

УДК 657.1

АРБАТСКАЯ ТАТЬЯНА ГЕОРГИЕВНА

к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения,
Байкальский государственный университет,
г. Иркутск, Российская Федерация,
e-mail: ArbatskayaTG@bgu.ru

DOI:10.26726/1812-7096-2024-5-272-282

РАЗВИТИЕ ПРАВИЛ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ

Аннотация. В статье раскрываются теоретические и методические основы бухгалтерского (бюджетного) учета биологических активов в условиях применения Федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы». Постепенное совершенствование системы бухгалтерского (бюджетного) учета в сельскохозяйственном секторе обусловило появление нового вида активов – биологических активов, включающих такие объекты, как культивируемые животные, растения и грибы. Рассматриваются вопросы новой классификации биологических активов, их состав и их выделение от других учетных объектов – биологических ресурсов, непродуцированных активов, материальных запасов, биологической продукции. Анализируются способы первоначальной и последующей оценки биологических активов, которые должны применять сельскохозяйственные организации бюджетной сферы согласно новому федеральному стандарту. Проведен сравнительный анализ норм, регулирующих оценку биологических активов в национальном и международном стандартах, выявлены отличия. Сделан вывод, что предложенный новым стандартом порядок оценки биологических активов следует рассматривать положительно, поскольку при возможности использования нормативно-плановой цены биологических активов указанный порядок не увеличивает трудоемкость учетной работы. Внесены предложения по уточнению раскрытия информации в бухгалтерском балансе о биологических активах исходя из срока их использования.

Ключевые слова: биологические активы, биологическая продукция, оценка, справедливая стоимость, организации бюджетной сферы.

ARBATSKAYA TATYANA GEORGIEVNA

Ph.D. in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting
and Taxation, Baikal State University, Irkutsk, Russian Federation,
e-mail: ArbatskayaTG@bgu.ru

DEVELOPMENT OF ACCOUNTING RULES FOR BIOLOGICAL ASSETS IN PUBLIC SECTOR ORGANIZATIONS

Annotation. The article reveals the theoretical and methodological foundations of the accounting (budgetary) accounting of biological assets in the context of the application of the Federal Accounting Standard of Public Finance "Biological assets". The gradual improvement of the accounting (budgetary) accounting system in the agricultural sector has led to the emergence of a new type of asset – biological assets, including objects such as cultivated animals, plants and fungi. The issues of a new classification of biological assets, their composition and their separation from other accounting objects – biological resources, unproduced assets, inventories, biological products are considered. The methods of initial and subsequent assessment of

biological assets, which should be used by agricultural organizations in the public sector according to the new federal standard, are analyzed. A comparative analysis of the norms regulating the assessment of biological assets in national and international standards has been carried out, and differences have been identified. It is concluded that the proposed new standard for the evaluation of biological assets should be viewed positively, since, if possible, the use of the normative and planned price of biological assets, this procedure does not increase the complexity of accounting work. Proposals have been made to clarify the disclosure of information in the balance sheet on biological assets based on the period of their use.

Keywords: *biological assets, biological products, valuation, fair value, public sector organizations.*

1. Введение

Укрепление национальной продовольственной безопасности России в среднесрочной и долгосрочной перспективе связано с расширением производства сельскохозяйственной продукции, включая продукцию животноводства и растениеводства.

Для получения необходимой биологической продукции в сельскохозяйственных организациях бюджетной сферы культивируются различные биологические активы - животные, грибы и растения, учет которых достаточно сложен и имеет специфические особенности.

Вопросам организационно-методических и практических аспектов учета и оценки биологических активов в организациях частного и государственного секторов экономики посвящены труды таких ученых, как Алборов Р.А., Козменкова С.В., Джикия М.К. [1], М. Алексеева [2], Клычова Г.С., Закирова А.Р., Клычова А.С., Ситдикова Л.Ф. [3], Сигидов Ю.И., Коровина М.А. [4] и других. Существенные изменения в бухгалтерском (бюджетном) учете биологических активов произошло в 2022 г., при вступлении в силу одноименного ФСБУ государственных финансов «Биологические активы» (далее – ФСБУ ГФ «Биологические активы», Стандарт)¹, что подтверждает актуальность настоящего исследования и его практическую значимость.

