Трибуна молодого ученого

УДК: 338.2
JEL: M42

Степанян Сергей Сейранович [1]

[1] Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Ленинградский проспект, 49, Москва, 125993, Россия.
[1] АО "БДО Юникон", Варшавское шоссе, дом 125 строение 1, секция 11, пом. I, Москва, 117587, Россия.
https://orcid.org/0000-0002-1820-391X
[1] Степанян Сергей Сейранович, старший специалист по аудиту, магистрант программа «Аудит и финансовый консалтинг», Москва.
Email: sergsergserg26@rambler.ru

Научный руководитель: Бровкина Наталья Дмитриевна, к.э.н., доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Москва.
E-mail: NDBrovkina@fa.ru

ОСОБЕННОСТИ АУДИТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

Аннотация

В данной статье рассматриваются результаты исследования особенностей аудита биологических активов в сельскохозяйственных организациях. Раскрываются теоретические подходы разных авторов к определению данной категории активов. Разработана классификация биологических активов, что облегчает отражение на счетах бухгалтерского учета. Особое внимание уделяется проблемам, с которыми аудитор сталкивается в ходе аудита. Выделяются основные особенности сельскохозяйственных организаций, что обусловлено спецификой бизнес-процессов.

Предмет/Тема. Особенности аудита биологических активов в сельскохозяйственных организациях

Цели/Задачи. Раскрыть специфику аудита биологических активов

Методология. Основные методы исследования – сравнение, анализ и системный подход.

Результаты/Выводы. Биологические активы в сельскохозяйственном секторе играют достаточно важную роль, поэтому необходимо улучшать и совершенствовать не только саму систему сельского хозяйства, но также и систему бухгалтерского учета, и нормативно-правовую базу, на которую опираются деятели сельскохозяйственного рынка. Стоит отметить, что особенности аудита биологических активов напрямую связаны со спецификой деятельности сельскохозяйственных организаций, отсутствием классификации биологических активов, трудностями оценки справедливой стоимости и раскрытием информации в финансовой отчетности.

Ключевые слова: *аудит биологических активов; справедливая стоимость; биотрансформация, классификация биологических активов.*

Young Scientist's Tribune

Sergey S. Stepanyan
[1] Financial University under the Government of the Russian Federation
[1] AO "BDO Unicon"
[1] Stepanyan Sergey Seyranovich, senior audit specialist, master's degree program «Audit and financial consulting», Moscow. Email: sergsergserg26@rambler.ru

Scientific Supervisor: Natalia D. Brovkina, Ph. D., Associate Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting at the Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow. E-mail: NDBrovkina@fa.ru

FEATURES OF THE AUDIT OF BIOLOGICAL ASSETS

Annotation

The article shows that the results of the study of the features of the audit of biological assets in agricultural organizations. The theoretical approaches of different authors to the definition of this category of assets are revealed. The classification of biological assets has been developed, which makes it easier to reflect them in accounting accounts. Special attention is paid to the problems that the auditor faces during the audit. The main features of agricultural organizations are highlighted, which is due to the specifics of business processes.

Subject/Topic Features of the audit of biological assets in agricultural organizations.

Goals/Objectives Disclose the specifics of the audit of biological assets.

Methodology The main research methods were such methods as comparison, analysis and a systematic approach.

Results/Conclusions Biological assets in the agricultural sector play a important role, so it is necessary to improve and improve not only the agricultural system itself, but also the accounting system, and the regulatory framework on which agricultural market actors rely. It is worth noting that the specifics of the audit of biological assets are directly related to the specifics of the activities of agricultural organizations, the lack of classification of biological assets, difficulties in assessing fair value and disclosure of information in the financial statements.

Keywords: *audit of biological assets; fair value; biotransformation, classification of biological assets.*

Сельское хозяйство - одно из важнейших и необходимых направлений предпринимательства для любой страны. Доля сельского хозяйства составляет 3,6% от ВВП России по данным 2020 года, что подтверждает значимость данного сектора. Как и в любом другом бизнесе, агробизнес использует активы, которые необходимо надлежащим образом учитывать и представлять в отчетности.

