

УДК 332.01

*А. А. Грачева*

ФКОУ ВО «Академия права и управления Федеральной службы исполнения наказаний»,  
Рязань, e-mail: all-grachev@yandex.ru

## **РОЛЬ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЯ ДВИЖЕНИЯ И СОХРАННОСТИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ**

**Ключевые слова:** биологические активы, казенные учреждения, учетная политика, себестоимость, реклассификация, обесценение активов, система внутреннего контроля.

В статье изучена роль учетной политики в системе внутреннего контроля движения и сохранности биологических активов. Рассмотрены вопросы учета и контроля биологических активов с учетом специфики сельскохозяйственной деятельности казенных учреждений пенитенциарной системы. Установлено, что поскольку учреждение самостоятельно формирует учетную политику, определяет ее структуру, состав и наименование разделов, то учетную политику учреждения возможно идентифицировать в качестве одного из основных инструментов системы внутреннего контроля. Статья носит теоретико-прикладной характер и направлена на дальнейшее изучение вопросов организации контрольных мероприятий в рамках проверки вопросов движения и сохранности биологических активов подсобных участков учреждений пенитенциарной системы.

*A. A. Gracheva*

Academy of Law and Management of the Federal Penitentiary Service, Ryazan,  
e-mail: all-grachev@yandex.ru

## **THE ROLE OF ACCOUNTING POLICY IN THE SYSTEM OF CONTROL OF MOVEMENT AND SAFETY OF BIOLOGICAL ASSETS**

**Keywords:** biological assets, state-owned institutions, accounting policy, cost, reclassification, asset impairment, internal control system.

The article considers the role of accounting policy in the system of internal control of movement and safety of biological assets. The issues of accounting and control of biological assets have been studied, taking into account the specifics of agricultural activities of state institutions of the penitentiary system. It is established that since the institution independently forms the accounting policy, determines its structure, composition and name of sections, the accounting policy of the institution can be identified as one of the main tools of the internal control system. The article is of a theoretical and applied nature and is aimed at further studying the issues of organizing control measures within the framework of checking the movement and safety of biological assets of subsidiary plots of penitentiary institutions.

Пенитенциарная система России, уровень ее развития, является важнейшим индикатором развития общества и государства. На нее возложены весьма значимые социально-экономические задачи и функции: в сфере исправления, воспитания, образования, ресоциализации, а в ряде случаев даже социализации осужденных, их медицинское, вещевое, продовольственное обеспечение, трудовая адаптация, обеспечение безопасности граждан государства и другое. В созданных правовых условиях вопросы совершенствования деятельности учреждений уголовно-исполнительной системы, их финансово-хозяйственной и производственной деятельности имеют актуальное значение ввиду знаковой государственной задачи – повышение качества оказываемых государственных услуг, выполнения госу-

дарственных работ и исполнения государственных функций в условиях повышения финансово-хозяйственной самостоятельности хозяйствующего субъекта. Перевод учреждений уголовно-исполнительной системы в статус казенных представляет собой стратегическую задачу повышения их конкурентоспособности, самообеспечения и высокоэффективного выполнения государственных функций. Учреждения имеют право заниматься приносящей доход деятельностью [8]. Ряд казенных учреждений пенитенциарной системы имеет свои подсобные хозяйства. Содержание подсобных хозяйств и сельскохозяйственных участков этих учреждений преследует цель не только извлечение прибыли, но и обеспечение собственных нужд в сельскохозяйственных товарах.

Цель исследования – изучение роли учетной политики в системе контроля движения и сохранности биологических активов, выработке единых подходов к проведению контрольных мероприятий, с учетом специфики деятельности сельскохозяйственных участков, определяющих особенности учета и формирования отчетности казенных учреждений пенитенциарной системы.

### Материалы и методы исследования

Исходными материалами для исследования послужил анализ положений федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов (СГС) «Биологические активы» (утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16.12.2020 № 310н); СГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» (утвержден приказом Минфина России от 31.12.2016 № 256н); СГС «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» (утвержден приказом Минфина России от 30.12.2017 № 274н), изучение научной литературы по вопросам организации учета и контроля.

В работе были использованы общенаучные методы анализа и синтеза, а также формально-логический методы.

### Результаты исследования и их обсуждение

Вопросы специфики сельскохозяйственной деятельности получили широкое освещение в научной литературе. Так, например, Алборов Р.А., Концевая С.М. [1] к числу общих характеристик сельскохозяйственной деятельности, характеризующих ее специфику, в том числе относят способность биологических активов к биотрансформации, то есть изменению.

