

УДК 33 DOI: 10.14451/1.231.132

Биологические активы в бюджетной сфере: проблемы квалификации и учет

© 2024 Кришталева Таисия Ивановна

Профессор кафедры аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, доктор экономических наук. Финансовый университет при Правительстве РФ, Россия, Москва.

E-mail: TIKrishtaleva@fa.ru

© 2024 Качкова Ольга Евгеньевна

Доцент кафедры аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, кандидат экономических наук. Финансовый университет при Правительстве РФ, Россия, Москва.

E-mail: oekachkova@fa.ru

Ключевые слова: биологические активы; биологические ресурсы; некультивируемые биологические ресурсы; биотрансформация; квалификация объектов учета; бюджетная сфера.

Статья посвящена важнейшей проблеме бухгалтерского учета в организациях бюджетной сферы – квалификации активов, признаваемых в учете в составе биологических активов. В условиях противоречивости и разночтений требований нормативных правовых актов не всегда объекты активов в учреждениях бюджетной сферы учитываются правильно. Много вопросов возникает с правильностью учета живых организмов (животных, рыб, растений, грибов и т.д.), которые являются объектами учета в бюджетной сфере. В бухгалтерском учете бюджетной сферы есть понятия «биологические ресурсы», «некультивируемые биологические ресурсы», «биологические активы», которые нередко ошибочно квалифицируются. Как вести учет таких активов, что входит в их состав, рассматривается в данной статье. Согласно результатам исследования были предложены элементы политики по учету биологических активов в учреждениях бюджетной сферы.

В бухгалтерском учете бюджетной сферы с 1 января 2022 года был введен федеральный стандарт бухгалтерского учета государственных финансов (далее ФСБУ ГФ) «Биологические активы» [17].

Введение данного стандарта было вызвано наличием в бюджетной сфере учреждений сельского, лесного хозяйства, охоты, рыболовства и рыбоводства, где возникает необходимость до-

стоверного учета и представления информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности о биологических активах. Количество федеральных государственных учреждений сельского, лесного хозяйства, охоты, рыболовства и рыбоводства (по данным государственной регистрации) представлено в таблице 1.

В соответствии с действующими нормативными правовыми актами бухгалтерского учета бюд-

Таблица 1. Количество федеральных государственных учреждений сельского, лесного хозяйства, охоты, рыболовства и рыбоводства (по данным государственной регистрации) [23].

	01.01.2020		01.01.2021		01.01.2022		01.01.2023	
	ед.	% к пред. году	ед.	% к пред. году	единиц	% к пред. году	ед.	% к пред. году
Всего федеральных государственных учреждений	14576	96,3	13681	93,9	12300	89,9	12010	97,6
из них:								
сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство, в т.ч.	224	94,1	213	95,1	224	105,2	195	87,1
растениеводство и животноводство, охота и предоставление соответствующих услуг в этих областях	209	94,1	198	94,7	210	106,1	183	87,1
лесоводство и лесозаготовки	9	100	9	100	9	100	9	100
рыболовство и рыбоводство	6	85,7	6	100	5	83,3	3	60

жетной сферы такие объекты, как растения, рыбы и животные могут признаваться:

1. биологическими ресурсами в составе основных средств;
2. некультивируемыми биологическими ресурсами в составе непроизведенных активов;
3. биологическими активами.

В условиях противоречивости и разночтений требований нормативных правовых актов в секторе бюджетной сферы возникает много вопросов, в каких случаях растения, рыбы и животные признаются теми или иными объектами бухгалтерского учета, как их квалифицировать и что такое биологические активы?

Животные и растения, которые выращиваются не с целью экономической выгоды, учитываются в составе основных средств на счете 0.101.07.000 «Биологические ресурсы». К ним относятся животные в зоопарке; служебные собаки, используемые для оперативно-розыскной деятельности; лошади в спортивных школах; многолетние растения и кустарники, которые

выращивают для озеленения города и др.