Процесс глобализации экономики привел к стандартизации бухгалтерского учета между странами. В этом контексте процесс создания международных стандартов бухгалтерского учета была начата с целью минимизировать информационную асимметрию между странами и стандартизировать принципы бухгалтерского учета. Конвергенция российского бухгалтерского учета и бухгалтерского учета в соответствии с

требованиями международных стандартов - актуальная тема. Одинаково интересны разные принципы бухгалтерского учета и разные концепции в соответствии с международными и российскими стандартами бухгалтерского учета. Не исключение и понятие «биологический актив», которое не используется в российской практике бухгалтерского учета, но активно используется в международных стандартах финансовой отчетности [2].

Цель аудита биологических активов – формирование мнения о достоверности отражения биологических активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Вопрос становления теории, совершенствования методического обеспечения аудита в России нашли отражение в трудах таких известных ученых, как Р.П. Булыга, Н.Д. Бровкина, М.В. Мельник, А.Е. Суглобов, А.А. Савин, А.Д. Шеремет и др. Однако многие аспекты исследуемой проблемы остаются дискуссионными и требуют научных исследований и обоснований.

Российские компании в настоящее время используют ФСБУ 6/01 «Учет основных средств» для учета биологический активов, которые предназначены к использовать более одного года.

В соответствии с ФСБУ 5/01 «Запасы» учитываются животные для выращивания и откорме, а также посев сельскохозяйственных культур.

В 2007 году были опубликованы следующие проекты: положение по бухгалтерскому учёту «Учет биологических активов», которое было дополнено рядом комментариев и методических рекомендаций. В основу данных проектов был положен стандарт финансовой отчетности международного характера (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Однако, так и не были приняты.

В 2020 году был утвержден ФСБУ госфинансов «Биологические активы», который будут применять государственные бюджетные и автономные учреждения для своей отчетности с 2022 года. В данном стандарте раскрываются требования по учету биологических активов в бюджетной сфере.

Далее рассмотрим ряд определений понятия «биологические активы», которые были выдвинуты научными деятелями и представлены в таблице 1.

Важность выделения биологических активов в отдельную категорию обусловлено тем, что бухгалтерская (финансовая) отчетность служит базой для совершения тех или иных действий, касающихся будущего организации – как на внутреннем, так и на внешнем уровне. С помощью рассматриваемой информации становится возможным дальнейший анализ, планирование и примерный план расходования бюджета, финансовое распределение его долей. Иными словами, для бухгалтерского учета работа с биологическими активами и их классификация позволит в дальнейшем

более структурированно работать с информацией как на макроуровне, так и на микроуровне.

Таблица 1 - Подходы к определению «биологических активов» в качестве учетного объекта / Table 1-Approaches to the definition of "biological assets" as an accounting object

Яковлева Я.С.	Биологические активы - животные или растения, которые применяются в аграрном секторе экономики. Иными словами, они выращиваются и используются в настоящий момент времени и на дальнейшую перспективу.
Чернявская С.А.	Биологические активы - активы, которые находятся в распоряжении сельскохозяйственных организаций. Как только производственный цикл заканчивается, активы такого формата становятся сельскохозяйственной продукцией. К биологическим активам относятся животные и растения, используемые в сельскохозяйственной деятельности.
Ситдикова Л.Ф.	Биологические активы — это живые объекты хозяйственной деятельности по производству сельскохозяйственной продукции, позволяющие получить экономическую выгоду в результате управляемой биотрансформации в ходе неоднократного их использования в воспроизводственном процессе.
Палий В.Ф.	Биологические активы – это растения и животные, применяемые для сельскохозяйственной деятельности, т. е. выращиваемые на продажу, замену или для увеличения их численности в целях получения сельскохозяйственной продукции в настоящем и будущем. Они могут многократно или только разово использоваться для сбора сельскохозяйственной продукции.
Марион Дж.С.	Биологические активы – это все, что рождается, растет и умирает, включая однолетние и многолетние культуры, животных, домашнего скота и племенного поголовья. Такие активы представляют собой значительную долю организаций сельского хозяйства.

Источник: составлено автором

По нашему мнению, биологические активы можно охарактеризовать следующим образом: биологические активы - это живые растения или животные, которые подвергаются биотрансформацию для производства сельскохозяйственных продуктов или других биологических активов.

После биотрансформации происходит процесс сбора продукции, который из себя представляет отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива.

Сельскохозяйственная продукция – продукция, которая была собрана с биологических активов организации [7].

Первая особенность, которую стоит выделить – это различия отражения биологических активов в ФСБУ И МСФО. Основные различия представлены в таблице 2.