2. Основная часть

2.1. Понятие и критерии признания биологических активов

В период до 2023 года в сельскохозяйственных организациях бюджетной сферы биологические активы, достигшие зрелости, и используемые в качестве средств труда, учитывались в составе основных средств на синтетическом счете 101 «Основные средства» по группе 07 «Биологические ресурсы». Те биологические активы, которые были предназначены для продажи, а также активы на выращивании и откорме, используемые в качестве посадочного материала, приплод молодняка и другие аналогичные активы, подлежали учету на синтетическом счете 105 «Материальные запасы» как предметы труда. Следовательно, биологические активы в зависимости от их функциональной роли отражались в составе основных средств или материальных запасов. Вступивший в силу с 01.01.2022г. ФСБУ государственных финансов «Биологические активы» кардинально изменил подходы к бухгалтерскому (бюджетному) учету и биологических активов и раскрытию информации о них в отчетности.

ФСБУ ГФ «Биологические активы» применяется в отношении живых организмов - животных, растений и грибов, культивируемых для получения биологической продукции, в том числе древесины, естественный рост и восстановление которых находятся под непосредственным контролем, ответственностью и управлением организации бюджетной сферы для осуществления сельскохозяйственной деятельности².

Согласно Стандарту, основными группами биологических активов, как и ранее, являются активы на выращивании и откорме, а также активы, достигшие зрелости (рис. 1). Таким образом, стандарт применяется в отношении тех живых организмов, которые организации бюджетной

¹ Приказ Минфина России от 16.12.2020 №310н: Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы»

² п. 6 приказа Минфина России от 16.12.2020 №310н: Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы»

сферы выращивают и содержат как для получения биологической продукции, так и для целей разведения и продажи.



Рис. 1. Группы биологических активов

При организации бухгалтерского учета активов необходимо различать такие учетные объекты, как биологические активы и биологические ресурсы, основное отличие между которыми заключается в том, что биологические ресурсы не предназначены для применения в процессе биотрансформации и получения биологической продукции, а подлежат использованию для иных целей, в том числе для: ется в цели их нахождения в организации.

Как следует из разъяснений Минфина, изложенных в методических рекомендациях по применению Стандарта³, биологические ресурсы не предназначены для применения в процессе биотрансформации и получения биологической продукции, а подлежат использованию для иных целей, в том числе для:

- обеспечения обороны и безопасности государства и населения, осуществления правоохранительной и оперативно-розыскной деятельности (служебные собаки)
- осуществления перевозок грузов (лошади, верблюды, волы);
- отдыха и развлечения населения, украшения зданий и помещений, в том числе находящихся в зоопарках и ботанических садах (декоративные животные и растения);
- образовательной или научной деятельности (подопытные животные – мыши, лягушки, морские свинки, кролики и т.д.);
- собственных нужд (озеленение, декоративные цветы и т.д.);
- другой деятельности, не являющейся сельскохозяйственной.

Поэтому биологические ресурсы, в зависимости от их функциональной роли и срока использования, подлежат учету в составе основных средств или материальных запасов.

Кроме этого, земельные участки и находящиеся на них многолетние насаждения необходимо учитывать отдельно, даже если они неотделимы друг от друга и были приобретены совместно. При этом земельные участки подлежат учету в составе непроектированных активов, а насаждения – в составе биологических активов.

Биологические активы, как и другие виды нефинансовых активов, подлежат признанию при выполнении следующих условий согласно п. 47 ФСБУ ГФ «Концептуальные основы»⁴:

³ Письмо Минфина России от 29.11.2021 N 02-07-07/96775: О направлении методических рекомендаций по применению федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы»

⁴ Приказ Минфина России от 31.12.2016 №256н: Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»

1. объект соответствует своему определению;
2. организация контролирует актив, полученный в результате прошлых событий;
3. существует уверенность получения организацией будущих экономических выгод или полезного потенциала, связанных с данным активом;
4. стоимость актива можно надежно измерить.

Особенности реализации указанных условий в отношении биологических активов заключаются в следующем:

Во-первых, как и многие другие виды нефинансовых активов, биологические активы - сельскохозяйственные животные, растения, грибы и другие виды, имеют материально-вещественную форму. Следовательно, биологические активы выступают объектом интереса субъекта гражданских прав, который обусловлен их ценностью.

