<b>4. Ресурсы социального развития</b>				<b>4. Социальный капитал</b>			
4.1. Ресурсы социальной инфраструктуры	6400	9059	9760	4.1. Капитал на формирование социальной инфраструктуры	6400	9059	9760
4.2. Затраты на охрану труда, отдых и лечение работников	240	300	350	4.2. Капитал на охрану труда, отдых и лечение работников	240	300	350
4.3. Затраты на обеспечение техники безопасности на рабочих местах	68	71	80	4.3. Капитал на обеспечение техники безопасности в рабочих местах	68	71	80
<b>Итого по разделу 4</b>	<b>6708</b>	<b>9430</b>	<b>10190</b>	<b>Итого по разделу 4</b>	<b>6708</b>	<b>9430</b>	<b>10190</b>
<b>5. Ресурсы обеспечения охраны природы и экологической безопасности</b>				<b>5. Природно-экологический капитал</b>			
5.1. Ресурсы природно-экологической инфраструктуры	400	500	600	5.1. Капитал на природоохранные мероприятия	400	500	600
5.2. Затраты на обеспечение экологической безопасности	55	70	90	5.2. Капитал на обеспечение экологической безопасности	55	70	90
<b>Итого по разделу 5</b>	<b>455</b>	<b>570</b>	<b>690</b>	<b>Итого по разделу 5</b>	<b>455</b>	<b>570</b>	<b>690</b>
<b>БАЛАНС</b>	<b>281191</b>	<b>300127</b>	<b>357401</b>	<b>БАЛАНС</b>	<b>281191</b>	<b>300127</b>	<b>357401</b>

Источник: разработана автором

На основании данных баланса ресурсов и капитала (таблица 3.8) можно любому пользователю интегрированной отчетности определять эффективность использования средств любого вида капитала (воспроизводственно-интеллектуального, человеческого, социального и природно-экологического) по формуле [37, с.18-22]:

$$\text{а) } \Pi(y) K_i = (\text{ДБА} - \text{РБА}) \times \frac{\text{ЗИК}_i}{\text{РБА}}, \quad (25)$$

где  $\Pi(y)K_i$  – прибыль (убыток) от использования средств (ресурсов)  $i$ -го вида (формы) капитала, тыс. руб.;

ДБА, РБА – соответственно, доходы и расходы от всей сельскохозяйственной деятельности (биотрансформации биологических активов), тыс. руб.;

$\text{ЗИК}_i$  – затраты средств (ресурсов) отчетного периода  $i$ -го вида (формы) капитала, тыс. руб.;

$$\text{б) } \text{PK}_i = \frac{\Pi(y)K_i}{\text{ОСК}_i} \times 100, \quad (26)$$

где  $\text{PK}_i$  – рентабельность затрат от использования средств (ресурсов) отчетного периода  $i$ -го вида (формы) капитала, %;

$\text{ОСК}_i$  – общая стоимость  $i$ -го вида (формы) капитала в отчетном периоде, тыс. руб.

По приведенным формулам на основании данных таблица 3.8 рассчитаем указанные показатели эффективности использования средств (ресурсов) видов (форм) капиталов (таблица 3.10).

**Таблица 3.10 – Показатели эффективности использования средств (ресурсов) капиталов организации за отчетный период**

Наименование капиталов	$\Pi(y) K_i$ , тыс. руб.	$\text{PK}_i$ , %
1. Воспроизводственно-интеллектуальный	816,0	0,3
2. Человеческий	214,4	6,8
3. Социальный	25,2	0,3
4. Природно-экологический	4,8	0,8
Итого	860,4	X

Источник: разработана автором

Для объективного и реального отражения в балансе ресурсов и капиталов величины, созданной фактической и планируемой на перспективный период стоимости предлагаем оценивать все ресурсы в данном балансе также по справедливой стоимости. При определении справедливой стоимости этих ресурсов необходимо руководствоваться Международным стандартом финансовой отчетности (МСФО, IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (приказ Минфина РФ от 28.12.2015г. №217н), а также МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (приказ Минфина РФ от 28.12.2015г. №217н) [100], Методическими рекомендациями Минсельхоза РФ по бухгалтерскому учету биологических активов и результатов их биотрансформации [88, 89, 90].

Однако при определении справедливой стоимости земельных активов, биологических запасов и биологических активов, по нашему мнению, следует учитывать их качество, то есть полезность (см. параграф 3.2 настоящей главы).

При организации учета биологических активов сельскохозяйственными организациями в оценке по справедливой стоимости, а также учета сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости в конце отчетного периода следует определить финансовые результаты от сельскохозяйственной деятельности.

Эти финансовые результаты являются ожидаемыми финансовыми результатами, то есть доходами, расходами, которые организацией могут быть признаны доходами и расходами периода с отнесением на счет 90 «Продажи». Все это позволяет с наибольшей степенью объективности оценить эффективность сельскохозяйственной деятельности в исследуемой организации и ее финансовую устойчивость за отчетный период. В связи с этим возникает необходимость обобщения финансовых результатов от биотрансформации биологических активов. Поэтому нами в совместной работе предложено форма специальной отчетности о ожидаемых финансовых результатах от сельскохозяйственной деятельности [59, с.39-47]. Содержание предложенного отчета полностью раскрывает информацию о справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции, ее изменениях, доходах, расходах и



конечных финансовых результатах от сельскохозяйственной деятельности (биотрансформации биологических активов) организаций (таблица 3.11).

**Таблица 3.11 - Отчет о доходах, расходах и финансовых результатах от сельскохозяйственной деятельности (биотрансформации биологических активов)**

Показатель	За отчетный период	За предыдущий год
<b>Доходы</b>		
1. Справедливая стоимость сельскохозяйственной продукции (СВП)	237963	231340
в том числе продукции:		
растениеводства	92758	92800
животноводства	145178	138540
2. Изменение (прирост) справедливой стоимости биологических активов (ИСБ)	18842	16200
в том числе:		
рабочего и продуктивного скота	6275	7800
многолетних насаждений	-	-
животных на выращивании и откорме	12567	8400
3. Государственные субсидии (ГС)	-	-
4. Итого доходов (стр.4 = стр.1 + стр.2 + стр.3)	256805	247540
<b>Расходы</b>		
5. Изменение (уменьшение) справедливой стоимости биологических активов (ИСБ)	-	-
в том числе:		
рабочего и продуктивного скота	-	-
многолетних насаждений	-	-
животных на выращивании и откорме	-	-
6. Затраты на производство сельскохозяйственной продукции (ЗВП)	240454	227305
в том числе:		
материальные затраты	139363	123490
расходы на оплату труда	68087	62142
отчисления на социальные нужды	20843	18880
амортизационные отчисления	11567	22339
прочие затраты	594	454
7. Итого расходов (стр.7 = стр.5 + стр.6)	240454	227305
8. Прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности (ПБА) (стр.8 = стр.4 – стр.7)	16351	20235

Источник: составлено автором

В целом финансовые результаты от биотрансформации биологических активов формируются из изменений справедливой стоимости биологических активов от начала до конца отчетного периода, справедливой стоимости, полу-

ченной (собранной) сельскохозяйственной продукции, государственных субсидий, связанных с биологическими активами, и фактических затрат на производство сельскохозяйственной продукции (выращивание биологических активов):

$$\text{ПБА} = \text{ИСБ} + \text{СВП} + \text{ГС} - \text{ЗВП}, \quad (27)$$

где ПБА – ожидаемая прибыль (убыток) от биотрансформации биологических активов, тыс. руб.; ИСБ – изменение (прирост) справедливой стоимости биологических активов в отчетном периоде, тыс. руб.; СВП – справедливая стоимость всей полученной (собранной) сельскохозяйственной продукции, тыс. руб.; ГС – государственные субсидии, тыс. руб.; ЗВП – фактические затраты на производство всей полученной (собранной) сельскохозяйственной продукции (выращивание биологических активов), тыс. руб. [59].

При этом справедливая стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции отражается в учете за вычетом расходов на продажу. Изменение же справедливой стоимости (в данном случае ее прирост) биологических активов определяется:

$$\text{ИСБ} = \text{СБк} - \text{СБн}, \quad (28)$$

где СБк, СБн – соответственно, справедливая стоимость биологических активов на конец и на начало отчетного периода.

При проведении анализа ожидаемой прибыли от биотрансформации биологических активов можно определить отклонения фактически ожидаемой прибыли от бюджетной (базисной) величины данного показателя за счет отклонений:

а) справедливой стоимости биологических активов:

$$\Delta 1 \text{ ПБАф} = \text{ИСБф} + \text{СВПб} + \text{ГСб} - \text{ЗВПб} - \text{ПБАб}, \quad (29)$$

в показателях знаки «ф» и «б» означают, соответственно, фактические и бюджетные (базисные) показатели;

б) справедливой стоимости всей полученной (собранной) сельскохозяйственной продукции:

$$\Delta 2 \text{ ПБАф} = \text{ИСБб} + \text{СВПф} + \text{ГСб} - \text{ЗВПб} - \text{ПБАб}; \quad (30)$$

в) государственных субсидий, связанных с биологическими активами:

$$\Delta 3 \text{ ПБАф} = \text{ИСБб} + \text{СВПб} + \text{ГСф} - \text{ЗВПб} - \text{ПБАб}; \quad (31)$$

г) затрат на производство всей полученной (собранной) сельскохозяйственной продукции:

$$\Delta 4 \text{ ПБАф} = \text{ИСБб} + \text{СВПб} + \text{ГСб} - \text{ЗВПф} - \text{ПБАб} \quad [12, \text{с.433-443}]. \quad (32)$$

Далее отдельно можно проанализировать отклонение фактической суммы справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции от бюджетной (базисной) величины данного показателя за счет изменений справедливой стоимости единицы биологических активов и единицы продукции, а также изменений количества биологических активов и полученной (собранной) продукции. При этом можно использовать метод цепных постановок. Аналогично можно проанализировать отклонение фактических затрат на производство всей полученной (собранной) продукции от их бюджетных (базисных) величин [138, с.433-443].

К специализированной форме № 5-АПК «Отчет о численности и заработной плате работников организации» нами предлагается специальная справка о затратах на подготовку и переподготовку кадров, обучения и повышение квалификации персонала (работников). Информация данной справки может быть использована для внутреннего управления затратами на кадровое обеспечение (таблица 3.12).

**Таблица 3.12 – Справка к отчету по форме №5-АПК «Затраты на подготовку, переподготовку кадров, повышение квалификации и консультирование персонала (работников)», тыс. руб.**

№ п/п	Затраты организации по направлениям обучения	Руководителей и специалистов подразделений	Руководителей и административно-управленческого персонала организации	Работников растениеводства, животноводства и др. производств
311	Затраты на подготовку кадров	25	80	-
312	Затраты на переподготовку кадров	10	30	-
313	Затраты на повышение квалификации персонала	12	15	20
314	Затраты на консультирование персонала	4	6	10
315	Итого по организации	51	131	30

Источник: составлено автором

Для оценки реализации социально-экономических программ, анализа развития социальной, культурно-просветительной инфраструктуры организации предлагается составлять специальный отчет «О развитии социальной инфраструктуры организации» (таблица 3.13), который состоит из двух частей: объекты жилищного назначения; объекты культурно-просветительского, врачебного и бытового назначения.