К некультивируемым биологическим ресурсам в составе непроизведенных активов, которые учитываются на счете 0.103.32.000, относятся:

- водные некультивируемые биологические ресурсы: рыбы, водные беспозвоночные, водные млекопитающие, водоросли, другие водные животные и растения, находящиеся в состоянии естественного роста и воспроизводства;
- некультивируемые биологические ресурсы животного мира;
- участки леса, находящиеся в состоянии естественного роста и возобновления на территории лесных участков в границах земель лесного фонда.

То есть, если звери стоят на учете в охотничьем хозяйстве, которое выдает лицензии на их отлов, они учитываются как некультивируемые биологические ресурсы в составе непроизведенных активов.

ФСБУ ГФ «Биологические активы» определяет критерии признания объектов биологическими

активами (п. 6). Живые организмы – животные, растения, грибы, включают в состав биологических активов, если одновременно выполняются следующие критерии:

- учреждение культивирует объекты для получения биологической продукции;
- учреждение контролирует и управляет естественным ростом и восстановлением объектов, а также несет за них ответственность;
- процесс получения биологической продукции является целью деятельности учреждения для выполнения государственного задания или получения дохода в рамках деятельности, приносящей доход.

Квалификация растений и животных в зависимости от направления использования:

1. Используемые для озеленения, перевозок, развлечений и отдыха, обеспечения обороны, защитные леса, парки, питомники для собственных нужд.
 - Основные средства.
 - Счет 0.101.07.000 «Биологические ресурсы».
2. Самостоятельно растущие/живущие в лесах и не входящие в зону ответственности учреждения.
 - Непроизведенные активы.
 - Счет 0.103.32.000 «Некультивируемые биологические ресурсы».
3. Выращиваемые для продажи, получения от них биологической продукции, восстановления/поддержания биологического разнообразия и т.п. в рамках исполнения возложенных функций.
 - Биологические активы.
 - Счет 0.113.00.000 «Биологические активы».
4. Используемые как семенной и посадочный материал до момента посадки/посева, Биологическая продукция. Животные, предназначенные для использования в научно-исследовательских целях.
 - Запасы.
 - Счет 0.105.06.000 «Прочие материальные запасы».

Примерами деятельности, когда животных учитывают в составе биологических активов, являются разведение и продажа племенных лошадей; разведение крупнорогатого скота для получения молочной продукции и мяса на продажу; разведение овец и коз для продажи мяса и шерсти; разведение свиней для продажи мяса и производства колбасных изделий. Также к биологическим активам относятся фруктовые сады, плодоносящие многолетние сельскохозяйственные культуры.

Для учета биологических активов предназначен счет 0.113.00.000 «Биологические активы».

Аналитический учет на счете 0.113.00.000 «Биологические активы» ведут в разрезе объектов биологических активов; групп или видов объектов биологических активов; наименований; сортов или возрастных групп и количества; ответственных лиц; местонахождения объектов, их адресов, мест хранения; правовых оснований поступления с учетом положений, предусмотренных отраслевыми особенностями (при необходимости). Учет биологических активов следует вести по видам и возрастным группам, а животных на откорме только по видам.

В первую группу включают активы, если они соответствуют параметрам, которые позволяют получать биологическую продукцию. Например, продуктивный скот. Во вторую группу – животные на выращивании и откорме, деревья в питомниках. Данные о группе, куда включить актив, должны быть отражены в первичных документах.

В учреждении по разведению пушного зверя – звери являются биологическими активами: молодняк, не достигший биологической зрелости, учитывается на счете 0.113.01.000 «Животные на выращивании». Выросшие пушные звери учитываются на счете 0.113.06.000 «Продуктивные и племенные животные».

Если биологические активы приобрели в результате необменной операции, то их первоначальная стоимость определяется по справедливой стоимости. Если определить справедливую стоимость невозможно, то биологические активы

оценивают по стоимости, которую определила передающая сторона. Если данных о стоимости от передающей стороны нет, то биологические активы оценивают в условной оценке: один объект – 1 руб.

Приплод от биологического актива также оценивается по справедливой стоимости. Справедливую стоимость определяют как нормативно-плановую стоимость. На практике для определения нормативно-плановой стоимости применяют нормативный метод. Приплод молодняка от племенных животных, то есть не биологическую продукцию, отражают по дебету счета 0.113.00.360 «Биологические активы» и кредиту счета 0.401.10.199 «Доходы текущего финансового года».