Во-вторых, подтверждением контроля со стороны организации могут быть, например, право собственности на крупный рогатый скот, его клеймение и маркировка при приобретении или рождении. В-третьих, будущая экономическая выгода или полезный потенциал заключается, как правило, в основных физических характеристиках биологического актива (вес, продуктивность, неприхотливость к рациону, устойчивость к болезням и др.).

Биологическая продукция, полученная результате процессов биотрансформации, также не учитывается в составе биологических активов, а является видом материальных запасов. Согласно ФСБУ государственных финансов «Запасы» 5 биологическая продукция должна быть учтена в составе готовой продукции на аналитическом счете 105 07 «Готовая продукция». По мнению А.В. Глущенко, С.В. Солодковой [5], явная необходимость выделения биологической продукции из общей категории готовой продукции не прослеживается, поскольку особенности ее учета не установлены. По нашему мнению, расширение категорийного аппарата и закрепление определенных применяемых терминов является положительным аспектом развития бухгалтерского (бюджетного) учета.

В таблице 1 приведены примеры биологических активов и биологической продукции.

Таблица 1

Биологические активы и биологическая продукция

Биологический актив	Биологическая продукция
овца корова хлопчатник тростник (растение) свинья кустарник виноградник плодово-ягодное дерево	шерсть молоко хлопок тростник (собранный урожай) туша лист виноград собранные фрукты, ягоды

Поскольку в бухгалтерской отчетности активы представляются с подразделением на долгосрочные и краткосрочные, считаем целесообразным Минфину России дополнить унифицированные формы бухгалтерского баланса (ф. 0503730, ф. 0503130) строкой 111 «из них внеоборотные». Также необходимо раскрывать информацию в пояснениях о биологических активах с подразделением на долгосрочные (внеоборотные) и краткосрочные (оборотные).

2.2. Нормативное регулирование бухгалтерского (бюджетного) учета биологических активов

⁵ Приказ Минфина России от 07.12.2018 №256н: Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы»

⁶ п. 26 Приказа Минфина России от 31.12.2016 №260н: Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»

В настоящее время учет нефинансовых активов в сельскохозяйственных организациях бюджетной сферы регулируется следующими нормативными правовыми актами:

1. ФСБУ государственных финансов «Биологические активы»⁷;
2. ФСБУ государственных финансов «Основные средства»⁸;
3. ФСБУ государственных финансов «Непроизведенные активы»⁹;
4. ФСБУ государственных финансов «Запасы»¹⁰;
5. Единый план счетов №157н и инструкция по его применению¹¹;
6. План счетов по соответствующему типу учреждения;
7. Методические рекомендации по применению ФСБУ государственных финансов «Биологические активы»¹²;
8. Методические указания по применению ФСБУ государственных финансов «Основные средства»¹³;
9. Методические рекомендации по применению ФСБУ государственных финансов «Запасы»¹⁴.

В основу разработки национальных стандартов были взяты МСФО ОС¹⁵. В частности, ФСБУ государственных финансов «Биологические активы» был разработан на методологических и методических положениях МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство». С другой стороны, МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство» рассматривает более широкий спектр вопросов, касающихся не только биологических активов, но и полученной от них сельскохозяйственной (биологической) продукции. Как указан выше, в российской нормативной правовой базе эти вопросы регулируются двумя стандартами – ФСБУ государственных финансов «Биологические активы» и ФСБУ государственных финансов «Запасы».

В таблице 2 проведем сравнительный анализ положений МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство» и национальных стандартов учета.

В МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство» приводится определение сельскохозяйственной деятельности, а также указывается, что она включает разнообразные виды деятельности, в том числе животноводство, лесоводство, выращивание однолетних или многолетних сельскохозяйственных культур, разведение садов и плантаций, цветоводство и аквакультуру (в том числе рыбоводство)¹⁶.

Также МСФО ОС 27 содержит положения в отношении учета и раскрытия в отчетности информации о биологических активах и процессах биотрансформации, о сборе сельскохозяйственной продукции.

⁷ Приказ Минфина России от 16.12.2020 №310н: Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы»

⁸ Приказ Минфина России от 31.12.2016 №257н: Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства»

⁹ Приказ Минфина России от 28.02.2018 №34н: Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Непроизведенные активы»

¹⁰ Приказ Минфина России от 07.12.2018 №256н: Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы»

¹¹ Приказ Минфина России от 01.12.2010 №157н: Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению

¹² Письмо Минфина России от 29.11.2021 №02-07-07/96775: О направлении методических рекомендаций по применению федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы»

¹³ Письмо Минфина России от 15.12.2017 №02-07-07/84237: О направлении Методических указаний по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства», утв. Приказом Минфина России от 31.12.2016 № 257н

¹⁴ Письмо Минфина России от 01.08.2019 N 02-07-07/58075: О направлении Методических рекомендаций по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы»

¹⁵ https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=16828 (дата обращения 22.01.2024).