**Таблица 3.13 – Отчет о развитии социальной инфраструктуры организации**

**1. Объекты жилищного назначения**

Показатели	код	Единица измерения	Отчетный год			Предшествующий год			Тенденция изменений в %	
			Кол-во	Общая (полезная) площадь, кв. м	в т.ч. жилая, кв.м	Кол-во	Общая (полезная) площадь, кв. м	в т.ч. жилая, кв.м	по количеству	по видам благоустройств
Общее наличие домов, принадлежащих организации	930	единицы	3	X	X	2	X	X	150,0	X
в том числе на территории сельских населенных пунктов	931	единицы	3	X	X	2	X	X	150,0	X
из них: требуют капитального ремонта	932	единицы	-	X	X	-	X	X	-	X
находятся в ветхом состоянии	933	единицы	-	X	X	-	X	X	-	X
Жилые дома квартирного типа, всего	940	единицы	1	X	X	1	X	X	100,0	X
в том числе в сельских населенных пунктах	941	единицы	1	X	X	1	X	X	100,0	X
из них: кирпичных и каменных	942	единицы	-	X	X	-	X	X	-	X
крупно и каркасно-панельных	943	единицы	-	X	X	-	X	X	-	X
объемно-блочных	944	единицы	-	X	X	-	X	X	-	X
деревянных	945	единицы	1	X	X	1	X	X	100,0	X
Квартиры - всего	950	число квартир	-	X	X	-	X	X	-	X
в том числе: однокомнатные	951	число квартир	-	X	X	-	X	X	-	X
двухкомнатные	952	число квартир	-	X	X	-	X	X	-	X
трехкомнатные и более	953	число квартир	-	X	X	-	X	X	-	X
Общежития - всего	960	число единиц	-	X	X	-	X	X	-	X
в том числе: в сельских населенных пунктах	961	число единиц	-	X	X	-	X	X	-	X
Из общего числа жилых домов и общежитий оборудовано: водопроводом, канализацией, центральным отоплением, горячим водоснабжением и душем (ванной)	970	площадь	X	340	320	X	255	240	X	133,3
водопроводом, канализацией, центральным отоплением, холодное водоснабжение	971	площадь	X	-	-	X	-	-	X	-

водопроводом, канализацией, центральным отоплением	972	площадь	X	-	-	X	-	-	X	-
водопроводом и канализацией	973	площадь	X	-	-	X	-	-	X	-
в том числе в сельских населенных пунктах	974	площадь	X	-	-	X	-	-	X	-
водопроводом	975	площадь	X	-	-	X	-	-	X	-
в том числе в сельских населенных пунктах	976	площадь	X	-	-	X	-	-	X	-
Оборудовано газовыми плитами на природном газе	980	площадь	X	340	320	X	255	240	X	133,3
в том числе в сельских населенных пунктах	981	площадь	X	340	320	X	255	240	X	133,3
Оборудовано электрическими плитами	990	площадь	X	-	-	X	-	-	X	-
в том числе в сельских населенных пунктах	991	площадь	X	-	-	X	-	-	X	-

## 2. Объекты культурно-просветительного, врачебного и бытового назначения

Наименование объекта	код	Отчетный год			Предшествующий год		Темпы изменения в %	
		Число единиц	Вместимость		Единица измерения	Кол-во	по количеству	по вместимости
			Единица измерения	Кол-во				
Детские сады и ясли:	1010	1	места для детей	35	места для детей	30	100,0	116,0
из них постоянные	1011	1	в т.ч. до 3-х лет	35	в т.ч. до 3-х лет	30	100,0	116,0
Сезонные	1012	-	места в день макс. функционирования в течение сезона	-	места в день макс. функционирования в течение сезона	-	-	-
из них нуждаются в ремонте	1013	-	X	X	X	X	-	X
Общеобразовательные школы	1020	1	ученические места	70	ученические места	70	100,0	100,0
из них нуждаются в ремонте	1021	-	X	X	X	X	-	X
Лагеря труда и отдыха	1030	-	ученические места	-	ученические места	-	-	-
Библиотеки	1040	1	книги, тыс. экз.	10	книги, тыс. экз.	10	100,0	100,0
Стадионы и спорт. площадки	1050	-	места	-	места	-	-	-
Клубы	1060	1	места	150	места	150	100,0	100,0
	1061	-	киноустановки	X	киноустановки	X	-	X
Дворцы и дома культуры	1070	-	места	-	места	-	-	-
Учреждения здравоохранения:	1080	1	койко-места	5	койко-места	5	100,0	100,0
в том числе участковые больницы	1081	-	койко-места	-	койко-места	-	-	-
фельдшерско-акушерские пункты	1082	-	посещения в смену	-	посещения в смену	-	-	-
из них требуют ремонта	1083	-	X	X	X	X	-	X
Столовые, чайные и буфеты	1090	1	посадочные места	10	посадочные места	10	100,0	100,0
в т.ч. постоянные	1091	1	посадочные места	10	посадочные места	10	100,0	100,0
Сезонные	1092	-	посадочные места	-	посадочные места	-	-	-
Магазины, палатки	1100	1	площадь торгового зала, кв.м	12	площадь торгового зала, кв.м	12	100,0	100,0
в т.ч. постоянные	1101	1	площадь торгового зала, кв.м	12	площадь торгового зала, кв.м	12	100,0	100,0
Хлебопекарни	1110	1	выпечка в сутки, т.	0,4	выпечка в сутки, т.	0,4	100,0	100,0
Мастерские по ремонту одежды	1120	-	рабочие места	-	рабочие места	-	-	-
Мастерские по ремонту обуви	1130	-	рабочие места	-	рабочие места	-	-	-
Бани	1140	-	места	-	места	-	-	-
Парикмахерские	1150	1	рабочие места	2	рабочие места	2	100,0	100,0
Прачечные	1160	-	кг. сухого белья в сутки	-	кг. сухого белья в сутки	-	-	-
Санатории	1170	-	койко-места	-	койко-места	-	-	-
Дома отдыха	1180	-	койко-места	-	койко-места	-	-	-

Наименование объекта	код	Отчетный год			Предшествующий год		Темпы изменения в %	
		Число единиц	Вместимость		Единица из- мерения	Кол- во	по коли- честву	по вме- стимо- сти
			Единица из- мерения	Кол- во				
<b>Справка:</b> Объем платных бытовых услуг, оказанных населению за год	1190	X	тыс. руб.	-	тыс. руб.	-	X	-

Источник: разработана автором

К специализированной форме отчета №8-АПК «Отчет о затратах на освоение производства» предлагаются специальные справки:

- справка о валовой продукции, валовом и чистом доходе организации;
- справка о затратах и производительности труда организации (таблицы 3.14, 3.15).

**Таблица 3.14 – Справка о валовой продукции, валовом и чистом доходе организации**

Показатель	код	Всего на основное производство		в том числе на производство продукции			
		отчет- ный год	предыду- щий год	растениеводства		животноводства	
				отчет- ный год	преды- дущий год	отчет- ный год	преды- дущий год
Валовая продукция в оценке по справедливой стоимости	700	237963	231340	92758	92800	145178	138540
Все затраты отчетного года (материальные и нематериальные), кроме оплаты труда с отчислениями на социальные нужды	800	146283	136830	34492	36284	110983	100546
Валовой доход	900	91680	94510	58266	56516	34195	37994
Оплата труда с отчислениями	1000	81022	71428	15059	10750	65963	60485
Чистый доход	1100	10658	22582	43207	45766	-31768	-22491

Источник: разработана автором

**Таблица 3.15 – Справка о затратах и производительности труда организации**

Показатели	код	Отчетный год	За аналогичный период предыду- щий год
Среднегодовая (среднесписочная) численность работников, занятых в с.-х. производстве, чел., - всего	1160	259	253
в том числе:			
в растениеводстве	1161	92	88
в животноводстве	1162	167	165
Отработано в сельском хозяйстве тыс. чел.-час - всего	1170	360	362
в том числе:			
в растениеводстве	1171	105	116
в животноводстве	1172	255	246
Произведено валовой продукции сельского хозяйства на одного среднегодового работника, тыс. руб. - всего	1180	996	914
в том числе:			
в растениеводстве	1181	1008,0	1055,0
в животноводстве	1182	869,3	839,6
Произведено валовой продукции сельского хозяйства на один чел. -час, руб. – всего	1190	661,0	639,1
в том числе:			
в растениеводстве	1191	883,4	800,0
в животноводстве	1192	569,3	563,2

Показатели	код	Отчетный год	За аналогичный период предыдущий год
Объем выручки от продажи продукции с.-х. на одного среднегодового работника, тыс. руб. – всего	1200	547,1	631,0
в том числе:			
в растениеводстве	1201	91,0	76,0
в животноводстве	1202	798,5	926

Источник: разработана автором

При этом произведенная продукция растениеводства и животноводства предлагается оценивать по справедливой стоимости, так как в условиях рынка нет и не могут быть использованы для определения валовой продукции сельского хозяйства какие-либо условные «сопоставимые» цены.

Информация указанных справок необходима для анализа и оценки производительности труда, а также изменений валовой продукции, валового и чистого дохода в динамике как в растениеводстве и животноводстве, так и на уровне управления организации в целом.

Для анализа затрат и эффективности производства продукции, а также контроля ее себестоимости предлагаем усовершенствование формы специализированной отчетности путем упорядочения статей затрат на производство продукции: форма № 9-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и продажи продукции растениеводства»; форма №13-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и продажи продукции животноводства» (см. таблицу 3.16). Кроме того, в этих отчетах отражать не только выход основной и сопряженной продукции, но и побочной продукции. Это необходимо для полноты отражения вновь созданной стоимости в интегрированной отчетности.

Приведенный перечень статей затрат (таблица 3.16) позволяет организовать их надлежащий контроль, анализ, а также оценку маржинального дохода, то есть окупаемости исключительно-переменных и условно-переменных затрат (МДИУЗ), операционной прибыли – окупаемости всех затрат (исключительно-переменных, условно-переменных и условно-постоянных затрат) (ОПИУУ) и безубыточности производства продукции (БПП) по формулам [38, с.136-142]:

$$\text{МДИУЗ} = \text{ВППТ} - \text{ИПЗ} - \text{УПЗ}; \quad (33)$$

$$\text{ОПИУУ} = \text{МДИУЗ} - \text{УПОЗ}, \quad (34)$$

где ВППТ – валовое производство продукции в оценке по внутренним трансфертным ценам или по справедливой стоимости, тыс. руб.;

ИПЗ, УПЗ, УПОЗ – соответственно, исключительно-переменные затраты, условно-переменные затраты, условно-постоянные затраты, тыс. руб.;

$$\text{БПП} = \text{ВППТ} \times \text{УПОЗ} : \text{МДИУЗ}. \quad (35)$$

**Таблица 3.16 - Статьи учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции**

Наименование групп и статей затрат	Отрасли сельского хозяйства	
	растениеводство	животноводство
<b>А. Исключительно-переменные затраты (ИПЗ)</b>		
1. Затраты на оплату труда производственных работников с отчислениями на социальные нужды	+	+
2. Затраты на средства защиты растений и животных	+	+
3. Затраты на семена и посадочный материал	+	-
4. Затраты на корма и подстилка	-	+
5. Затраты на удобрения	+	-
6. Затраты на топливо, нефтепродукты и электроэнергию на технологические цели	+	+
7. Прочие исключительно-переменные затраты	+	+
<b>Б. Условно-переменные затраты (УПЗ)</b>		
8. Затраты на работы и услуги вспомогательных производств	+	+
9. Затраты на услуги сторонних организаций	+	+
10. Затраты на содержание основных средств: амортизация	+	+
ремонт, аренда	+	+
11. Затраты по страхованию биологических активов	+	+
12. Прочие условно-переменные затраты	+	+
<b>В. Условно-постоянные затраты (УПОЗ)</b>		
13. Общепроизводственные расходы	+	+
14. Общехозяйственные расходы	+	+

Источник: составлена автором

Если в последней формуле заменить ВППТ объемом запланированного производства продукции, то БПП получим в натуральных единицах измерения.

Для контроля сохранности животных, их количества и качества, а также оценки причин снижения или роста количества сельскохозяйственных животных, оценки расхода кормов на корм скоту, контроля и предотвращения приписок производства сельскохозяйственной продукции нами предлагается усовершенствованная форма отчета № 15-АПК «Отчет о наличии, движении животных» с прибавлением к данному отчету таблицы о расходе кормов. По данным



отчета формы № 15-АПК эффективность израсходованных кормов можно оценить не только по продуктивному их использованию, но и по прибыльности (рентабельности) каждого вида израсходованного корма [13] в животноводстве (таблица 3.17).