К биологическим активам относятся живые организмы (животные, растения, грибы), культивируемые для получения биологической продукции (в том числе древесины). Такое определение установлено СГС «Биологические активы». Способность биологических активов к биотрансформации, а именно, к естественному росту и восстановлению определяет особенности функционирования систем бухгалтерского учета и контроля в учреждении.

В настоящее время выделены две основные группы биологических активов: 1) био-

логические активы не достигшие своей биологической зрелости; 2) биологические активы достигшие своей биологической зрелости. В основу разделения биологических активов на группы положена их способность приносить экономическую выгоду в виде плодов и продукции. Так, биологические активы не достигшие своей биологической зрелости не обеспечивают учреждению возможности полноценного сбора биологической продукции, то есть плодов и урожая, это становится возможным лишь при наступлении полной биологической зрелости актива и достижения им параметров, которые позволяют приносить экономическую выгоду. Подробный состав групп биологических активов приведена в таблице.

Состав групп биологических активов

Группа биологических активов	
<i>не достигшие биологической зрелости:</i> животные на выращивании и откорме; многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала; многолетние насаждения, предназначенные для получения биологической продукции.	<i>достигшие биологической зрелости:</i> продуктивный и племенной скот; рыба, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел; однолетние насаждения, предназначенные для получения биологической продукции, в том числе рассады; многолетние насаждения, пригодные для сбора биологической продукции.

С учетом положений СГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора и Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» биологический актив относится к нефинансовым активам и должен отвечать критериям их признания в бухгалтерском учете. Биологические активы приносят учреждению экономическую выгоду, подлежат оценке, учету и контролю.

Обладая вещным правом на биологический актив учреждение должно обеспечить контроль движения и сохранности биологических активов с учетом их специфики, способности к биотрансформации и возможности перехода из одной учетной группы в другую. Эти и другие особенности биологических активов закрепляются в положениях учетной политики, являющейся одним из основных документов, закрепляющих методологию учета в учреждении.

Развитие методики оценки и учета биологических активов нашло отражение в трудах Алборова Р.А., Концевой С.М. [1], Вахрушиной М.А. [3], вопросы оценочных обязательств в работах Фастовой Е.В. [14], Кузнецовой И.В., Галиковой Н.Б. [9], порядок формирования себестоимости биологических активов исследовали Лисовская И.А., Чипуренко Е.В. [10], вопросы отражения в бухгалтерской отчетности освещены Проняевой Л.И., Кружковой И.И., Солодовник А.И. [12], порядок учета в организациях государственного сектора исследован, такими авторами как Суворова Т. [13], Алексеева М. [2], Иванова А. [7]. В работах указанных авторов изучена классификация биологических активов, порядок организации учетных операций по поступлению, перемещению и выбытию биологических активов, порядок их реклассификации и обесценения. Вместе с тем вопросы организации и проведения контрольных мероприятий в отношении биологических активов, с нашей точки зрения, нашли свое отражение в научной литературе не достаточно широко.

Исследование систем контроля, в том числе внутреннего, представлено в работах таких авторов как Глущенко А.В., Ковалевой Н.Ю. [5], Ендовицкий Д.А., Головин С.В., Спиридонова Н.Э. [6]. Система контроля рассматривается авторами как комплекс мер, которые принимаются руководством учреждения в целях предупреждения и выявления отрицательных факторов и событий. В работах указанных авторов нашли широкое отражение методы и элементы контроля, вместе с тем, отсутствует детализация контрольных мероприятий по объектам учета.

В целях организации контроля за сохранностью и движением биологических активов контрольное мероприятие начинается с проверки соблюдения положений учетной политики. Учитывая то, что положения по учету биологических активов действуют с января 2022 года, то казенными учреждениями должно быть принято решение о внесении изменений в учетную политику.

Следует отметить, что учреждение самостоятельно формирует учетную политику, определяет ее структуру, состав и наименование разделов. В рамках осуществления контрольного мероприятия, проверяющему в разделе учетной политики, посвященном учету биологических активов, необходимо проверить следующие аспекты.

1. Установлена ли в бухгалтерском учете единица биологических активов. Определяя единицу бухгалтерского учета биологического актива необходимо соблюдать принципы достоверности бухгалтерской отчетности и существенности информации, раскрываемой в этой отчетности. Чаще всего на практике единицей учета биологического актива признают однородную группу биологических активов. В нее, например, могут включаться животные по половозрастному составу, совокупность растений (деревьев, кустарников).