¹⁶ https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=16828 (дата обращения 22.01.2024)

**Сравнительный анализ положений МСФО ОС 27
«Сельское хозяйство» и национальных стандартов**

Термин	Определение		
	МСФО ОС 27	ФСБУ ГФ «Биологические активы»	ФСБУ ГФ «Запасы»
Сельскохозяйственная деятельность	осуществляемое организацией управление биотрансформацией и сбором биологических активов в целях: продажи; безвозмездного распространения или реализации за символическую плату; переработки в сельскохозяйственную продукцию или производства дополнительных биологических активов для последующей продажи, безвозмездного распространения или реализации за символическую плату	отсутствует	отсутствует
Биологический актив	живые организмы: животные или растения	организмы (животные, растения, грибы), культивируемые для получения биологической продукции, естественный рост и восстановление которых находятся под непосредственным контролем, ответственностью и управлением субъекта учета, осуществляемых им в целях выполнения государственных (муниципальных) полномочий (функций), деятельности по выполнению работ, оказанию услуг	
Группа биологических активов	совокупность живых организмов: животных или растений со сходными характеристиками	совокупность объектов, классифицируемых как биологические активы, сходных по своим характеристикам и способам использования, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности обобщенными показателями	
Биотрансформация	включает процессы роста, вырождения, производства и размножения, которые вызывают качественные или количественные изменения в биологическом активе	отсутствует	процессы роста, вырождения, продуцирования и размножения живых организмов (животных, растений, грибов), культивируемых для получения биологической продукции, чей естественный рост и восстановление находятся под непосредственным контролем, ответственностью и управлением субъекта, которые вызывают качественные или количественные изменения в биологическом активе
Сельскохозяйственная продукция	результат, полученный (собранный) от биологических активов организации	отсутствует	биологическая продукция - сельскохозяйственная и иная продукция как результат деятельности по биотрансформации, полученная (собранная) от биологических активов, предназначенные для отчуждения продукты биотрансформации объектов основных средств, произведенных активов, биоресурсов, не находящихся на балансе субъекта учета, относящихся к животному и растительному миру
Сбор (получение) сельскохозяйственной продукции	отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива	отсутствует	отсутствует

В отличие от МСФО ОС 27, в отечественных стандартах определение сельскохозяйственной деятельности не приводится. В российской законодательной базе определение сельского хозяйства как вида экономической деятельности установлено Федеральным законом от 29.12.2006 №264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства». Согласно п.2 ст.1. Закона №264-ФЗ, сельское хозяйство – это экономическая деятельность по производству сельскохозяйственной продукции, оказанию услуг в целях обеспечения населения российскими продовольственными товарами, промышленности сельскохозяйственным сырьем и содействия устойчивому развитию территорий сельских поселений и соответствующих межселенных территорий.

Как видно из таблицы 2, определения иных терминов в отношении рассматриваемых объектов в МСФО ОС и отечественных стандартах, в целом, схожие. Вместе с тем, приведенные в ФСБУ государственных финансах определения зачастую носят более точный и подробный характер. В частности, к биологическим активам согласно ФСБУ относятся не только животные и растения, но и грибы, а также конкретизированы цели их нахождения в организации бюджетной сферы.

Как отечественные стандарты, так и МСФО ОС 27 исключают из сферы своего рассмотрения ряд активов – земли сельскохозяйственного назначения, нематериальные активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью и биологические активы для иных целей, в том числе, для собственных нужд или оказания услуг. Учет земель регулируют МСФО ОС 17 «Основные средства» и МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость», если земельный участок является объектом инвестиционной недвижимости. Нематериальные активы, используемые в сельском хозяйстве, учитываются в соответствии с МСФО ОС 31 «Нематериальные активы». Также МСФО ОС 27 применяется к сельскохозяйственной продукции только в момент ее сбора, а не до и после него. В этой части положения международных и отечественных стандартов схожи.