**Таблица 3.17 – Отчет о наличии, движении животных и расходе кормов (ф. №15-АПК)**

**1. Наличие и движение животных за 20\_\_ г.**

Группы скота	Наличие на начало года		Поступило, гол.		Выбыло, гол.		Наличие на конец года	
	голов	общая стоимость, тыс. руб.	всего	в т.ч. приплод	всего	в т.ч. пало и погибло	голов	общая стоимость, тыс. руб.
Крупный рогатый скот - всего	2420	85980			601	1	2084	104822
в том числе:								
коровы	860	34368		X			860	40643
приплод	-	-	861	X	1	1	860	13399
Животные на выращивании и откорме	1560	51612	264	X	600	-	1224	50780
Свиньи - всего								
в т.ч. основные свиноматки и хряки				X				
Овцы и козы - всего								
в том числе: матки и бараны - производители				X				
козы взрослые, валухи основного производственного стада				X				
Птица всех возрастов, тыс. гол.								
в том числе куры-несушки				X				
Лошади - всего								
в том числе взрослые				X				

**2. Расход кормов в животноводстве (обменная энергия кормов, тыс. МДж)**

Группы и виды кормов	Крупный рогатый скот (кроме рабочего скота)		Свиньи	Овцы и козы	и др. *
	коровы и быки - производители молочного стада	остальное поголовье (включая мясной скот и взрослый скот на откорме)			
Зерно, включая зерно кукурузы в полной спелости	2668	499	-	-	-
Мука, крупа, отруби и другие продукты переработки зерно	-	-	-	-	-
Жмыхи, шрот	29	5	-	-	-
Комбикорма	880	287	-	-	-
Травяная мука искусственной сушки	26	4	-	-	-
Кормовые смеси	-	-	-	-	-
Силос всех видов	5228	959	-	-	-
Овощи, корнеплоды (включая сахарную свеклу) и бахчевые культуры	292	49	-	-	-
Картофель	-	-	-	-	-

Группы и виды кормов	Крупный рогатый скот (кроме рабочего скота)		Свиньи	Овцы и козы	и др. *
	коровы и быки - производители мо- лочного стада	остальное поголовье (включая мясной скот и взрослый скот на откорме)			
Жом, барда, мезга, пивная дробина и прочие	731	232	-	-	-
Зеленые корма (подкормка)	2505	592	-	-	-
Сено всякое (включая сенную муку)	458	80	-	-	-
Сенаж	-	-	-	-	-
Солома и мякина яровая и озимая на корм скоту (не считая подстилки), и стебли кукурузы	353	49	-	-	-
Молоко цельное (всякое)	X				
Заменитель цельного молока (ЗЦМ) - в весе сухого вещества	X	-	-	-	-
Обрат, сыворотка, пахта	-	-	-	-	-
Мясная, мясокостная, рыбная мука и прочие корма животного проис- хождения	-	-	-	-	-
Пастбищные корма (по данным рас- четов)	-	-	-	-	-
Прочие корма, включая пищевые от- ходы предприятий общественного питания, населения и др., ц кормо- единиц	-	-	-	-	-
Всего кормов, включая использо- ванные корма на выгонах и пастби- щах	13170	2756	-	-	-

\* Далее в таблице представлены графы, раскрывающие информацию по группам животных, МДж - мегаджоуль обменной энергии кормов

Источник: разработана автором

Существенного изменения требует форма отраслевой нефинансовой отчетности №16-АПК «Баланс продукции».

В этой форме необходимо отразить все виды как основной, сопряженной, так и побочной продукции растениеводства, животноводства и промышленного производства. В настоящей, действующей форме №16-АПК отражаются не все виды полученной продукции, например, навоз животных, солома зерновых культур на корм и подстилку, солома, запаханная в качестве удобрений, продукция промышленной переработки и др. В данной форме специализированной отчетности следует также ввести коды субконто (субаналитических счетов), на которых отражаются группы однородных видов продукции, и аналитических счетов, на которых отражаются конкретные виды сельскохозяйственной продукции.

Это позволит полностью автоматизировать формирование отчета по форме №16-АПК. В данном специализированном отчете «Баланс продукции» (форма №16-АПК), по нашему мнению, необходимо остаток каждого вида и группы сельскохозяйственной продукции на начало и конец года, а также ее

приход и расход за год отражать не только в натуральных единицах измерения, но и в оценке по справедливой стоимости для оценки эффективности производства этой продукции (таблица 3.18) путем расчета и анализа таких показателей, как: маржинальный доход, операционная прибыль, валовой доход, чистый доход в разрезе каждого вида и каждой группы сельскохозяйственной продукции и др. [145, с.20-26].



Наименования видов и групп сельскохозяйственной продукции	Код счета продукции	Наличие на начало года		Признано поступление					Признано списание, ц							Наличие на конец года		
		количество, ц	справедливая стоимость, тыс. руб.	всего		в том числе, ц			всего		в том числе					количество, ц	справедливая стоимость, тыс. руб.	
				количество, ц	справедливая стоимость, тыс. руб.	от производства	от поставщиков (куплено)	прочие поступления	количество, ц	справедливая стоимость, тыс. руб.	продажи и обмен	передача на переработку	выдача в счет натуральной оплаты труда	на корм и подстилку животным	на посев и посадку			недостачи, потери и прочий расход
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
сыры	33331																	
и т.д.	.....																	
Итого по промышленному производству	X	X		X		X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	
Всего	X	X		X		X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	

Источник: разработана автором

Кроме того, оценка по справедливой стоимости позволит сельскохозяйственным организациям определять валовую продукцию на начало отчетного года, за год и на конец отчетного года по растениеводству, животноводству и промышленному производству, а также в целом по организации в расчете на 100 га сельскохозяйственных угодий и для объективного определения показателей эффективности использования ресурсов (фондоотдачи, материалоотдачи, производительности труда) в сельскохозяйственном производстве. Все это позволит проводить мониторинг и судить об устойчивости развития сельскохозяйственной деятельности в каждой конкретной сельскохозяйственной организации.

По оценке каждого вида и группы сельскохозяйственной продукции в отчете по форме №16-АПК по справедливой стоимости (которая в сельском хозяйстве будет совпадать с чистой стоимостью продаж) можно будет контролировать все виды сельскохозяйственной продукции на обесценение в соответствии с п. 30, 31 ФСБУ 5/2019 «Запасы», При этом величина обесценения сельскохозяйственной продукции признается расходом периода, в котором создается резерв под их обесценение. Для целей бухгалтерского учета превышение фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции над ее чистой стоимостью продаж (справедливой стоимостью) считается обесценением (из-за снижения качества, снижения рыночной стоимости или рынков сбыта продукции) [145, с.20-26].

Таким образом, на величину обесценения видов и групп сельскохозяйственной продукции сельскохозяйственная организация должна создавать резерв под их обесценение и отражать на счетах бухгалтерского учета следующие записи: дебет счета 91 «Прочие доходы и расход», кредит счета 14 «Резерв под снижение стоимости материалов». При этом в балансе данной организации сельскохозяйственная продукция отражается в оценке по фактической себестоимости за вычетом суммы созданного резерва.

При продаже, использовании (списании) сельскохозяйственной продукции, по которой ранее при составлении баланса в организации на конец года

признано обесценение, этот резерв подлежит восстановлению в бухгалтерском учете следующие записи: дебет счета 14 «Резерв под снижение стоимости материалов», кредит счета 91 «Прочие доходы и расход».

При отражении в отчетности по форме №16-АПК каждого вида (каждой группы) сельскохозяйственной продукции в натуральном выражении, а также на начало и на конец года, собранной (полученной) и использованной за год этой продукции в оценке по справедливой стоимости, можно определить показатели эффективности производства сельскохозяйственной продукции. Эти показатели будут характеризовать также определенную (производственную) сторону устойчивости развития данной сельскохозяйственной организации. Ниже в таблице 3.19 приведены основные показатели эффективности производства сельскохозяйственной продукции.

**Таблица 3.19 - Показатели эффективности производства сельскохозяйственной продукции**

<b>Показатель</b>	<b>Формула расчета</b>
1. Валовая продукция растениеводства (ВПР) на 100 га сельхозугодий, тыс. руб.	$ВПР : ПСУ \times 100$ , где ПСУ – площадь сельскохозяйственных угодий
2. Валовая продукция животноводства (ВПЖ) на 100 га сельхозугодий, тыс. руб.	$ВПЖ : ПСУ \times 100$
3. Валовая продукция в целом по организации (ВПО) на 100 га сельхозугодий, тыс. руб.	$ВПО : ПСУ \times 100$
4. Маржинальный доход от производства продукции растениеводства (МДР), тыс. руб.	$МДР = ВПР - ПЗР$ , где ПЗР – переменные (основные) затраты в растениеводстве
5. Маржинальный доход от производства продукции животноводства (МДЖ), тыс. руб.	$МДЖ = ВПЖ - ПЗЖ$ , где ПЗЖ – переменные (основные) затраты в животноводстве
6. Маржинальный доход от производства продукции в целом по организации (МДО), тыс. руб.	$МДО = ВПО - ПЗО$ , где ПЗО – переменные затраты в основном производстве организации
7. Валовой доход от производства продукции растениеводства (ВДР), тыс. руб.	$ВДР = ВПР - МЗР - БЗР - ФЗР$ , где МЗР, БЗР, ФЗР – соответственно, материальные, биологические и финансовые затраты в растениеводстве
8. Валовой доход от производства продукции животноводства (ВДЖ), тыс. руб.	$ВДЖ = ВПЖ - МЗЖ - БЗЖ - ФЗЖ$ , где МЗЖ, БЗЖ, ФЗЖ – соответственно, материальные, биологические и финансовые затраты в животноводстве

Показатель	Формула расчета
9. Валовой доход от производства продукции в целом по организации (ВДО), тыс. руб.	$ВДО = ВПО - МЗО - БЗО - ФЗО$ , где МЗО, БЗО, ФЗО – соответственно, материальные, биологические и финансовые затраты в основном производстве организации
10. Операционная прибыль от производства продукции растениеводства (ОПР), тыс. руб.	$ОПР = МДР - ПОЗР$ , где ПОЗР – постоянные (накладные) затраты в растениеводстве
11. Операционная прибыль от производства продукции животноводства (ОПЖ), тыс. руб.	$ОПЖ = МДЖ - ПОЗЖ$ , где ПОЗЖ – постоянные (накладные) затраты в животноводстве
12. Операционная прибыль от производства продукции в целом по организации (ОПО), тыс. руб.	$ОПО = МДО - ПОЗО$ , где ПОЗО – постоянные (накладные) затраты в основном производстве организации
13. Чистый доход от производства продукции растениеводства (ЧДР), тыс. руб.	$ЧДР = ВДР - ФОТР$ , где ФОТР – фонд оплаты труда в растениеводстве
14. Чистый доход от производства продукции животноводства (ЧДЖ), тыс. руб.	$ЧДЖ = ВДЖ - ФОТЖ$ , где ФОТЖ – фонд оплаты труда в животноводстве
13. Чистый доход от производства продукции в целом по организации (ЧДО), тыс. руб.	$ЧДО = ВДО - ФОТО$ , где ФОТО – фонд оплаты труда в основном производстве организации

Источник: составлена автором

На основании усовершенствованной формы №16-АПК можно рассчитать также нефинансовые показатели, такие как: валовое производство однородной группы продукции на 100 га пашни; валовое производство молока на 100 га пашни или сельхозугодий в центнерах; производительность труда по производству конкретных видов (групп) продукции в расчете на 1 чел.- час или одного работника в данном участке производства и т.д.

При расчете всех выше указанных и других показателей эффективности производства продукции и использования на ее производство материальных, биологических, земельных и трудовых ресурсов следует пользоваться не только данными усовершенствованной формы №16-АПК, но и данными формы №5-АПК, №8-АПК, №9-АПК и №13-АПК [145, с.20-26].

Таким образом, усовершенствованная нами форма №16-АПК специализированной отчетности позволяет судить о рациональности использования сельскохозяйственной продукции и рассчитать показатели эффективности ее производства, сравнение которых с величинами этих же показателей в среднем



за 3-5 лет будет характеризовать устойчивое развитие производственной деятельности организации.