Таким образом, в рамках контрольных мероприятий необходимо установить, насколько выбранная единица бухгалтерского учета биологического актива обеспечивает формирование полной и достоверной информации об активах в бухгалтерской отчетности.

2. Установлен ли в учетной политике порядок формирования первоначальной стоимости биологических активов. При этом процесс формирования первоначальной стоимости объекта биологических активов будет зависеть от типа операции, посредством которой актив поступает в учреждение.

В рамках контрольного мероприятия проверяют правильность признания объектов биологических активов в бухгалтерском учете. Для этого исследуется компиляция событий хозяйственной деятельности и первичной документации по четырем основным контрольным точкам, отражающим факты движения биологических активов.

Первая контрольная точка – это дата поступления биологического актива. Биологический актив поступает в учреждение в результате обменных и необменных операций, которые определяют порядок формирования первоначальной стоимости актива и перечень первичной документации при постановке на учет.

Вторая контрольная точка – дата списания семенного или посадочного материала однолетних и многолетних насаждений. В рамках контрольного мероприятия должно быть установлено, что она совпадает с моментом признания в бухгалтерском учете однолетних и многолетних насаждений.

К третьей контрольной точке следует отнести дату оприходования приплода от биологических активов животноводства. Необходимо установить факт того, что приплод приходится в бухгалтерском учете

в момент его появления от биологического актива. При этом приплод не должен быть признан в составе биологического ресурса.

Четвертая контрольная точка – это дата проведения инвентаризации. Если в результате инвентаризации выявляются биологические активы их приходуют в бухгалтерском учете по справедливой стоимости.

Первоначальная стоимость биологических активов проверяется и в разрезе оценки фактических затрат на их приобретение. Изучаются первичные документы, подтверждающие фактические расходы на приобретение биологических активов, в их числе затраты на доставку его до места получения. Следует учитывать, что первоначальная стоимость биологического актива включает расходы на страхование доставки актива, суммы вознаграждений за оказание посреднических, информационных и консультационных услуг при приобретении биологического актива, а также иные платежи, которые непосредственно связаны с их приобретением.

3. В учетной политике казенное учреждение, по мимо прочего, устанавливает порядок определения стоимостных оценок биологических активов в результате их биотрансформации.

Учитывая данную особенность, а также принадлежность актива к той или иной отрасли сельскохозяйственной деятельности контрольные мероприятия должны охватывать проверку по группировочным счетам синтетического учета счета 0 110 00 000 «Затраты на биотрансформацию».

Научное обоснование процедур определения себестоимости биологических активов, изучение особенностей и специфики формирования себестоимости биологических активов казенными учреждениями нашли свое отражение в трудах Алексеевой М. [2], Глущенко А.В., Коваленко О.А. [5].

Анализ трудов указанных авторов, а также положений, изложенных в Методических рекомендациях по применению федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы» (письмо Минфина России от 29.11.2021 № 02-07-07/96775), позволяет сделать вывод, что себестоимость отдельных видов биологических активов определяется исходя из общего правила учета всех затрат, отнесенных на данный актив с учетом специфики отрасли сельского хозяйства.

Осуществляя контрольные мероприятия по оценке правильности формирования первоначальной стоимости биологического актива и правильности формирования его себестоимости необходимо учитывать, что фактические затраты учреждения, произведенные при осуществлении деятельности по биотрансформации биологического актива, не влияют на его последующую оценку.

Это же правило используется и при проверке обоснованности установления справедливой стоимости биологического актива, так как экономическая выгода от использования биологического актива рассчитывается исходя из его основных физических характеристик.

Справедливая стоимость биологического актива определяется как нормативно-плановая стоимость для целей распоряжения биологическим активом или его реализации. Поэтому в бухгалтерском учете учреждения проводится ежегодная переоценка биологических активов до справедливой стоимости с учетом рыночной конъюнктуры.

Результат оценки объекта биологических активов до справедливой стоимости учреждение отражает как финансовый результат. Соответственно в рамках контрольного мероприятия проверяется правильность оборотов по счету 0 401 10 176 «Доходы текущего года от оценки активов и обязательств».

Биологический актив обладает всеми признаками нефинансовых активов и в отношении них в учетной политике закрепляются признаки обесценения актива. В связи с чем контрольное мероприятие осуществляется методом сравнения балансовой стоимости объектов биологических активов, предназначенных для реализации с их нормативно-плановой стоимостью для целей распоряжения активом или его реализации, установленной на соответствующий отчетный период. Изучаются сроки такой оценки и порядок отражения в учете накопленного от обесценения биологических активов убытка.