Представляется логичным, что обработка сельскохозяйственной продукции после сбора является продолжением сельскохозяйственной деятельности (например, переработка винограда в вино). Вместе с тем, вопросы учета переработки сельскохозяйственной продукции регулируют иные стандарты, в частности, МСФО ОС 12 «Запасы». Таким образом, понятийный аппарат в рассматриваемых международных и отечественных стандартах целом, совпадает.

Несмотря на то, что ФСБУ государственных финансов «Биологические активы» вступил в силу с 01.01.2022 г., отдельный синтетический счет 113 «Биологические активы», предназначенный для учета таких активов, появился только с 01.01.2023 г. при вступлении в силу приказа Минфина России от 21.12.2022 № 192н, вносящего изменения в Единый план счетов и инструкцию по его применению. В результате изменений ранее существовавшие подходы к классификации биологических активов по группам сохранились - активы на выращивании и откорме и активы, достигшие зрелости. При этом был введен отдельный синтетический счет для их учета, а также аналитические счета по видам и возрастным группам биологических активов. Следовательно, с 01.01.2023 г. счета учета основных средств и материальных запасов для биологических активов не применяются.

Выделение отдельных синтетических и аналитических счетов для учета биологических активов следует рассматривать положительно, поскольку это позволяет формировать необходимую информацию для пользователей с целью управления этими объектами и определения финансового результата от их использования и реализации.

2.3. Первоначальная и последующая оценка биологических активов

.Развитие бухгалтерского (бюджетного) учета биологических активов приводит к усложнению их стоимостной оценки.

Согласно разд. IV ФСБУ ГФ «Биологические активы», оценка биологических активов при первоначальном признании осуществляется по первоначальной стоимости, которая зависит от способа их поступления в организацию - в результате обменных или необменных операций.

Способы формирования первоначальной стоимости биологических активов при их принятии к бухгалтерскому (бюджетному) учету отражены на рис. 2.

Как видно на рисунке 2, во многих случаях в качестве первоначальной стоимости биологических активов предусмотрено использование справедливой стоимости.