С целью оценки обеспеченности сельскохозяйственной организации сельскохозяйственной техникой, а также анализа эффективности использования этой техники, оценки энергетических показателей предлагается к отчету по форме № 17-АПК «Отчет о сельскохозяйственной технике и энергетике» специальная справка «Сведения об эксплуатации сельскохозяйственной техники и электроснабжении» (таблица 3.20).

**Таблица 3.20 - Сведения об эксплуатации сельскохозяйственной техники и энергоснабжении (образец)**

Виды техники и энергетического производства	код	Затраты на эксплуатацию, тыс. руб.		Ед. измер.	Отработано в:		Себестоимость единицы работ (услуг), руб.-коп.	
		в отчетном году	в предшествующем году		отчетном году	предшествующем году	отчетном году	предшествующем году
Машинно-тракторный парк (включая сельскохозяйственные машины и оборудование) - всего	230			усл. этал., га				
в том числе:				машино-часы				
на эксплуатацию тракторов				машино-часы				
на транспортных работах	231			тонно-км				
Автомобильный транспорт (грузовой)	240			машино-часы				
				тонно-км				
Энергетическое производство (электроснабжение)	250			тыс. кВт-час.	Получено и выработано эл. энергии			

Источник: разработана автором

Информация данной формы справки необходима как для внутреннего управления, так и региональным и федеральным органам власти для анализа показателей наличия, состояния обеспеченности, выбытия и эффективности использования сельскохозяйственной техники в хозяйствах, для реализации государственной политики по модернизации сельскохозяйственного производства.

Для отслеживания процессов формирования производственных затрат, соотношения себестоимости и рыночных цен продукции сельскохозяйственного производства в системе управления производством предлагается осу-

ществление мониторинга указанных показателей. Такой мониторинг необходим для оперативного контроля отклонений фактических производственных затрат в растениеводстве и животноводстве от плановых (нормативных) их величин, а также фактической себестоимости единицы продукции от плановой (нормативной) ее себестоимости. Кроме того, в процессе мониторинга необходимо уточнять причины этих отклонений. Такой мониторинг должен позволять также определять или прогнозировать конечные результаты производства (маржинальный доход) и продажи продукции (прибыль, убыток), а также состояние или изменение диспаритета цен на рынке.

Все эти моменты производственного процесса сельскохозяйственного производства требуют информационного отражения и должного управления, то есть немедленного принятия управленческих решений и нейтрализации негативных явлений до того, пока они не переросли в кризис [41, с.746-755].

Для указанных целей нами предлагается форма отчетности процесса формирования себестоимости и рыночных цен продукции растениеводства и животноводства (таблица 3.21).

**Таблица 3.21 - Оперативный отчет процесса формирования себестоимости и рыночных цен продукции растениеводства и животноводства (на примере зерновых культур и молочного скотоводства)**

Показатели	Растениеводство		Животноводство	
	факт	план (норматив)	факт	план (норматив)
1. Исключительно-переменные затраты, тыс. руб.	20512	21400	75355	76200
2. Условно-переменные затраты, тыс. руб.	9806	12000	29630	28900
3. Условно-постоянные затраты, тыс. руб.	5162	6840	20603	24800
4. Объем производства продукции:	X	X	X	X
а) зерно, ц	40752	42000	-	-
б) солома, ц	44500	45800	-	-
в) молоко, ц	-	-	55438	56700
г) приплод, голов	-	-	673	750
д) побочная продукция (навоз), тонн	-	-	6728	6630
5. Себестоимость единицы продукции, руб.:	X	X	X	X
1 ц зерна	801	881	-	-
1 ц соломы	64	70	-	-
1 ц молока	-	-	2166	2182
1 головы приплода	-	-	2874	3273
1 тонны навоза	-	-	531	560
6. Рыночная цена основной продукции, руб.:	X	X	X	X

Показатели	Растениеводство		Животноводство	
	факт	план (норматив)	факт	план (норматив)
1 ц зерна	1466	1200	-	-
1 ц молока	-	-	2281	2300
7. Отклонение рыночной цены основной продукции от ее себестоимости, руб.:	X	X	X	X
1 ц зерна	+665	+319	-	-
1 ц молока	-	-	+115	+118

Источник: разработана автором

Информация указанной формы отчетности может быть использована также для корректировки уже ранее разработанных планов, бюджетов, прогнозов производства и даже стратегических карт и стратегий развития растениеводства и животноводства.

С целью контроля эффективности использования трудовых ресурсов, основных средств и материальных оборотных средств в подразделениях растениеводства и животноводства нами предлагается аналитическую информацию по указанным ресурсам представлять менеджерам в виде аналитических отчетов данные которых в последующем, обобщаются в интегрированной отчетности (таблицы 3.22, 3.23, 3.24) [41, с.746-755].

**Таблица 3.22 - Аналитический отчет по контролю эффективности использования основных средств (образец)**

№ п/п	Производственные бригады, фермы, виды производства продукции	Произведено продукции в оценке по трансфертным ценам, руб.	Стоимость основных средств подразделения, тыс. руб.	Фондоотдача, руб.			Фондоотдача при фактической стоимости произведенной продукции и плановой стоимости основных средств, руб.
				План	Факт	Отклонение (+,-)	
1	2	3	4	5	6	7	8

Продолжение таблицы 3.21

Отклонение фондоотдачи за счет изменения (+, -), руб.		Амортизационная отдача, руб.			Фондоёмкость		
стоимости основных средств	стоимости произведенной продукции	План	Факт	Отклонение (+,-)	План	Факт	Отклонение (+,-)
9	10	11	12	13	14	15	16

Источник: разработана автором

Показатели данного отчета позволят судить о том, насколько эффективно используются основные средства в конкретном подразделении. Этому способствует увеличение объемов производства продукции или улучшение структуры основных средств за счет их активной части.

**Таблица 3.23 - Аналитический отчет по контролю выполнения плана (норматива) материалоотдачи (образец)**

№ п/п	Наименование произведенной продукции	Объем произведенной продукции в оценке по трансфертным ценам, руб.	Материальные затраты производства продукции, руб.	Материалоотдача, руб.			Материалоотдача при фактическом объеме производства продукции и плановых затратах производства, руб.
				План	Факт	Отклонение (+,-)	
1	2	3	4	5	6	7	8

Продолжение таблицы 3.22

Отклонение материалоотдачи за счет изменения (+, -), руб.		Материалоемкость продукции, руб.		
материальных затрат	объема производства продукции	План	Факт	Отклонение (+,-)
9	10	11	12	13

Источник: разработана автором

В данном аналитическом отчете содержатся показатели о материалоотдаче и факторах на нее влияющих. Ежемесячные или ежеквартальные (по мере возможности) данные этого аналитического отчета, в отличие от годовых, позволят принимать управленческие решения по более эффективному использованию материалов в сравнении с планом в ходе процесса производства, а не после окончания отчетного года.

**Таблица 3.24 - Аналитический отчет по контролю выполнения плана производительности труда (образец)**

№ п/п	Наименование произведенной продукции	Объем произведенной продукции		Затраты труда на производство продукции, тыс. чел.-час.	Производительность труда в расчете на 1 чел.-час.					
		ц	руб.		ц			руб.		
					План	Факт	Отклонение (+,-)	План	Факт	Отклонение (+,-)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Продолжение таблицы 3.23

Производительность труда при фактических затратах труда и планового объема производства продукции, руб.	Отклонение производительности труда за счет изменения (+, -), руб.		Трудоёмкость производства продукции, чел.-час./ц		
	затрат труда	объема производства продукции	План	Факт	Отклонение (+,-)
12	13	14	15	16	17

Источник: разработана автором

Информация данного аналитического отчета позволит управленческому персоналу вовремя принимать решения по более эффективному использованию трудовых ресурсов в растениеводстве и животноводстве, а также судить о необходимости повышения интенсификации труда работников полеводческих бригад и животноводческих ферм. Приведенные формы аналитических отчетов рекомендуем составлять ежемесячно по подразделениям, отделениям, отраслям сельского хозяйства и в целом по организации. Последние за отчетный период войдут в состав интегрированной отчетности организации.

## Заключение

По результатам проведенного исследования можно сделать следующие выводы и предложения, представленные ниже.

1. На основании изучения, систематизации и обобщения методических аспектов формирования и представления интегрированной отчетности нами обоснованы теоретические положения, определяющие сущность интегрированной отчетности и ее информационную базу формирования в сельскохозяйственных организациях, дано авторское определение. Отмечено, что интегрированная отчетность является носителем информации для внешних и внутренних пользователей и основой для развития политики корпоративного управления экономической, социальной и экологической эффективностью деятельности организации; разработана цифровая экономическая информационная система, включающая бухгалтерскую, аналитическую, планово-прогностическую подсистемы, обеспечивающая оперативность, объективность и достоверность информации о деятельности организации.

2. Доказано, что основополагающими принципами формирования интегрированной отчетности являются принципы системности, целостности, оптимальности структуры, количественной и качественной оценки отражаемых объектов и процессов, денежного выражения активов в оценке по справедливой стоимости, научности и соблюдения экономической безопасности, а также стратегической оценки и ориентации на будущее, связанности информации и взаимодействия с заинтересованными сторонами. Определены функции интегрированной отчетности (информационная, контрольная, аналитическая, прогностическая), позволяющие раскрывать свойства конкурентоспособности, предпринимательской деятельности сельскохозяйственной организации, различные аспекты ее деловой активности, финансовой устойчивости, экономической, социальной и экологической эффективности сельскохозяйственной деятельности; доказана необходимость формирования интегрированной отчетности для оценки устойчивости развития сельскохозяйственных организаций.

3. Доказана необходимость формирования интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях исходя из определенных основных направлений рационализации ее составления, систематизации особенностей, условий, факторов, инструментов и разработанной модели стратегии обеспечения и достижения устойчивого развития деятельности сельскохозяйственных экономических субъектов на основе проведенного комплексного анализа состояния и тенденций развития аграрной экономики;

4. Предложена система показателей интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций для контроля, оценки и составления формы отчета об устойчивости развития данного экономического субъекта. Разработана методика контроля и оценки устойчивости развития деятельности сельскохозяйственной организации по ее финансовым и нефинансовым показателям в экономической, социальной и природно-экологической сферах, а также в целом по организации. Автором разработана специальная компьютерная программа для автоматизированного проведения контроля и оценки устойчивости деятельности сельскохозяйственной организации и обеспечения ее экономической безопасности.

5. Для отражения в интегрированной отчетности показателей, характеризующих использование ресурсов организации и ее капиталов, в работе определены предложения, уточняющие классификацию капиталов и разработаны методические рекомендации учета их наличия, движения, трансформации по направлениям использования ресурсов организации. С целью формирования точной, полной и достоверной информации для подсчета валовой продукции организации, всех видов производственных ресурсов по справедливой стоимости, оценки устойчивого развития данного хозяйствующего субъекта в интегрированной отчетности разработаны рекомендации по расчету квалитетрических показателей активов и сельскохозяйственной продукции на основе детализации их учета путем его цифровизации с использованием восьмизначных шифров счетов.

6. Разработаны рекомендации по созданию новых и совершенствованию действующих форм в системе интегрированной отчетности, в т.ч. «Баланс ресурсов и капиталов», который наглядно показывает создание стоимости в процессах воспроизводства, социальной и экологической сферах; для отражения доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации биологических активов предложена специальная форма отчета «Отчет о доходах, расходах и финансовых результатах от сельскохозяйственной деятельности (биотрансформации биологических активов)» в составе интегрированной отчетности, которая позволяет также анализировать прибыль от биотрансформации биологических активов; специальные справки к действующим формам отчета, позволяющие раскрыть использование человеческого и социального капиталов, получить объективную информацию о ходе и результатах производственной деятельности сельскохозяйственной организации.