Если, в отчетном периоде учреждение производило операции по перемещению биологических активов между группами, то контрольные мероприятия должны предусматривать проверку правильности реклассификации биологических активов.

В бухгалтерском учете понятие движения биологических активов характеризуется выбытием их из одной группы активов и от-

ражением в другой группе активов. Процедуры реклассификации биологических активов отражаются в учете одновременно и подлежат контролю. При этом важным моментом является, что и в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности стоимость биологических активов от операций реклассификации не меняется.

Устанавливается учетной политикой и порядок прекращения признания биологических активов. Прекращение признания биологического актива происходит при его списании, передаче сторонней организации, при совершении операций по продаже биологических активов, их дарении или обмене, а также при переводе биологических активов в состав биологической продукции. Для казенных учреждений пенитенциарной системы любая хозяйственная операция, предусматривающая прекращение права оперативного управления биологическим активом как объектом вещного права, сопровождается процедурами прекращения признания биологического актива.

4. Важным элементом учетной политики как инструмента контроля является закрепление порядка и сроков инвентаризации

биологических активов. Инвентаризационная комиссия учреждения должна определить, есть ли в учреждении объекты биологических активов, их сохранность.

### Заключение

Подход к планированию и осуществлению контрольных мероприятий должен позволять ревизору оценить факт того, что методы ведения бухгалтерского учета биологических активов, отражения информации о них в бухгалтерской отчетности, закрепленные в учетной политике и применяемые учреждением, позволяют пользователям отчетности получить полную и достоверную информацию об операциях по движению биологических активов.

Таким образом, грамотно сформированная учетная политика, позволяет учреждению избежать ошибок и недостатков в учете фактов хозяйственной деятельности учреждения и является действенным инструментом контроля, задача которого состоит в предупреждении возникновения нарушений и недостатков в процессе организации бухгалтерского учета биологических активов.

### Библиографический список

1. Алборов Р.А., Концевая С.М. Развитие методики оценки и учета биологических активов в соответствии с требованиями МСФО 41 «Сельское хозяйство» // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 2. С. 2-12.
2. Алексеева М. Организация и ведение учета биологических активов // *Казенные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2022. № 1. С. 15-26.
3. Вахрушина М.А., Мельникова Л.А. Международные стандарты финансовой отчетности / Под ред. проф. М.А. Вахрушиной. М.: Омега-Л, 2011. 567 с.
4. Глушенко А.В., Коваленко О.А. Гибкие отраслевые программные продукты автоматизации учетно-аналитического процесса предприятий АПК: проблемы и их решение // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2023. № 9. С. 10-28.
5. Глушенко А.В., Ковалева Н.Ю. Система внутреннего контроля в деятельности организации // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2022. № 13. С. 13-19.
6. Ендовицкий Д.А., Головин С.В., Спиридонова Н.Э. Особенности формирования системы внутреннего контроля в бюджетных учреждениях социальной сферы // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2023. № 11. С. 12-27.
7. Иванова А. Применение СГС «Биологические активы» // *Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2021. № 4. С. 10-17.
8. Козацкая В.Э., Грачева А.А., Везломцева С.Г. Федеральные казенные учреждения: вопросы гегерентности права и экономики: учебное пособие. Рязань: Академия права и управления Федеральной службы исполнения наказаний, 2019. 132 с.
9. Кузнецова И.В., Галикова Н.Б. Оценочные обязательства в бухгалтерском учете сельскохозяйственных организаций // *Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской / Науч. ред. Д.А. Ендовицкий, Н.Г. Сапожникова*. Воронеж: Воронежский ГАУ, 2012. С. 78-80.

10. Лесина Т.В. Формирование стоимости плодовых культур. Актуальные вопросы МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 34. С. 22-27.
11. Лисовская И.А., Чипуренко Е.В., Сидорова М.И. Модификация российской учетной техники в процессе внедрения международных стандартов финансовой отчетности: методическое обеспечение // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 19. С. 47-54.
12. Проняева Л.И., Кружкова И.И., Солодовник А.И. Биологические активы: экономическая интерпретация, оценка, проблемы отражения в отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 8. С. 2-8.
13. Суворова Т. Комментарий к Письму Минфина России от 29.11.2021 № 02-07-07/96775 «О направлении Методических рекомендаций по применению Федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы» // Бюджетные организации: акты и комментарии для бухгалтера. 2022. № 1. С. 65-73.
14. Фастова Е.В., Алборов Р.А., Концевая С.М. Учет биологических активов по справедливой стоимости в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2007. № 1. С. 33-39.