Таблица 2 - Различия отражения биологических активов в РСБУ и МСФО/ Table 2-Differences in the reflection of biological assets in RAS and IFRS

ФСБУ	МСФО
Порядок оценки внеоборотных биологических активов	
Биологические активы принимаются к учету по первоначальной или переоцененной стоимости (ФСБУ 6/2020). Данный вид активов учитываются в составе основных средств.	Первоначально оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (п. 12 IAS 41 "Сельское хозяйство"). Если справедливую стоимость нельзя оценить, то измеряется по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.
Порядок оценки оборотных биологических активов	
В соответствии с ФСБУ 5/2020 оборотные биологические активы оцениваются по первоначальной стоимости в составе запасов.	Согласно п.12 IAS 41 в момент первоначального признания и на конец каждого отчетного периода биологический актив должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, кроме случая, когда справедливую стоимость нельзя надежно оценить. Стоит отметить, что для сельскохозяйственной продукции не применяется IAS 41. В таком случае учет ведется соответствии с IAS 2 «Запасы». Изменения в отношении справедливой стоимости биологических активов должны быть отражены в Отчете о совокупном доходе.
Государственные субсидии, относящихся к биологическому активу	
Субсидия, которая относится к биологическому активу принимается к учету в составе доходов будущих периодов (п. 9 ФСБУ 13/2000).	Безусловная государственная субсидия, относящаяся к биологическому активу, подлежит признанию в качестве дохода тогда, когда государственная субсидия становится подлежащей получению (п. 34 IAS 41).

Источник: составлено автором.

Вторая особенность связана со спецификой деятельности, а также особенностью различных видов биологических актив.

Согласно международному стандарту МСФО (IAS) 41, животные и растения являются биотрансформируемыми существами, поэтому могут стать причиной ряда последствий, среди которых:

1) активный рост, вырождение и воспроизводство биологических активов, вследствие чего происходит сильное изменение благосостояния;

2) возможность производства ряда сельскохозяйственных товаров, таких как шерсть и так далее [9].

Биотрансформация состоит из процессов роста, дегенерации, продукции и воспроизводства, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения.