## Список литературы

1. 17 целей устойчивого развития [Электронный ресурс]. URL: ✓ 17 целей устойчивого развития | +1 - Проект об устойчивом развитии (plus-one.ru) – Текст электронный
2. АгроРУ Режим доступа: <http://agroru.net/board/r-268/p-1/> (дата обращения 01.04.2021). – Текст электронный
3. Алборов Р.А. Управленческий учет в системе бережливого производства / Р.А. Алборов // Менеджмент: теория и практика. – 2019. - №4. – С.14-21. – Текст непосредственный
4. Алборов Р.А. Интегрированная отчетность в сельском хозяйстве: состав и проблемы внедрения / Р.А. Алборов, С.М. Концевая, С.В. Козменкова // Международный бухгалтер. – 2018. – Т.21, №4.- С.413-421. – Текст непосредственный
5. Алборов Р.А. Квалиметрическая бухгалтерия учета сельскохозяйственной продукции, земельных и биологических активов / Р.А. Алборов, С.В. Козменкова, М.К. Джикия // Международный бухгалтерский учет. – 2023. – Т. 26, № 7(505). – С. 754-768. – Текст непосредственный
6. Алборов Р.А. Квалиметрический учёт качества труда и его результатов / Р.А. Алборов // Актуальные вопросы гуманитарной, социальной и экономической науки: Сборник статей. – Ижевск Издательский дом "Удмуртский университет", 2021. – С. 70-74. – Текст непосредственный
7. Алборов Р.А. Контроль и анализ окупаемости затрат энергией и справедливой стоимостью производимой сельскохозяйственной продукции / Р.А. Алборов, М. К. Джикия, Г. Р. Алборов, Е. В. Захарова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2024. – Т. 21, № 6(250). – С. 382-389. – Текст непосредственный
8. Алборов Р.А. Методика определения справедливой стоимости и анализа эффективности производства продукции сеяных трав / Р.А. Алборов, Г.Р.

Алборов, М.К. Джикия [и др.] // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2023. – № 2. – С. 82-91. – Текст непосредственный

9. Алборов Р.А. Прикладная квалиметрия в бухгалтерском учете сельского хозяйства / Р.А. Алборов, М.К. Джикия // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2024. – № 4. – С. 44-50. – Текст непосредственный

10. Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учета: учебное пособие / Р.А. Алборов. – 2-ое изд., перераб. и доп. - М.: КНОРУС, 2008. – 344с. – Текст непосредственный

11. Алборов Р.А. Развитие методики оценки и учета сельскохозяйственной продукции / Р.А. Алборов, С.М. Концевая, Л.И. Хоружий // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2021. – № 6. – С. 32-39. – Текст непосредственный

12. Алборов Р.А. Развитие методики учета капиталов в системе интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций / Р.А. Алборов, С.М. Концевая, С.В. Козменкова // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – Т. 23, № 8(470). – С. 906-921. – Текст непосредственный

13. Алборов, Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: учебное пособие для студентов вузов по экономическим специальностям и направлениям: по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" / Р.А. Алборов; Р.А. Алборов. – 3-е издание, переработанное и дополненное. – Москва: Издательство "Дело и сервис", 2004. – 463 с. – Текст непосредственный

14. Алборов, Р. А. Интегрированная отчетность в сельском хозяйстве: состав и проблемы внедрения / Р. А. Алборов, С. М. Концевая, С. В. Козменкова // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21, № 4(442). – С. 413-428. – Текст непосредственный

15. Алборов, Р. А. Контроль устойчивого развития и экономической безопасности организации на базе квалиметрического учета качества ее активов /

Р. А. Алборов, М. К. Джикия, Г. Р. Алборов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2023. – № 5. – С. 305-311. – Текст непосредственный

16. Алексеева И.А. Развитие ключевых характеристик дефиниции «корпоративная отчетность» / И.В. Алексеева, Р.Г. Осипова// Международный бухгалтерский учет. – 2015.- 12(354) – с.25-34. – Текст непосредственный

17. Бейтге Йорг Балансоведение: Пер. с нем. / Научный редактор В.Д. Новодворский. – М.: «Бухгалтерский учет», 2000.- 454с. – Текст непосредственный

18. Большая Советская Энциклопедия: в 50 томах. Т. 1 / гл. ред. С. И. Вавилов. — 2-е изд. — М.: Советская энциклопедия, 1949-1958. — 640 с. Режим доступа: <https://gufo.me>. – Текст непосредственный

19. Буйвис Т.А., Кречетова М.А. Амортизационный фонд: понятие, история возникновения и возможности использования в современной экономической среде и правовом поле. / Сибирская финансовая школа. 2020. №2 (138). С. 91 – 95. – Текст непосредственный

20. Бусыгин Д.Ю. Представление отчета об интеллектуальном капитале в разрезе формирования интегрированной отчетности университета / Д.Ю. Бусыгин // Бухгалтерский учет и анализ. – 2021. - №9(297). – С.49-53.

21. Васильев В.П. Методы оценки экономической устойчивости сельскохозяйственных организаций // Terra Economicus. 2013. Т. 11. № 3-3. С. 50-54. – Текст непосредственный

22. Васильева Н. К., Резниченко С. М., Васильев В. П., Агафонова Н. П. Факторы и условия обеспечения экономической устойчивости сельскохозяйственных организаций региона. Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ). 2016. № 121. С. 1633– 1646. <https://doi.org/10.21515/1990-4665-121-100> – Текст непосредственный

23. Васильева Н. К., Ушвицкий Л. И., Ушвицкий М. Л. Состояние и перспективы устойчивого развития многоукладного сельскохозяйственного

производства Ставрополя // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2004. № 12. С. 42-44 – Текст непосредственный

24. Воронова, Е.Ю. Интегрированная отчетность как основа социально ответственного инвестирования / Е.Ю. Воронова, С.И. Пучкова // Аудитор. – 2023. – Т.9, № 4. – С. 18-24. – Текст непосредственный

25. Вахрушин М.А. Корпоративная отчетность: новые требования и направления развития / М.А. Вахрушина, Н.В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2014. - №16(310). – С.2-9 – Текст непосредственный

26. Вахрушина М.А. Интеллектуальный капитал вуза как составляющая его рейтинговой деятельности: возможности управленческого учета / М.А. Вахрушина // Вестник Казанского ГАУ. – 2023. №3(71). – С.124-132. – Текст непосредственный

27. Вигерс Карл, Битти Джой Разработка требований к программному обеспечению. 3-е изд., дополненное / Пер. с англ. — М.: Издательство «Русская редакция» ; СПб.: БХВ-Петербург, 2014. — 736 с. – Текст непосредственный

28. Гатаулин А.М. Издержки производства сельскохозяйственной продукции. Методология измерения и пути снижения / А.М. Гатаулин. – М.: Экономика, 1983. – Текст непосредственный

29. Глазьев С.Ю. Человеческий капитал в контексте развития технологических и мирохозяйственных укладов / С.Ю. Глазьев, Л.Н. Орлова, А.С. Воронов // Вестник Московского университета. Серия 6: Экономика. – 2020. - №5. – С.3-23. – Текст непосредственный

30. Глобальная экономика. Энциклопедия; под ред. И.М. Куликова. – М.: Финансы и статистика, 2011. 920 с. – Текст непосредственный

31. Говорина Е.А., Близнюк О.В. К вопросу оценки устойчивого развития в условиях транснационализации // Известия МГТУ «МАМИ». – 2013. – № 4(18). – С. 350-355. – Текст непосредственный

32. ГОСТ Р ИСО 9000-20154. Национальный стандарт Российской Федерации. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь:

утвержден и введен в действие Приказом Росстандарта от 28 сентября 2015 г. № 1390-ст – Текст непосредственный

33. Григорьев А.П. Амортизационные отчисления и амортизационный фонд. / Экономический анализ: теория и практика. 2018. Т. 17. №8 (479). – С. 1584 – 1600. – Текст непосредственный

34. Гутман Г. В., Мироедов А. А., Федин С. В. Управление региональной экономикой. М.: Финансы и статистика, 2001. 176 с. – Текст непосредственный

35. Гутман С. С., Басова А. А. Индикаторы устойчивого развития Арктической зоны Российской Федерации: проблемы выбора и измерения // Арктика: экология и экономика. 2017. № 4 (28). С. 32-48. – Текст непосредственный

36. Джикия М.К. Анализ динамики формирования условий устойчивого развития сельского хозяйства России / М.К. Джикия, М.В. Кагирова // Сборник статей Материалы международной научно-практической конференции «Тренды развития сельского хозяйства и агрообразования в парадигме зеленой экономики». – 2023. – С.143-149 — Текст непосредственный

37. Джикия М.К. Баланс ресурсов и капиталов, отражающий создание стоимости в интегрированной отчетности / М.К. Джикия // Экономика сельского хозяйства России. – 2023. - №10. – С.18-22. – Текст непосредственный

38. Джикия М.К. Внебалансовый учет изменений (трансформации) капиталов в процессах создания стоимости / М.К. Джикия // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2023. – Т. 18, № 4(72). – С. 136-142. – Текст непосредственный

39. Джикия М.К. Количественная оценка качества сельскохозяйственной продукции в интегрированной отчетности /М.К. Джикия// Развитие управления экономической безопасностью деятельности хозяйствующих субъектов и публичных образований: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 70-летию д.э.н., профессора Алборова Р.А.,

Ижевск, 04 октября 2023 года. – Ижевск: Общество с ограниченной ответственностью "Издательство "Шелест", 2023. – С. 447-449. – Текст непосредственный

40. Джикия М.К. Проблемы формирования интегрированной отчетности для целей устойчивого развития компании: монография / М.К. Джикия. – М.Ж Издательство «Научный консультант», 2021.- 152 с. – Текст непосредственный

41. Джикия М.К. Требования к формам интегрированной и управленческой отчетности по использованию ресурсов организации / М. К. Джикия // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2023. – № 12. – С. 746-755. – Текст непосредственный

42. Джикия М.К. Тренды развития учета и отчетности в парадигме устойчивого развития / М.К. Джикия, В.И. Трухачев // Международная научная конференция молодых учёных и специалистов, посвященная 180-летию со дня рождения К.А. Тимирязева, Москва, 05–07 июня 2023 года – 2023. – 766-768 — Текст непосредственный

43. Джикия М.К. Формирование нефинансовой отчетности российских компаний на основе отечественного и зарубежного опыта / М.К. Джикия, С.С. Кириллова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2024. - №5. – С. 311-324 — Текст непосредственный

44. Джикия, М. К. Внебалансовый учет изменений (трансформации) капиталов в процессах создания стоимости / М.К. Джикия // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2023. – Т. 18, № 4(72). – С. 136-142. – Текст непосредственный

45. Дмитриев Д.В. Толковый словарь русского языка / Д. В. Дмитриев – М.: Астрель: АСТ, 2003. - 1582 с. – Текст непосредственный

46. Драгер Х. Интегрированная отчетность должна работать для всех // Экономические стратегии. – 2017. – №3. – С.176-185. – Текст непосредственный

47. Ефимова О.В. Отчет об устойчивом развитии как новая форма корпоративной отчетности компании // Аудиторские ведомости. – 2014. – №8. – С.36-47. – Текст непосредственный

48. Ефимова О.В. Формирование отчетности об устойчивом развитии: этапы и процедуры подготовки // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – Том. 5. – № 3. – Р. 40-53 – Текст непосредственный

49. Илышева Н.Н. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / Н.Н. Илышева, Е.Р. Синянская, О. Е. Решетникова, О.В. Савостина. — Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2017.— 236 с. – Текст непосредственный

50. Кагирова М.В. Анализ тенденций в сельском хозяйстве по регионам Российской Федерации в аспекте устойчивого развития / М.В. Кагирова, М.К. Джикия // Материалы I национальной конференции «Современные направления статистических исследований», Москва, 28 декабря 2022 года. – 2023. – 31-38 — Текст непосредственный

51. Кагирова М.В. Статистическое исследование устойчивого развития сельского хозяйства развития / М.В. Кагирова, М.К. Джикия // Информационно-аналитическое обеспечение устойчивого развития сельского хозяйства. – 2023. – С.8-57 — Текст непосредственный

52. Каплан Р.С., Нортон Д. П. Стратегическое единство: создание синергии с помощью сбалансированной системы показателей / пер. с англ. М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2006. – 384 с. – Текст непосредственный