Найденные при инвентаризации излишки принимают к учету по справедливой стоимости, которую определяют также как нормативно-плановую стоимость.

Ежегодно во время инвентаризации биологические активы переоценивают до справедливой стоимости. Эту стоимость определяют как нормативно-плановую стоимость (цену) для целей распоряжения или реализации. Переоценку отражают в учете заключительными оборотами отчетного периода на отчетную дату. При этом результат, возникающий при переоценке объекта биологических активов до справедливой стоимости, относится на финансовый результат текущего (отчетного) периода как доходы от оценки активов.

Биологические активы, которые получают безвозмездно, принимают на основании акта приемки-передачи. К акту следует приложить документ-основание, например, договор дарения или заявление от физического лица. От госсектора вместе с актом приема-передачи получают Извещение. Решение о признании объектов нефинансовых активов не оформляют.

Решение (ф. 0510441) [13] нужно только в том случае, если при получении биологического актива не оформили акт приема-передачи. Например, есть только заявление о передаче био-

логического актива от отправителя.

Для формирования первоначальной стоимости биологического актива предназначен счет 0.106.07.360 «Вложения в биологические активы». Когда сформируется первоначальная стоимость, то актив принимают к учету – затраты списывают с аналитических счетов счета 0.106.07.360 «Вложения в биологические активы» на соответствующий аналитический счет счета 0.113.00.360 «Биологические активы».

Объект биологических активов принимается к учету: на дату получения этого актива в результате обменных и необменных операций; на дату списания семенного (посадочного) материала при признании однолетних и многолетних насаждений; на дату оприходования приплода от биологических активов животноводства, за исключением приплода, признаваемого в составе материальных запасов; на дату проведения инвентаризации при оприходовании биологических активов по результатам инвентаризации.

Биологический актив следует перенести на другой счет учета, если изменились условия использования объекта. Например, объект из группы «Биологические активы на выращивании и откорме» реклассифицируют в группу «Биологические активы, достигшие биологической зрелости». Или продуктивный скот, который перестал соответствовать критериям биологического актива, переносят со счета 0.113.00.000 «Биологические активы» в рабочий скот – в состав основных средств на счет 0.101.07.000 «Биологические ресурсы». При реклассификации стоимость актива не изменяют, а принимают к учету по его первоначальной стоимости. Если переносят объект из состава основных средств в состав биологических активов, вычитать сумму ранее начисленной амортизации не надо.

Амортизацию по объекту биологических активов не начисляют. Правилами ФСБУ ГФ «Биологические активы» это не предусмотрено. Поэтому, если переносят объекты из состава основных средств, амортизацию следует списать.

Ежегодно во время инвентаризации биологиче-

ские активы проверяют на признаки обесценения объекта, так как для биологических активов применяются положения ФСБУ ГФ «Обесценение активов» [18]. Пунктом 23 данного стандарта установлено, что выявление признаков обесценения актива осуществляется в рамках инвентаризации, проводимой учреждением в целях обеспечения достоверности данных годовой отчетности. Например, провести обесценение нужно, если выявили снижение продуктивности молочного скота. При выявлении признаков обесценения, балансовую стоимость объекта сравнивают с нормативно-плановой стоимостью (ценой) для целей распоряжения или реализации на отчетный период. Если балансовая стоимость превысила нормативно-плановую, в учете отражают убыток от обесценения записью: дебет сч. 0.401.20.274 «Убытки от обесценения активов», кредит сч. 0.114.90.462 «Обесценение биологических активов».

Причинами прекращения признания биологических активов в учете учреждений могут быть (п. 26 ФСБУ ГФ «Биологические активы»):

- перевод биологических активов в категорию биологической продукции;
- принятие решения о списании государственного (муниципального) имущества;
- передача другой организации бюджетной сферы;
- прекращение имущественных прав на биологический актив в результате продажи, дарения, обмена, распространения;
- иные основания, предусматривающие в соответствии с законодательством РФ прекращение права оперативного управления имуществом.