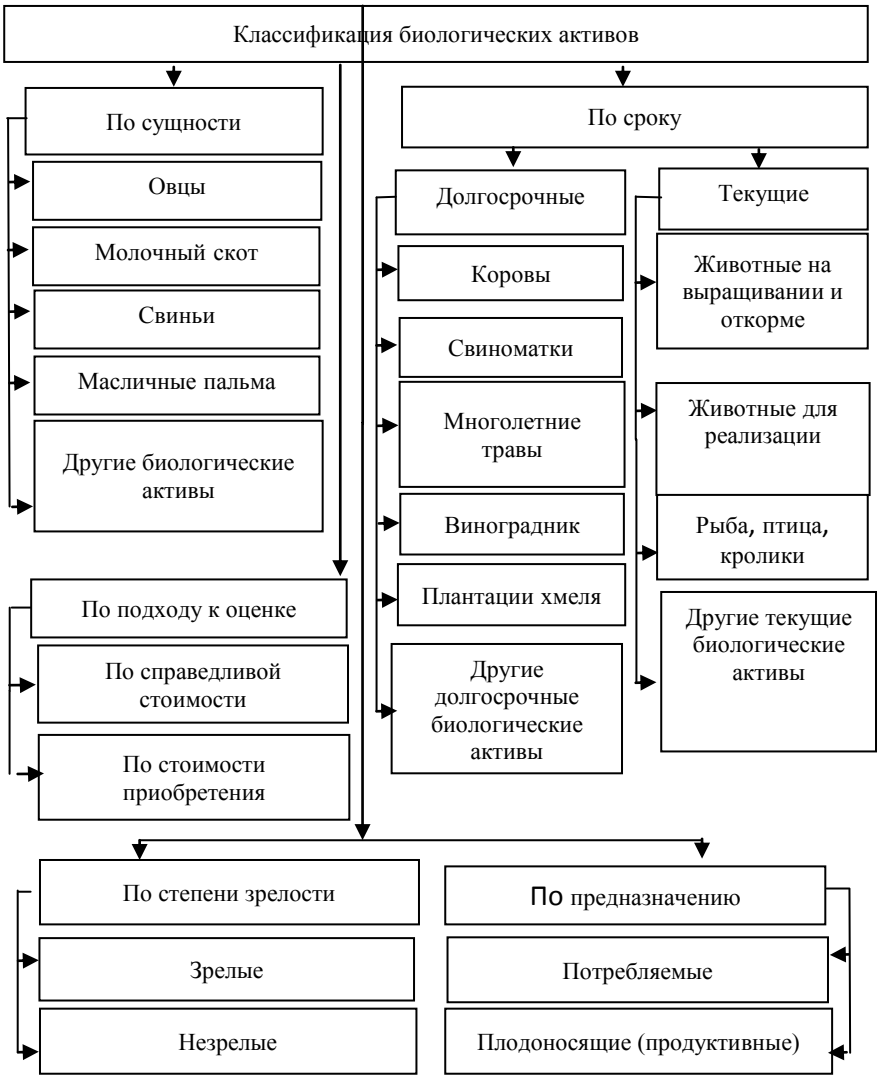

Схема 1 - Классификация биологических активов / Scheme 1- Classification of biological assets

Источник: составлено автором.

Сельское хозяйство включает в себя разные виды деятельности, которые существенным образом отличаются друг от друга. Однако имеются характеристики, которые объединяют данные виды деятельности, а в частности:

– Способность к изменению. Все биологические активы подлежат

биотрансформации, что является спецификой данного вида активов.

– Управление изменениями. Благодаря управлению процесса биотрансформации создаются благоприятные условия для осуществления сельскохозяйственной деятельности. Данная характеристика является отличительной чертой от других видов деятельности. В случае, если процесс сбора продукции, получаемой из неуправляемых природных источников, то данный вид деятельности нельзя отнести к сельскому хозяйству.

– Оценка изменений. Одним из важнейших характеристик данного вида активов [3].

В результате биотрансформации могут быть следующие изменения:

– изменения, сопровождаемые ростом, вырождением или размножением;

– производство сельскохозяйственной продукции, например, молоко.

Третья особенность, которую стоит выделить – это отсутствие общепринятой классификации биологических активов, что затрудняет отражение данного вида активов на счетах бухгалтерского учета. Для устранения данной проблемы произведена систематизация и группировка видов биологических активов, в результате чего была получена классификация, которая представлена на схеме 1.

Следующая особенность – оценка биологических активов по справедливой стоимости. Часто отсутствуют активные рынки в регионе функционирования организации. Как показывает мировой опыт многие регионы не имеют активные рынки, что затрудняет справедливую оценку. В таком случае применяются доходный и затратный метод, что подразумевает использование определенных профессиональных суждений.

Стоит отметить, что отсутствуют разработанные методики расчета справедливой стоимости. Бывают случаи, когда для оценки биологических активов привлекается внешний оценщик-эксперт, так как аудитор не имеет достаточно знаний для оценки данного вида биологического актива.

Последняя особенность – это раскрытия в финансовой отчетности. Данная проблема может оказать влияние на качество информации. Особенно стоит выделить заинтересованных сторон (стейкхолдеров).

В настоящее время одним из важнейших мероприятий по совершенствованию представлению информации является удовлетворение интересов внутренних и внешних пользователей отчетности.

Таким образом, выделены особенности аудита биологических активов, что обусловлено со спецификой деятельности сельскохозяйственных организаций, отсутствием классификации биологических активов, трудностями оценки справедливой стоимости и раскрытием информации в финансовой отчетности.

Список источников:

1. Берёза (2019) – *Берёза А.О. Оценка биологических активов по справедливой стоимости* // Мир новой экономики. 2019. №3 С.59-70.
2. Берёза (2019) – *Берёза А.О. Основные проблемы раскрытия информации о биологических активах в финансовой отчетности* // Вестник ВГУ. 2019. №2 С.80-86.
3. Зюзин (2010) – *Зюзин Ю.И. Особенности методики аудита биологических активов в сельскохозяйственных организациях* // Учет и статистика. 2010. №4 С.20-23.
4. Кузнецова (2020) – Кузне*цова И.С. Организация бухгалтерского учета на предприятиях сельского хозяйства: специфика и перспективы развития* // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2020. №12-4 С.126-129.
5. Марченкова (2020) – *Марченкова Е.Г. Перспективы внедрения МСФО для российских сельскохозяйственных предприятий* // Скиф. 2020. №9 (49) С.125-129.
6. Овчаров, Терехов (2020) – *Овчаров А.О., Терехов А.М. Эконометрический анализ использования биологических активов в сельскохозяйственных организациях* // Статистика и экономика. 2020. №1 С. 79-82.
7. Точиева, Галаева (2019) – *Точиева Л.К., Галаева Ж.Б. Учёт биологических активов* // Colloquium-journal. 2019. №2-6 С.26-28.
8. Хасанова (2020) – *Хасанова А.А. Теоретические аспекты совершенствования бухгалтерского учета биоактивов в аграрном секторе экономики в соответствии с международными стандартами* // Образование и право. 2020. №7.
9. Яковлева (2020) – *Яковлева Я.С. Биологические активы в российской и международной практике* // Экономика и бизнес. 2020. №8. С.204- 208.
10. Яковлева (2020) – Яко*влева Я.С. Новации в учете биологических активов: влияние на экономическую безопасность организаций сельского хозяйства* // StudNet. 2020. №11 С. 87-91.