53. Катков Ю.Н. Учетно-аналитические механизмы экологоориентированных организаций АПК на базе искусственного интеллекта / Ю.Н. Катков, А.А. Романова, М.К. Джикия // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2024. - №2. – С. 78-84 — Текст непосредственный

54. Кемпф А.А. Развитие организационно-методического обеспечения формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций / Автореферат дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук. Ставрополь. – 2023. – 26с. – Текст непосредственный

55. Когденко В.Г. Влияние концепции управления стоимостью на совершенствование отчетности, развитие анализа и финансового менеджмента / В.Г. Когденко // Экономический анализ: теория и практика. – 2015. – № 8(407). – С. 14-24. – Текст непосредственный

56. Козменкова С.В. Проектная структура бухгалтерской отчетности, ее сравнительный анализ и рекомендации по совершенствованию / С.В. Козменкова, Р.А. Алборов // Международный бухгалтерский учет. – 2023. – Т. 26, № 2(500). – С. 216-240. – Текст непосредственный

57. Козменкова С.В., Алборов Р.А. Исторические аспекты и современные проблемы учёта амортизации основных средств. / Международный бухгалтерский учёт. 2023. Т.26. №9 (507). С. 975 – 994. – Текст непосредственный

58. Концевая С.М. Классификация и методические аспекты бухгалтерского учета запасов в сельском хозяйстве /С.М. Концевая, С.В. Бодрикова, О.П. Князева// Технологические тренды устойчивого функционирования и развития АПК : Материалы Международной научно-практической конференции, посвященной году науки и технологии в России, Ижевск, 24–26 февраля 2021 года. Том III. – Ижевск: ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА, 2021. – Текст непосредственный

59. Концевая С.М. Учет биологических активов и финансовых результатов от их биотрансформации / С.М. Концевая, М.К. Джикия // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2018.- №8.- С.39-47. – Текст непосредственный

60. Концевая, С. Р. Анализ влияния абиотических факторов на урожайность зерновых культур / С. Р. Концевая // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2018. – № 1. – С. 81-87. – Текст непосредственный

61. Концевой Г.Р. Контроль эффективности биологических затрат в сельскохозяйственном производстве / Г.Р. Концевой // Известия Горского государственного аграрного университета. – 2014. – Т. 51, № 2. – С. 183-187. – Текст непосредственный



62. Концевой Г.Р. Развитие управленческого учета и внутреннего контроля цикла формирования затрат и цикла выпуска сельскохозяйственной продукции / Г.Р. Концевой // Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. – 2016. – № 2(47). – С. 65-76. – Текст непосредственный

63. Концевой Г.Р. Развитие управленческого учета и контроля биологических и совокупных затрат в сельском хозяйстве: специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика: автореферат дис. ... кандидата экономических наук / Концевой Григорий Роланович; Кубан. гос. аграр. ун-т. Краснодар, 2016. – 22с. – Текст непосредственный

64. Концевой Г.Р. Совершенствование методики оценки и управленческого учета материальных и биологических затрат в сельском хозяйстве / Г.Р. Концевой // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2015.- №1.- С. 26-29. – Текст непосредственный

65. Концептуальные основы представления финансовых отчетов // Режим доступа: <https://fin-accounting.ru/ifrs/ifrs-framework> –Текст электронный

66. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997 – Режим доступа: <https://www.consultant.ru> – Текст непосредственный

67. Концепция перехода РФ к устойчивому развитию: Утверждена Указом Президента РФ от 01.04.1996г. №440. – Режим доступа: <https://base.garant.ru> (дата обращения: 06.04.2021).

68. Корнилов Ю.Д. Как правильно исчислять себестоимость сельскохозяйственной продукции. – Минск:Урожай, 1968. – с. 560 – Текст непосредственный

69. Корноухова Е.С. Учет затрат общественного труда (вопросы методологии и опыта исследования трудоемкости производства сельскохозяйственных продуктов) / Е.С. Корноухова. – М.:Наука, 1973. – Текст непосредственный

70. Коротаяев С.Л. Амортизационные фонды как источник финансирования капитальных вложений: историография, теоретические и практические аспекты. / Белорусский экономический журнал. 2016. №3 (76). С. 20 – 34. – Текст непосредственный

71. Коряков А.Г. Методологические вопросы устойчивого развития предприятий / А.Г. Коряков // Вопросы экономики и права. – 2012. - №4. – С.110-114. – Текст непосредственный

72. Кошанов А.К. Некоторые подходы к оценке состояния человеческого капитала (на примере Казахстана) / А.К. Кошанов, З.К. Чуланова // Вестник Московского университета. Серия 6: Экономика. – 2021. - №4. – С.49-72.

73. Кузьмин В.П. Принцип системности в теории и методологии К. Маркса. / В.П. Кузьмин // М. Изд-во полит. лит-ры, 1986 – 398с – Текст непосредственный

74. Кутовая А.С. Анализ подходов к определению понятия «Устойчивое развитие предприятия» [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-podhodov-k-opredeleniyu-ponyatiya-ustoychivoe-razvitie-predpriyatiya/viewer> – Текст непосредственный

75. Лабынцев Н.Т. Аналитические возможности информационного наполнения нефинансовой отчетности экономических субъектов Российской Федерации / Н.Т. Лабынцев, Б.В. Черский // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2023. - №5. – С.9-15. – Текст непосредственный

76. Ламыкин И.А. Исчисление и анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции. -М.: Экономика, 1972. – с. 304 – Текст непосредственный

77. Ларионов А.Д. Проблемы распределения затрат в сельском хозяйстве. – Л.: Ленинградский государственный университет, 1976. – с. 126 – Текст непосредственный

78. Лоханова Н.А. Состав показателей интегрированной корпоративной отчетности – возможный подход к структуризации // Современные проблемы науки и образования. – 2012. – №6. URL: <http://science->

[education.ru/ru/article/view?id=7801](http://education.ru/ru/article/view?id=7801) (дата обращения: 11.04.2021). – Текст непосредственный

79. Любушин Н.П., Черкасова О.Г. Интеграция подходов к анализу устойчивости хозяйствующих субъектов // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – № 34. – С. 2-9. – Текст непосредственный

80. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность: информационное значение, принципы составления: монография / Н.В. Малиновская. – М.: Финансовый университет, 2015. – 160 с. – Текст непосредственный

81. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность: практика составления. М.: РУДН, 2016. – 206 с. – Текст непосредственный

82. Малиновская Н.В. Проблемы дефиниции «Корпоративная отчетность» / Н.В. Малиновская // Учет. Анализ. Аудит. – 2021. - №8(6). – С.31-41 – Текст непосредственный

83. Мальсагов И.А. Методология интегрированного стратегического управленческого учета, анализа и контроля в холдингах / Дисс. на соиск. уч. степени доктора эк. наук. Йошкар-Ола. – 2015г. – 312 с. – Текст непосредственный

84. Маркс К. Капитал. – Т.3 // Маркс К., Энгельс Ф. Соч. – 2-е изд. – Т.25. – Ч.2. – Текст непосредственный

85. Маркс К. Капитал. – Т.4 // Маркс К., Энгельс Ф. Соч. – 2-е изд. – Т.26. – Ч.3. – Текст непосредственный

86. Мартин Д. VBM - управление, основанное на стоимости. Корпоративный ответ революции акционеров / Д. Мартин - М: Баланс Бизнес Букс, 2006 – 272 с. – Текст непосредственный

87. Международные основы <ИО> «Интегрированная отчетность» (IR) (официальный перевод на русский язык) <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014> (дата обращения: 10.08.2023) – Текст электронный

88. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015г. №217н, с последующими изменениями и дополнениями). – Текст непосредственный

89. Международный стандарт финансовой отчетности (ISA) 41 «Сельское хозяйство» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015г. №217н, с последующими изменениями и дополнениями). – Текст непосредственный

90. Методические рекомендации Минсельхоза РФ по бухгалтерскому учету биологических активов и результатов их биотрансформации. – М.: ФГБНУ «Росинформагротех», 2011г. (с изменениями и дополнениями 2019г.). – 56с. – Текст непосредственный

91. Морозова Е.В. Нефинансовая отчетность как источник информации о деятельности компании // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 22. – С. 25-37. – Текст непосредственный

92. Мосунова Е.Л. Цифровизация учета животных на выращивании и откорме / Е.Л. Мосунова, И.Е. Тришканова, М.К. Джикия // Инновационные решения стратегических задач агропромышленного комплекса: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию Удмуртского ГАУ. В 3-х томах, Ижевск, 28 февраля – 05 марта 2023 года. Том 1. – Ижевск: Удмуртский государственный аграрный университет, 2023. – С. 239-242. – Текст непосредственный

93. МСФО S1 «Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием», 2023 – Текст непосредственный

94. МСФО S2 «Раскрытие информации, связанной с климатом», 2023 – Текст непосредственный

95. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ. – Текст непосредственный

96. Немчинов В.С. Себестоимость и цена при социализме / В.С. Немчинов // Вопросы экономики. – 1960. - №12. – С.90. – Текст непосредственный

97. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993.-496с. – Текст непосредственный

98. Новиков Л. Введение в Rational Unified Process / Л. Новиков // Режим доступа: <http://www.interface.ru/rational/interface/151199/rup/main.htm> – Текст непосредственный

99. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 22 ноября 2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019 №247-ФЗ) // СПС «КосультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 02.04.2021). – Текст непосредственный

100. 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: Приказ Минфина РФ от 28.12.2015г. №217н // Режим доступа: <https://base.garant.ru> – Текст непосредственный

101. О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ // СПС «КосультантПлюс». – Режим доступа: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_103021](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021) – Текст непосредственный

102. О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года и на перспективу до 2036 года: Указ Президента РФ от 07.05.2024 г. № 309 // Режим доступа: <https://normativ.kontur.ru> – Текст непосредственный

103. О Стратегии экологической безопасности Российской Федерации на период до 2025 года: Указ Президента РФ от 19.04.2017 N 176 // КонсультантПлюс Режим доступа: <https://www.consultant.ru/document> (дата обращения: 06.04.2021) – Текст непосредственный

104. Об утверждении Доктрины продовольственной безопасности РФ: Указ Президента РФ от 21.01.2020 N 20 / Консультант Плюс. – Режим доступа:

<http://www.consultant.ru> (дата обращения: 07.04.2021). – Текст непосредственный

105. Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по реализации Концепции развития публичной нефинансовой отчетности (Распоряжение Правительства РФ от 5 мая 2017 года N 876-р) // Консультант плюс: – Режим доступа: <http://base.consultant.ru> (дата обращения 07.04.2021г) – Текст непосредственный

106. Об утверждении методических рекомендаций по подготовке отчетности об устойчивом развитии: Приказ Минэкономразвития России от 01.11.2023г. № 764 // Режим доступа: <https://www.economy.gov.ru/material> (дата обращения: 02.10.2024) – Текст непосредственный

107. Об утверждении Стандарта отчетности об устойчивом развитии: Проект Приказа Министерства экономического развития РФ // Режим доступа: <https://www.economy.gov.ru> (дата обращения: 02.10.2024) – Текст непосредственный

108. Об утверждении Стратегии развития агропромышленного и рыбохозяйственного комплексов РФ на период до 2030 года: Распоряжение Правительства РФ от 08.09.2022 N 2567-р (ред. от 23.11.2023г) // Режим доступа: <https://www.zakonrf.info> – Текст непосредственный

109. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»: приказ Минфина РФ от 16.08.2018г. №208н (ред. от 29.06.2022г.) // Режим доступа: <https://www.consultant.ru> – Текст непосредственный

110. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 "Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Приказ Минфина РФ от 04.10.2023 №157н // Режим доступа: <https://www.consultant.ru> – Текст непосредственный

111. Ожегов С.И. Толковый словарь русского языка: 100000 слов, терминов и выражений: [новое издание] / С. И. Ожегов; под общ. ред. Л. И. Скворцова. - 28-е изд., перераб. – М.: Мир и образование, 2015. - 1375с. – Текст непосредственный