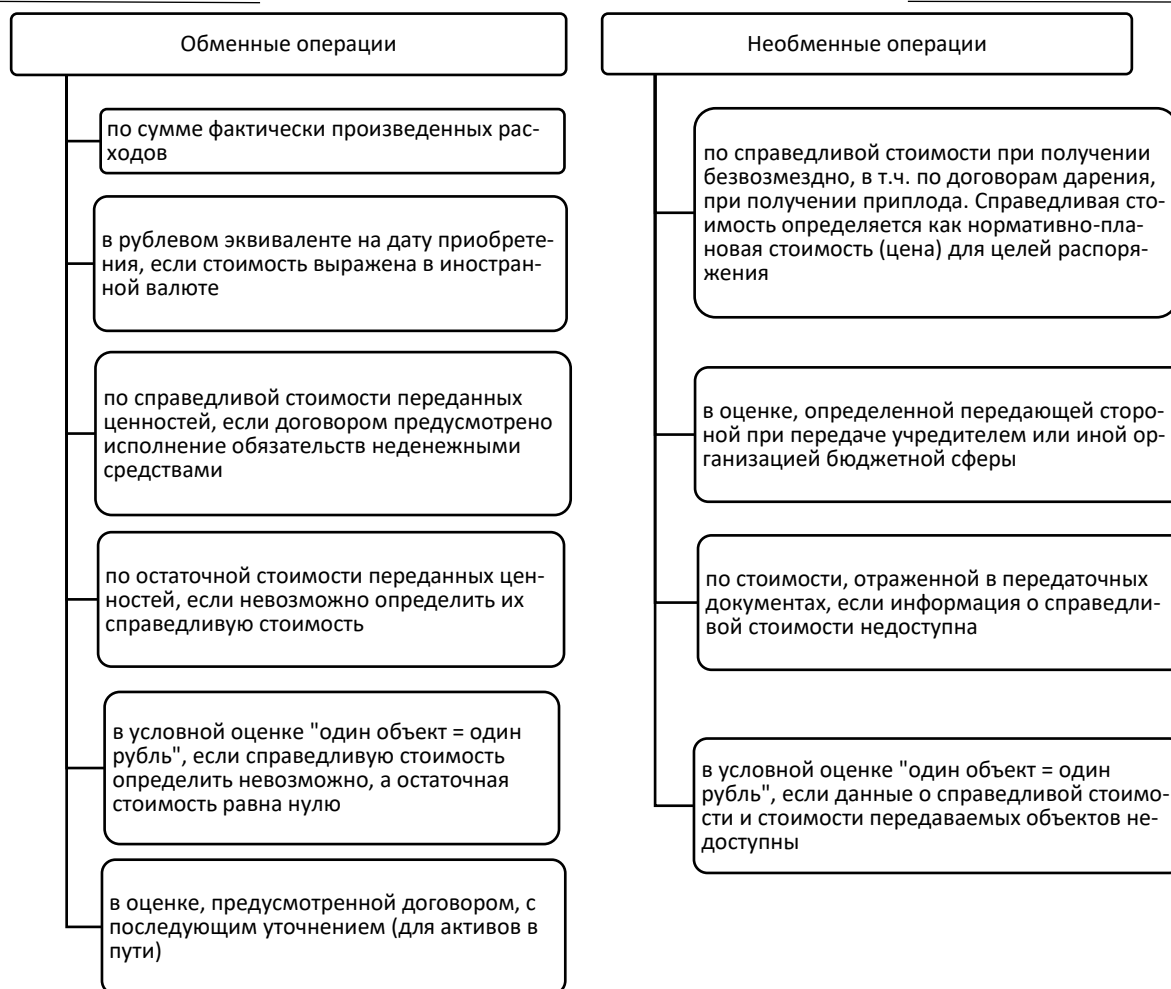


Рис. 2. Способы формирования первоначальной стоимости биологических активов

Также согласно п. 22 стандарта, на каждую отчетную дату биоактив необходимо переоценивать до справедливой стоимости, определяемой как нормативно-плановая стоимость (цена) для целей распоряжения и реализации.

Также на основании п. 220 Инструкции к единому плану¹⁷ счетов справедливую стоимость методом рыночных цен необходимо определять при определении суммы возмещения ущерба, подлежащего взысканию с виновного лица при выбытии биологических активов в результате хищений, недостач, гибели и т.д.

На основе вышеизложенного можно сделать вывод, что отечественным стандартом закреплено применение справедливой стоимости при оценке биологических активов в ряде случаев и в отдельных из них уточняется метод ее определения – метод рыночных цен или использование нормативно-плановой стоимости (цены). Вместе с тем, оценка по справедливой стоимости не является единственно возможной и при поступлении биологических активов в результате обменных операций оценка осуществляется традиционно по сумме фактически понесенных затрат.

В отличие от ФСБУ ГФ «Биологические активы», МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство», исходит из того, что во всех возможных случаях наилучшей оценкой биологических активов является

¹⁷ Приказ Минфина России от 01.12.2010 №157н: Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению

их справедливая стоимость. Поэтому, согласно международному стандарту МСФО ОС 27, биоактивы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, транспортных и других расходов, как при первоначальном признании, так и на каждую отчетную дату. Вместе с тем, если справедливую стоимость биоактива надежно оценить нельзя и альтернативные расчеты являются безусловно недостоверными, в этом случае актив подлежит оценке по себестоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценения. При появлении возможности надежной оценки актива по справедливой стоимости, организация должна оценить его по этой стоимости, за вычетом сопутствующих расходов. Таким образом, положения ФСБУ и МСФО ОС в части порядка определения справедливой стоимости отличаются. В том числе, отечественный стандарт не предусматривает вычитание из справедливой стоимости предполагаемых расходов на продажу, транспортных и других расходов, связанных со сделкой по продаже или иной формы выбытия биологических активов.

Несмотря на то, что оценка по справедливой стоимости закрепились в отечественных законодательных и нормативных правовых актах, практическое ее применение зачастую бывает затруднительным. Актуальность и проблемы оценки активов по справедливой стоимости давно обсуждаются в трудах отечественных ученых: В.Г. Гетьман, Карташов В.С.[6], И.В. Косорукова, А.А. Абалакин [7], Л.В. Попова, И.А. Маслова, А.Ю. Бондарева [8], И.А. Слободняк [9], Е.М. Сорокина, С.А. Макаренко [10, 11] и в более ранних работах автора [12].

Как указано выше, в подавляющем большинстве случаев в качестве справедливой стоимости биологических активов используется нормативно-плановая цена¹⁸. Вместе с тем, такой метод не вполне соответствует ФСБУ государственных финансов «Концептуальные основы»¹⁹.