Одновременно должны соблюдаться критерии, прописанные в п. 27 ФСБУ ГФ «Биологические активы»:

1. субъект учета передал все существенные операционные риски и выгоды, связанные с распоряжением биологическим активом;
2. субъект учета больше не участвует в распоряжении биологическим активом в той степе-

ни, которая определяется предоставленными правами, и (или) не использует биологический актив в деятельности по биотрансформации;

3. величина дохода (расхода) от выбытия биологического актива может быть надежно оценена;
4. субъектом учета не прогнозируется получение экономических выгод или полезного потенциала, связанного с объектом биологических активов;
5. понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, могут быть надежно оценены.

Решение списать биологические активы принимает комиссия по поступлению и выбытию активов. На основании этого решения списывают балансовую стоимость биологических активов, а также убыток от обесценения [7].

Перевод биологических активов в состав биологической продукции производится при прекращении жизнедеятельности биологического актива, например, забое скота. При переводе объектов в состав биологической продукции следует учитывать, что биологическая продукция, полученная от биологических активов, это результат биотрансформации.

Биотрансформация – это процессы роста, которые вызывают качественные или количественные изменения в биологическом активе (п. 7 ФСБУ ГФ «Запасы») [19]. Фактические затраты на биотрансформацию не влияют на изменение балансовой стоимости объекта биологических активов. Они аккумулируются на счетах учета себестоимости биотрансформации с последующим отношением на отчетную дату на финансовый результат от деятельности по биотрансформации текущего (отчетного) периода [25].

Доход от реализации биологических активов, которые предназначены для продажи, отражают по коду аналитики 131 КОСГУ [1]. В учете доход от реализации биологического актива отражают записью: дебет сч. 0.205.31.560 «Расчеты по доходам от оказания платных услуг (работ)», кре-

дит сч. 0.401.10.131 «Доходы от оказания платных услуг» [21]. Списание биологических активов в результате продажи отражается записью: дебет сч. 0.401.10.131 «Доходы от оказания платных услуг», кредит сч. 0.113.00.460 «Биологические активы».

Списание биологических активов сверх норм естественной убыли (например, в результате падежа скота, неурожая) отражают через счет 0.401.10.172 «Доходы от операций с активами».

Правила бухгалтерского учета, документооборота и внутреннего контроля биологических активов необходимо установить в учетной политике учреждения. В учетной политике также следует установить единицы учета биологических активов, самостоятельно разработанные первичные документы по операциям с биологическими активами, критерии для реклассификации объектов, особенности инвентаризации, другие особенности учета биологических активов, которые не установлены законодательством [2; 5].

Единицей учета объектов биологических активов может быть номенклатурная (реестровая) единица либо однородная (реестровая) группа. Например, штука, голова, стадо, участки саженцев, яблоневый сад и др. [20]

Для операций с биологическими активами унифицированных форм нет. Поэтому их следует разработать самостоятельно и утвердить в учетной политике. Например, решение комиссии о необходимости реклассификации биологических активов из одной учетной группы в другую [22]. Все самостоятельно разработанные документы следует включить в Перечень и образцы самостоятельно разработанных форм первичных документов [6; 15].

Для операций с биологическими активами можно использовать унифицированные формы, которые утверждены приказами Минфина России от 30.03.2015 № 52н и от 15.04.2021 № 61н [10; 11]. Например: Акт о списании объектов нефинансовых активов (НФА) (ф. 0510454) [12], Акт о приеме-передаче объектов (ф. 0510448) [14].

В учетной политике целесообразно прописать критерии, которые позволят определить готовность биологического актива к реклассификации: достижение определенного возраста, веса, размера, готовность к воспроизводству или плодоношению и др. В документообороте следует установить, в какие сроки ответственные сотрудники должны передать документы о реклассификации в бухгалтерию [4].