112. Ожегов С.И. Толковый словарь русского языка: 72500 слов и 7500 фразеол. выражений / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова // Российская АН Ин-т рус.яз.; Российский фонд культуры.-М.:Азъ Ltd., 1992.-96с. – Текст непосредственный

113. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 72500 слов и 7500 фразеол. выражений / Российская АН, ин-т рус. яз.; Российский фонд культуры. – М.: Азъ Lid., 1992. – 960с. – Текст непосредственный

114. Основные направления развития финансового рынка Российской Федерации на 2024 год и период 2025 и 2026 годов [https://www.cbr.ru/Content/Document/File/155957/onrfr\\_2024-26.pdf](https://www.cbr.ru/Content/Document/File/155957/onrfr_2024-26.pdf) – Текст непосредственный

115. Остаев Г.Я. Управленческий учет в сельском хозяйстве / Г.Я. Остаев, Р.А. Алборов, Г.Р. Алборов. – Ижевск: Ижевская государственная сельскохозяйственная академия, 2021. – 282 с. – Текст непосредственный

116. Пащенко Т. В. Формирование интегрированной отчетности в энергетической отрасли [Электронный ресурс]: монография / Т. В. Пащенко, А. И. Праведникова; Пермский государственный национальный исследовательский университет. – Электронные данные. – Пермь, 2022. – 154 с. – Текст непосредственный

117. Перевощиков Ю.С. Экономическая метрология. Квалиметрия труда. – М.: Изд-во «Всероссийский центр уровня жизни», 2015. – 504с. – Текст непосредственный

118. Плотников, В. С. Концепция экологического капитала в бизнес-учете и интегрированной отчетности / В. С. Плотников, О. В. Плотникова // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – Т. 24, № 12(486). – С. 1330-1348. – Текст непосредственный

119. Преобразование нашего мира: Повестка дня в области устойчивого развития на период до 2030 года. — ООН, Нью-Йорк, сентябрь 2015 г. URL: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/ru/sustainable-development-goals> —

Текст непосредственный

120. Приказ Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 10.03.2020 №119 «Об утверждении форм отчета о финансово-экономическом состоянии товаропроизводителей агропромышленного комплекса за 2020 год и сроков ее представления». Режим доступа: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=359969#h1047> —

Текст непосредственный

121. Приказ Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 10.03.2023 № 155 «Об утверждении формы отчета о финансово-экономическом состоянии товаропроизводителей агропромышленного комплекса, сельскохозяйственных товаропроизводителей, получателей средств, производителей зерновых культур за 2023 год и сроков его представления». Режим доступа: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202305050032> — Текст непосредственный

122. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 07.02.2020) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008). Режим доступа: <https://www.consultant.ru> — Текст непосредственный

123. Продовольственная и сельскохозяйственная организация ООН. Режим доступа: <http://www.fao.org> (дата обращения 04.03.2021) — Текст непосредственный

124. Прокопов Ф.Т. Базовые индикаторы результативности. Рекомендации по использованию в практике управления и корпоративной нефинансовой отчетности / Ф.Т. Прокопов, Е.Н. Феоктистова и др.; под общей ред. А.Н. Шохина. — М.: РСПП, 2008. — 68 с. — Текст непосредственный



125. Прядкина Е.А. Методические аспекты формирования социальной отчетности в научных организациях / Е.А. Прядкина // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2019. - №2. – С.20-27. – Текст непосредственный
126. Пчелинцев О. С. Региональная экономика в системе устойчивого развития. – М.: Наука, 2004. – 257с. – Текст непосредственный
127. Разумова Т.О. Дополнительное профессиональное образование как фактор развития человеческого капитала: вопросы теории / Т.О. Разумова, И.Д. Бурак // Вестник Московского университета. Серия 6: Экономика. – 2019. - №5. – С.3-14. – Текст непосредственный
128. Резниченко С.М. Проблемы устойчивого развития аграрного сектора экономики: монография / Краснодар: Просвещение-Юг. 2012. – 298 с. – Текст непосредственный
129. Российский Статистический Ежегодник 2020. Режим доступа: 2020 [https://gks.ru/bgd/regl/b20\\_13/Main.htm](https://gks.ru/bgd/regl/b20_13/Main.htm) (дата обращения: 15.03.2021). – Текст электронный
130. Рошкетаяева У.Ю. Интегрированная отчетность как инновационная модель корпоративной отчетности // Научный вестник Южного института менеджмента. – 2018. – №2. – С. 44-49. – Текст непосредственный
131. Руководство GRI (Global Reporting Initiative) по отчетности в области устойчивого развития, «Sustainability Reporting Guidelines: Version 4.0». – Режим доступа – <http://www.globalreporting.org> (дата обращения 09.04.2021г) – Текст непосредственный
132. Румянцева, Е. Е. «Новая экономическая энциклопедия» – послесловие к определению сущности базовых понятий экономической науки и практики. М.: Берлин: Директ-Медиа. 2017. 115 с. URL: <https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=472929> (дата обращения: 09.05.2023) – Текст непосредственный
133. Сергеева И. А. С32 Комплексная система обеспечения экономической безопасности предприятия: учебное пособие / И. А. Сергеева, А. Ю. Сергеев // Пенза : Изд-во ПГУ, 2017. – 124 с. – Текст непосредственный

134. Сигидов Ю.И., Мороз Н.Ю. Амортизация основных средств – источник финансирования. / Бухучёт в сельском хозяйстве. 2014. №9. С. 37 – 46. – Текст непосредственный
135. Сигидов Ю.И., Настенко Д.А. Актуальные проблемы формирования консолидированной финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №9. – С. 2-13. – Текст непосредственный
136. Скопин А. О., Скопин О. В. Проблемы устойчивого развития регионов России в условиях формирования рыночных отношений // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2010. № 24. С. 184-191. – Текст непосредственный
137. Словарь иностранных слов. – 18-е изд., стер. – М.: Рус. яз. 1989. – 624с. – Текст непосредственный
138. Совершенствование анализа финансовых результатов от биотрансформации биологических активов растениеводства / Р.А. Алборов, П.Е. Гасиев, С.В. Бодрикова [и др.] // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2022. – № 6. – С. 433-443. – Текст непосредственный
139. Соловьева О.В. Тенденции развития корпоративной отчетности: интегрированная отчетность // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 35. – С. 2-15. – Текст непосредственный
140. Степин В.С. Новая философская энциклопедия: в 4 т. / Ин-т философии Российской акад. наук, Национальный общественно-научный фонд ; науч.-ред. совет.: В. С. Степин - пред. совета и др. - Москва : Мысль, 2001 – Текст непосредственный
141. Струмилин С.Г. К определению себестоимости и ее применений в условиях социализма / С.Г. Струмилин // Вопросы экономики. – 1959. – №8. – С.80-92. – Текст непосредственный
142. Суйц В.П. Комплексный анализ и аудит интегрированной отчетности по устойчивому развитию компаний: монография /В.П. Суйц, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет. М.: ИНФРА-М, 2021. – 184 с. – Текст непосредственный

143. Требования к бухгалтерности по новому ФСБУ 4/2023 // Режим доступа: <https://www.buhgalteria.ru> – Текст непосредственный

144. Трухачев В.И. Оценка устойчивости развития сельскохозяйственных организаций / В.И. Трухачев, М.К. Джикия // Экономика сельского хозяйства России. – 2022. – № 11. – С. 19-25. – Текст непосредственный

145. Трухачев В.И. Развитие отраслевой нефинансовой отчетности по балансу сельскохозяйственной продукции / В.И. Трухачев, М.К. Джикия // Экономика сельского хозяйства России. – 2022. – № 12. – С. 20-26. – Текст непосредственный

146. Трухачев, В. И. Развитие бухгалтерского учета в рамках концепции устойчивого развития / В. И. Трухачев, М. К. Джикия // Экономика сельского хозяйства России. – 2023. – № 3. – С. 39-44. – Текст непосредственный

147. Трясцина Н.Ю. Маркетинговый анализ в формировании стратегии развития компаний АПК / Н.Ю. Трясцина, М.К. Джикия, Н.А. Трясцин, А.С. Чернышев // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2024. - №8. – С.546-556 — Текст непосредственный

148. Трясцина Н.Ю. Формирование информации в интегрированной отчетности для оценки инвестиционной привлекательности с учетом ESG-принципов / Н.Ю. Трясцина, М.К. Джикия, Н.А., А.С. Чернышев // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2023. - №8. – С. 474-484 — Текст непосредственный

149. Указ Президента Российской Федерации от 19.04.2017г. №176 «О Стратегии экологической безопасности Российской Федерации на период до 2025 года» Режим доступа <https://www.garant.ru/products> – Текст непосредственный

150. Указание Банка России от 30.09.2022 N 6283-У "О внесении изменений в Положение Банка России от 27 марта 2020 года N 714-П "О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг" // Режим доступа: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_439868/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_439868/) – Текст непосредственный

151. Устойчивое развитие: Новые вызовы: учебник для вузов / Под общ. ред. В.И. Данилова-Данильяна, Н.А. Пискуловой. – М: Издательство «Аспект Пресс», 2015. – 336с. – Текст непосредственный

152. Федеральный стандарт бухгалтерского учета 4/2023 «Бухгалтерская отчетность» (приказ Минфина России от 04.10.2023 № 157н). – Текст непосредственный

153. Философский словарь / под ред. И.Т. Фролова. – 7-е изд., перераб. и доп. – М.: Республика, 2001. – 719 с. – Текст непосредственный

154. Хисамутдинов И.А. Социо-эколого-экономическая оценка региона в контексте перехода к устойчивому развитию / И.А. Хисамутдинов // Региональная экономика: теория и практика. – 2013. - №4. – С.9-15. – Текст непосредственный

155. Хлобыстов Е.В. Устойчивое развитие макрорегионов: выбор неокOLONиализма / Е.В. Хлобыстов // Экономический форум. – 2012. - №4. – С.101-106. – Текст непосредственный

156. Хоружий Л.И. Совершенствование методологии финансовой и управленческой отчетности как основы формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций: монография / Л.И. Хоружий, А.С. Хусаинова. – М.: Издательство РГАУ-МСХА, 2015. – 528 с. – Текст непосредственный

157. Хоружий Л.И. Формирование информации об устойчивом развитии в интегрированной отчетности предприятий АПК / Л.И. Хоружий, Н.Ю. Трясцина // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2017. – №4. – С.58–69. – Текст непосредственный

158. Хоружий Л.И. Методологические подходы к формированию интегрированной отчетности организаций агросферы в рамках концепции циклического времени / Л.И. Хоружий, Т.Н. Гупалова, Ю.Н. Катков // АПК: экономика, управление. – 2019. – № 7. – С. 32-41. – Текст непосредственный

159. Хоружий Л.И. Рационализация учета и методики формирования информации об эффективности использования средств социального и интеллектуально-человеческого капиталов организаций АПК / Л.И. Хоружий, Т.Н. Гупалова // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 1. – С. 11-17. – Текст непосредственный

160. Хоружий Л.И. Формирование форм специализированной отчетности, расшифровок к балансу и отчету о результативности деятельности в системе интегрированной отчетности организаций АПК / Л.И. Хоружий, Т.Н. Гупалова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2019. – № 1. – С. 17-35. – Текст непосредственный

161. Хоружий Л.И., Гупалова Т.Н. Рационализация учета и методики формирования информации об эффективности использования средств социального и интеллектуально-человеческого капиталов организаций АПК // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – №1. – С.11-17. – Текст непосредственный

162. Хоружий Л.И., Трясцина Н.Д., Джикия К.А. Информационное обеспечение интегрированной отчетности // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2018. – №9. – С. 55-62. – Текст непосредственный

163. Худякова Е.В. Формирование организационно экономического механизма устойчивого развития малых и средних промышленных предприятий России в условиях внешне экономических санкций / Е.В. Худякова // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2015. - №3(55). – С.332-338. – Текст непосредственный

164. Хуснутдинова С.Р. Учет человеческого капитала как одного из компонентов интеллектуального капитала: в финансовой отчетности чего-то не хватает? // Вектор экономики. – 2022. - №9(75). – DOI 10.51691/2500-3666\_2022. – Текст непосредственный