Reference:

Birch (2019) – *Birch A.O. Valuation of biological assets at fair value* // World of a new economy [Ocenka biologicheskix aktivov po spravedlivoj stoimosti // Mir novoj e`konomiki]. 2019. No. 3 P.59-70 [in Russian]

Birch (2019) – *Birch A.O. The main problems of disclosing information about biological assets in financial statements* // Vestnik VSU. Series: Economics and Management [Osnovny`e problemy` raskry`tiya informacii o biologicheskix aktivax v finansovoj otchetnosti // Vestnik VGU]. 2019. No. 2 pp. 80-86 [in Russian]

Zyuzin (2010) – Zyuzin Yu.I. Features of the methodology for auditing biological assets in agricultural organizations // Accounting and statistics [Osobennosti metodiki audita biologicheskix aktivov v sel`skoxozyajstvenny`x organizaciyax // Uchet i statistika]. 2010. No. 4 P.20-23 [in Russian]

Kuznetsova (2020) – *Kuznetsova I.S. Organization of accounting at agricultural enterprises: specificity and development prospects* // International Journal of Humanities and Natural Sciences [Organizaciya buxgalterskogo ucheta na predpriyatiyax sel`skogo xozyajstva: specifika i perspektivy` razvitiya

// Mezhdunarodny`j zhurnal gumanitarny`x i estestvenny`x nauk]. 2020. No. 12-4 P.126-129 [in Russian]

Marchenkova (2020) – *Marchenkova E.G. Prospects for the implementation of ifrs for Russian agricultural enterprises* // Skif [Perspektivy` vnedreniya MSFO dlya rossijskix sel`skoxozyajstvenny`x predpriyatij // Skif]. 2020. No. 9 (49) P.125-129 [in Russian]

Ovcharov, Terekhov (2020) – *Ovcharov A.O., Terekhov A.M. Econometric analysis of the use of biological assets in agricultural organizations* // Statistics and Economics [E`konometricheskij analiz ispol`zovaniya biologicheskix aktivov v sel`skoxozyajstvenny`x organizaciyax // Statistika i e`konomika]. 2020. No. 1 S. 79-82 [in Russian]

Tochieva, Galaeva (2019) – *Tochieva L.K., Galaeva Zh.B. Accounting for biological assets* [Uchët biologicheskix aktivov]. // Colloquium-journal. 2019. No 2-6 P.26-28 [in Russian]

Khasanova (2020) – *Khasanova A.A. Theoretical aspects of improving the accounting of bioactives in the agricultural sector of the economy in accordance with international standards* // Education and Law [Teoreticheskie aspekty` sovershenstvovaniya buxgalterskogo ucheta bioaktivov v agrarnom sektore e`konomiki v sootvetstvii s mezhdunarodny`mi standartami // Obrazovanie i pravo.]. 2020. No. 7 [in Russian]

Yakovleva (2020) – *Yakovleva Ya.S. Biological assets in Russian and international practice* // Economics and business: theory and practice [Biologicheskie aktivy` v rossijskoj i mezhdunarodnoj praktike // E`konomika i biznes]. 2020. No 8. S.204-208 [in Russian]

Yakovleva (2020) – *Yakovleva Ya.S. Innovations in the accounting of biological assets: the impact on the economic security of agricultural organizations* [Novacii v uchete biologicheskix aktivov: vliyanie na e`konomicheskuyu bezopasnost` organizacij sel`skogo xozyajstva] // StudNet. 2020. No.11 S. 87-91 [in Russian]