ФСБУ ГФ «Концептуальные основы» предусматривает два метода определения справедливой стоимости:

- 1) метод рыночных цен;
- 2) метод амортизированной стоимости замещения.

При использовании метода рыночных цен справедливая стоимость актива определяется как текущая рыночная стоимость на активном рынке. Для этого используются данные о текущих рыночных ценах с аналогичными или схожими активами без отсрочки платежа в открытом доступе или документально подтвержденные данные, полученные от независимых экспертов, например, оценщиков. Обязательным условием является документальное подтверждение рыночных цен. Если же в данном регионе активный рынок биологических активов и биологической продукции отсутствует, в качестве справедливой стоимости необходимо использовать нормативно-плановую стоимость (цену) единицы данного вида (группы) биологического актива, сельскохозяйственной продукции, установленную для целей распоряжения или реализации. Считаем, что указанные нормы ФСБУ государственных финансов «Биологические активы» и «Запасы» следует рассматривать положительно, т.к. при отсутствии активного рынка организации вправе устанавливать свою цену на биологические активы и биологическую продукцию. Это существенно упрощает ведение бухгалтерского (бюджетного) учета.

3. Выводы

Подводя итог исследованию, следует отметить, что биологические активы, используемые в сельскохозяйственных организациях бюджетной сферы, являются специфическими активами, имеющими особенности учета и оценки. Развитие и стандартизация правил бухгалтерского (бюджетного) учета биологических активов позволяет организовать их надлежащий учет и раскрытие качественной информации в отчетности. На основе проведенного исследования сделан вывод, что, несмотря на противоречивость мнений относительно использования справедливой стоимости, оценка биологических активов по нормативно-плановой цене в качестве выразителя справедливой стоимости может иметь широкое распространение, поскольку не является трудоемкой. Для повышения информативности бухгалтерской (бюджетной) отчетности предложено

¹⁸ п.14 Приказа Минфина России от 16.12.2020 №310н: Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы»

¹⁹ Приказ Минфина России от 31.12.2016 №256н: Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»

дополнить унифицированные формы балансов организаций бюджетной сферы строками для отражения долгосрочных (внеоборотных) и краткосрочных (оборотных) биологических активов.

Литература

1. Глуценко А.В. О нормативном регулировании бухгалтерского учета материальных запасов в государственном секторе экономики / А.В. Глуценко, С.В. Солодова // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. - 2020. - № 14. - С. 2 - 12.
2. Алборов Р.А. Квалиметрическая бухгалтерия учета сельскохозяйственной продукции, земельных и биологических активов / Р.А. Алборов, С.В. Козменкова, М.К. Джикия. - DOI: 10.24891/ia.26.7.754 // *Международный бухгалтерский учет*. - 2023. - № 7. - С. 754 - 768.
3. Алексеева М. Организация и ведение учета биологических активов / М. Алексеева // *Казенные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение*. - 2022. - № 1. - С. 15 - 26.
4. Клычова Г.С. Методические подходы к учету биологических активов растениеводства / Г.С. Клычова, А.Р. Закирова, А.С. Клычова, Л.Ф. Ситдикова // *Международный бухгалтерский учет*. - 2015. - № 23. - С. 14 - 26.
5. Сигидов Ю.И. Оценка краткосрочных биологических активов молочного скотоводства по справедливой стоимости / Ю.И. Сигидов, М.А. Коровина // *Международный бухгалтерский учет*. - 2014. - № 36. - С. 2 - 12.
6. Гетьман В.Г. Сравнительный анализ использования справедливой стоимости и альтернативных методов оценки в МСФО / В.Г. Гетьман, В.С. Карташов. - DOI: 10.24891/ia.24.9.986 // *Международный бухгалтерский учет*. - 2021. - № 9. - С. 986 - 1000.
7. Косорукова И.В. Формирование справедливой стоимости активов в России: сравнительный анализ, проблемы и решения / И.В. Косорукова, А.А. Абалякин. - DOI: 10.24891/ia.23.11.1220 // *Международный бухгалтерский учет*. - 2020. - № 11. - С. 1220 - 1239.
8. Попова Л.В., Маслова И.А., Бондарева А.Ю. Условия использования справедливой стоимости в практической деятельности / Л.В. Попова, И.А. Маслова, А.Ю. Бондарева // *Аудиторские ведомости*. - 2017. - № 1-2. - С. 76 - 84.
9. Слободняк И.А. Использование некоторых концепций финансового менеджмента при оценке объектов финансового учета / И.А. Слободняк. - DOI: 10.17150/2500-2759.2023.33(3).459-465 // *Известия Байкальского государственного университета*. - 2023. - Т. 33, № 3. - С. 459-465.
10. Сорокина Е.М. Возможности и проблемы применения международных стандартов финансовой отчетности в России / Е.М. Сорокина // *Известия Байкальского государственного университета*. - 2016. - Т. 26, № 3. - С. 469-477.
11. Сорокина Е.М. Оценка активов организации по справедливой стоимости / Е.М. Сорокина, С.А. Макаренко // *Известия Иркутской государственной экономической академии*. - 2004. - № 4. - С. 17-21.
12. Арбатская Т.Г. Особенности раскрытия информации об активах сектора государственного управления в балансе / Т.Г. Арбатская. - DOI: 10.17150/2500-2759.2022.32(4).660-671 // *Известия Байкальского государственного университета*. - 2022. - Т. 32, № 4. - С. 660-671.