165. Шалмуев А.А. Теоретико-методологические основы устойчивого развития региона // Инновации. 2006. – № 3. – С. 28-32. – Текст непосредственный

166. Шамаева Е.Ф. Учет и отчетность в области устойчивого развития на примерах / Е.Ф. Шамаева, Н.М. Мусина // Устойчивое инновационное развитие: проектирование и управление. – т. 15, № 1, 2019, ст. 5. – С. 90-106. – Текст непосредственный

167. Шеремет А.Д. Бухгалтерский учет и анализ: учебник / А.Д. Шеремет, Е.В. Старовойтова. – М.: Инфра-М, 2020. – 472 с. – Текст непосредственный

168. Шишкова Т.В. Международные стандарты финансовой отчетности. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности / Т.В. Шишкова, О.В. Соловьева. – М.: Эксмо, 2009. – 320 с. – Текст непосредственный

169. Экологическая доктрина РФ (одобр. Распоряжением Правительства РФ от 31 августа 2002 г. № 1225-р) // КонсультантПлюс. Режим доступа: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 06.04.2021) – Текст непосредственный

170. Энгельс Фридрих Наброски к критике политической экономии [Текст]. – Москва: Госполитиздат, 1958. – 39с. – Текст непосредственный

171. Энтони Дж. Рис. Учет: ситуации и приемы: Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М. Потрачкова.- М.: Финансы и статистика, 1993. – 560с. – Текст непосредственный

172. Якушев В.П., Якушев В.В., Баденко В.Л., Матвеев Д.А., Чесноков Ю.В. Оперативное и долгосрочное прогнозирование продуктивности посевов на основе массовых расчетов имитационной модели агроэкосистемы в геоинформационной среде (обзор). // Сельскохозяйственная биология. 2020. – Т. 55. – № 3. – С. 451-467. – Текст непосредственный

173. Яшалова, Н. Н. «Зеленая» экономика как основа эколого-экономического устойчивого развития регионов // Вестник УрФУ. Серия: Экономика и управление. – 2013. – № 2. – С. 81-94. – Текст непосредственный

174. Alborov R.A. Management accounting and economic security in corporate management of agricultural company operation / G.Ya. Ostaev, R.A. Alborov,

D.N. Ermakov [et al.] // Revista de la Universidad del Zulia. – 2022. – Vol. 13, No. 36. – P. 158-172. – DOI 10.46925//rdluz.36.11. – Текст непосредственный

175. Bebbington J., Larrinaga C. Accounting and sustainable development: An exploration // Accounting, Organizations and Society. – 2014. – Vol. 39. – № 6. – P. 395-413. – Текст непосредственный

176. Bebbington, J. and Unerman, J. Achieving the United Nations Sustainable Development Goals: An enabling role for accounting research // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 2018. – Vol. 31. – No.1. – P. 2-24. – Текст непосредственный

177. Bowen H.R. Social Responsibilities of the Businessman // New York: Harper and Row, 1953. – Текст непосредственный

178. Brodt S., Six J., Feenstra G., Ingels C., Campbell D. Sustainable Agriculture. Nature Education Knowledge 2011. Vol. 3(10). № 1. URL: <https://www.nature.com/scitable/knowledge/library/sustainable-agriculture-23562787/> – Текст непосредственный

179. Brundtland G.H. Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future. United Nations. 1987, p. 14. <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf> – Текст непосредственный

180. Conceptual Framework for Financial Reporting // URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework> – Текст непосредственный

181. Doaa Mohammed Abdulrahman. The Role of environmental accounting in sustainable development to conserve natural resources // Psychology and education journal. – 2021. – Vol. 58. – № 2. – P. 11627-11653. – Текст непосредственный

182. Elkington J. Partnerships from cannibals with forks: The triple bottom line of 21st-century business // Environmental Quality Management. 1998. Vol. 8. Issue1. P. 37-51. URL: <https://doi.org/10.1002/tqem.3310080106> – Текст непосредственный

183. Freeman, R. E. Strategic Management: A Stakeholder Approach. – First Edition. – Boston: Harpercollins College Div, January 1984. – 275 p. – Текст непосредственный

184. Galbraith, J. K., Economics and the Public Purpose, Boston, Houghton Mifflin Company, 1973, 334 p. – Текст непосредственный

185. IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information // IFRS URL: [https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements.html/](https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards-issb/english/2023/issued/issbs1/) content/ dam/ ifrs/publications/html-standards-issb/english/2023/issued/issbs1/ (дата обращения: 12.09.2023). – Текст непосредственный

186. IFRS S2 Climate-related Disclosures // IFRS URL: <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-for-ifrs-sustainability-disclosure-standards/ifrs-s2/> (дата обращения: 12.09.2023). – Текст непосредственный

187. Kagirowa M., Kontsevaya S. Development of organic production as a condition for sustainability of Russian agriculture // Proceedings of the International scientific conference Hradec Economic Days. Hradec Králové. Czech Republic. 2022. June 9–10. Vol. 12(1). P. 306-318. doi: 10.36689/uhk/hed/2022-01-030 – Текст непосредственный

188. Kociszewski Karol: Sustainable development of agriculture: Theoretical aspects and their implications // Economic and Environmental Studies (E&ES). Opole University. Faculty of Economics. Opole. 2018. Vol. 18, Issue 3, P. 1119-1134, URL: <https://doi.org/10.25167/ees.2018.47.5> – Текст непосредственный

189. Philipp Aerni. What is sustainable agriculture? Empirical evidence of diverging views in Switzerland and New Zealand // Ecological Economics. 2009. Vol. 68. Issue 6. P. 1872-1882. URL: <https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2008.12.016>; – Текст непосредственный

190. Rozélia Laurett, Arminda Paço, Emerson Wagner Mainardes Sustainable Development in Agriculture and its Antecedents, Barriers and Consequences – An Exploratory Study // Sustainable Production and Consumption. Vol. 27. 2021. P.



298-311. URL: <https://doi.org/10.1016/j.spc.2020.10.032> – Текст непосредственный

191. Solomons D. Economic and Accounting concepts of Income. Accounting Theory and Policy. – San Diego, 1987. – Текст непосредственный

192. Sustainable Development Goals. United Nations. URL: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/> – Текст непосредственный

193. Velten S., Leventon J., Jager N., Newig J. What Is Sustainable Agriculture? A Systematic Review. // Sustainability. 2015. Vol. 7 (6). URL: <https://doi.org/10.3390/su7067833> – Текст непосредственный

## Приложения

### Приложение А

**Бухгалтерский баланс**  
на 31 декабря 20 20 г.

Организация \_\_\_\_\_ Форма по ОКУД \_\_\_\_\_  
 Дата (число, месяц, год) \_\_\_\_\_ по ОКПО \_\_\_\_\_  
 Идентификационный номер налогоплательщика \_\_\_\_\_ ИНН \_\_\_\_\_  
 Вид экономической деятельности \_\_\_\_\_ по ОКВЭД 2 \_\_\_\_\_  
 Организационно-правовая форма/форма собственности \_\_\_\_\_ по ОКОПФ/ОКФС \_\_\_\_\_  
 Единица измерения: тыс. руб. \_\_\_\_\_ по ОКЕИ \_\_\_\_\_  
 Местонахождение (адрес) \_\_\_\_\_

Коды	
0710001	
384	

Бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту  ДА  НЕТ

Наименование аудиторской организации/фамилия, имя, отчество (при наличии) индивидуального аудитора \_\_\_\_\_

Идентификационный номер налогоплательщика аудиторской организации/индивидуального аудитора  
 Основной государственный регистрационный номер аудиторской организации/индивидуального аудитора

ИНН  
ОГРН/  
ОГРНИП

Пояснения	Наименование показателя	На <u>31.12.</u> <u>20 23</u> г.	На 31.12. <u>20 22</u> г.	На 31.12. <u>20 21</u> г.
	<b>АКТИВ</b>			
	<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
	Нематериальные активы	-	-	-
	Арендованное имущество	760	1410	1698
	Земельные активы	113331	113351	112000
	Внеоборотные биологические активы	34368	34640	35450
	Материальные основные средства	45000	49100	48000
	Доходные вложения в материальные ценности	-	-	-
	Финансовые вложения	-	-	-
	Отложенные налоговые активы	-	-	-
	Прочие внеоборотные активы	1606	1606	1606
	<b>Итого по разделу I</b>	<b>195065</b>	<b>200107</b>	<b>198744</b>
	<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
	Запасы	112735	117233	111949
	в том числе:			
	материальные запасы	10479	13373	12390
	биологические запасы	30056	33060	39500
	оборотные биологические активы	72200	70800	60059
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	2123	-	20
	Дебиторская задолженность	1565	2848	4529
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	-	-	-
	Денежные средства и денежные эквиваленты	33	29	68
	Прочие оборотные активы	-	-	-
	<b>Итого по разделу II</b>	<b>116456</b>	<b>120110</b>	<b>116566</b>
	<b>БАЛАНС</b>	<b>311521</b>	<b>320217</b>	<b>316320</b>

Форма 0710001 с. 2

Пояснения	Наименование показателя	На <u>31.12.</u> 20 <u>23</u> г.	На 31.12. 20 <u>22</u> г.	На 31.12. 20 <u>21</u> г.
	<b>ПАССИВ</b>			
	<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	208682	208682	208682
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	( - )	( - )	( - )
	Переоценка внеоборотных активов	12458	12458	12458
	Добавочный капитал (без переоценки)	-	-	-
	Резервный капитал	2510	2508	2431
	Капитал (фонд) формирования внеоборотных активов	8568	8872	8087
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	21000	20000	21600
	Итого по разделу III	253217	252520	253258
	<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
	Заемные средства	4657	7463	10582
	Отложенные налоговые обязательства	-	-	-
	Оценочные обязательства	-	-	-
	Прочие обязательства	11502	9725	2326
	Итого по разделу IV	16159	17188	12908
	<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
	Заемные средства	229	979	229
	Кредиторская задолженность	32624	40266	39304
	Доходы будущих периодов	2963	4220	5717
	Оценочные обязательства	6329	5044	4904
	Прочие обязательства	-	-	-
	Итого по разделу V	42145	50509	50154
	<b>БАЛАНС</b>	<b>311521</b>	<b>320217</b>	<b>316320</b>

Руководитель \_\_\_\_\_  
 (подпись) (расшифровка подписи)

“ \_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 20 20 г.

## Отчет об устойчивом развитии сельскохозяйственной организации

за 20\_\_ г.

наименование

Показатели организации	Ед. изм.	Значения показателей		Индексы индикаторы (коэффициенты) показателей
		фактические за отчетный год	в среднем за последние 5 лет	
1	2	3	4	5
<b>А. Нефинансовые показатели экономической эффективности</b>				
Урожайность 1га площади посева сельскохозяйственных культур (группы культур)	ц			
Продуктивность 1 головы животного	ц, г			
Валовое производство основной продукции	ц			
И т.д.				
Комплексный коэффициент устойчивости (произведение индексов графы 5)	X	X	X	
<b>Б. Финансовые показатели экономической и социальной эффективности</b>				
Валовое производство продукции в оценке по справедливой стоимости	тыс. руб.			
Прибыль от продажи продукции (работ, услуг)	тыс. руб.			
Производительность труда в расчете на 1 работника или на 1 чел.-час	тыс. руб.			
Оплата труда одного работника за месяц	тыс. руб.			
И т.д.				
Комплексный коэффициент устойчивости (произведение индексов графы 5)	X	X	X	
<b>В. Нефинансовые и финансовые показатели природно-экологической эффективности</b>				
Трудоемкость производства продукции	чел.-час			
Фондоемкость, руб. (ФЕ)	руб.			
Материалоемкость, руб. (МЕ)	руб.			
И т.д.				
Комплексный коэффициент устойчивости (произведение индексов графы 5)	X	X	X	
<b>Интегрированный коэффициент (индикатор) устойчивости развития (произведение комплексных коэффициентов устойчивости)</b>	X	X	X	