References

1. Glushchenko A.V., Solodova S.V. About the regulatory regulation of accounting of inventories in the public sector of the economy. *Buhgalterskij uchet v byudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2020, no. 14. pp. 2-12. (In Russian). EDN: RTAJHO.
2. Alborov R.A., Kozmenkova S.V., Dzhikiya M.K. Qualimetric accounting for agricultural products, land and biological assets. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*, 2023, no. 7. pp 754-768 (In Russian). EDN: VHOTNI. DOI: 10.24891/ia.26.7.754.
3. Alekseeva M. Organizaciya i vedenie ucheta biologicheskikh aktivov. *Kazennye uchrezhdeniya: buhgalterskij uchet i nalogooblozhenie*, 2022, no. 1. pp. 15 – 26 (In Russian).
4. Klychova G.S., Zakirova A.R., Klychova A.S., Sitdikova L.F. Methodological approaches to accounting of biological assets in the cultivation of plants. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*, 2015, no. 23. pp. 14 – 26 (In Russian). EDN: TZXLRJ.
5. Sigidov YU.I. Korovina M.A. Ocenka kratkosrochnyh biologicheskikh aktivov molochnogo skotovodstva po spravedlivoj stoimosti. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*, 2014. no. 26. pp. 2-12 (In Russian).
6. Get'man V.G., Kartashov V.S. A comparative analysis of the use of fair value and alternative valuation methods in IFRS. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*, 2021. no. 9. pp. 986-1000. (In Russian). EDN: TSNCNS. DOI: 10.24891/ia.24.9.986.
7. Kosorukova I.V., Abalakin A.A. Assets fair value measurement in russia: a comparative analysis, issues and solutions. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*, 2020. no. 11. pp. 1220-1239. (In Russian). EDN: ECEEUD. DOI: 10.24891/ia.23.11.1220.

8. *Popova L.V., Maslova I.A., Bondareva A.Ju. Terms of use of fair value in practice. Aditorskie vedomosti = Audit reports, 2017. no. 1-2. pp. 76-84. (In Russian). EDN: XVKROJ.*
9. *Slobodnyak I.A. Using of some concepts of financial management in the evaluation of objects of financial accounting. Izvestiya Baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University, 2023. vol. 33, no. 3. pp. 459-465. (In Russian). EDN: TUNXOC. DOI: 10.17150/2500-2759.2023.33(3).459-465.*
10. *Sorokina E.M. Opportunities and Challenges for Implementation of International Financial Reporting Standards in Russia. Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy, 2016, vol. 26, no. 3. pp. 469-477. (In Russian). EDN: WAOPXZ. DOI: 10.17150/1993-3541.2016.26(3).469-477.*
11. *Sorokina E.M., Makarenko S.A. Ocenka aktivov organizacii po spravedlivoj stoimosti. Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy, 2004. no. 4. pp. 17 – 21.*
12. *Arbatskaya T.G. Features of disclosure of information about assets of public administration sectors in the balance sheet. Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy, 2022, vol. 32, no. 4, pp. 660-671. (In Russian). EDN: SAXXKB. DOI: 10.17150/2500-2759.2022.32(4).660-671*