В учетной политике также следует утвердить порядок проведения инвентаризации: в какие месяцы проверять объекты биологических активов – если результаты зависят от природного сезона. Например, оценить вегетативное состояние растений возможно в период климатического лета, но сложно в зимний период. Также утверждают, как инвентаризировать удаленные объекты. Как правило, фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания и обмера. Но это не всегда возможно, например, для животных на свободном выгуле. Для таких случаев целесообразно установить, что инвентаризацию проводят посредством фото- и видеофиксации или на основании данных аппаратуры слежения письмо Минфина от 23.12.2016 № 02-07-10/77499 [9].

В учетной политике необходимо определить перечень прямых, накладных и общехозяйственных затрат биотрансформации, установить базу и периодичность распределения накладных и общехозяйственных расходов. Например, базой распределения могут быть прямые затраты по оплате труда, материальные затраты, иные прямые затраты, объем выручки от реализации продукции (работ, услуг), другой показатель, характеризующий результаты деятельности учреждения.

Если база для распределения затрат установлена учредителем, то следует использовать ее. Для документирования распределения затрат рекомендуется разработать форму справки-расчета и включить документ в Перечень и образцы самостоятельно разработанных форм первичных документов [16].

Библиографический список

1. Арсеньева А. Р. Начинаем применять СГС «Биологические активы» // Бюджетный учет. – 2022. – № 1. – С. 35–43.
2. Биологические активы в учетной политике (фрагмент) / Справочная система «Госфинансы». – URL: <https://gosfinansy.ru/#/document/118/113839>.
3. Гусева Н. М. Внутренний контроль непроизведенных активов // Бюджетный учет. – 2023. – № 2. – С. 44–49.
4. Каурова Ю. А. Бухгалтерский учет в автономных учреждениях: специфика, основные принципы учета биологических активов // . – 2023. – С. 191–195.
5. Кравченко Е. П. Что закрепить в учетной политике по биологическим активам и биотрансформации / Справочная система «Госфинансы». – URL: <https://gosfinansy.ru>.
6. Кришталева Т. И. Изменения в инструкции № 157 н и учете бюджетных учреждений // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2023. – № 6. – С. 12–19.
7. Кришталева Т. И., Качкова О. Е. Проблемы квалификации нефинансовых активов в организациях бюджетной сферы: монография. – М.: Инфра-М, 2024. – 228 с. – (Научная мысль). – DOI: [10.12737/2030736](https://doi.org/10.12737/2030736).
8. Никитина А. А. Бухгалтерский учет биологических активов // Социально-экономическое развитие: новое видение, вызовы, тенденции. – Петрозаводск: Новая наука, 2021. – С. 73–91.
9. Об особенностях проведения инвентаризации / Справочная система «Госфинансы». – URL: <https://gosfinansy.ru/#/document/99/456038924>.
10. Об утверждении унифицированных форм электронных документов бухгалтерского учета, применяемых при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений, и Методических указаний по их формированию и применению / Справочная система «Госфинансы». – URL: <https://gosfinansy.ru/#/document/99/603561707>.
11. Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению / Справочная система «Госфинансы». – URL: <https://gosfinansy.ru/#/document/99/420266549>.
12. Образец Акта о списании объектов НФА (кроме транспортных средств) (ф. 0510454) / Справочная система «Госфинансы». – URL: <https://gosfinansy.ru/#/document/118/120421>.
13. ОКУД 0510441. Решение о признании объектов нефинансовых активов / Справочная система «Госфинансы». – URL: <https://gosfinansy.ru/#/document/140/46801>.
14. ОКУД 0510448. Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов / Справочная система «Госфинансы». – URL: <https://gosfinansy.ru/#/document/140/48884>.
15. Перечень и образцы самостоятельно разработанных форм первичных документов. Приложение к учетной политике / Справочная система «Госфинансы». – URL: <https://gosfinansy.ru/#/document/118/137372>.
16. Перечень и образцы самостоятельно разработанных форм первичных документов. Приложение к учетной политике / Справочная система «Госфинансы». – URL: <https://gosfinansy.ru/#/document/118/137372>.
17. Приказ Минфина России от 16.12.2020 г. № 310н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы».
18. Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 259н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Обесценение активов».
19. Приказ Минфина России от 7.12.2018 г. № 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы».
20. Раздел 3 Методических рекомендаций по применению федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы». Письмо Минфина России от 29.11.2021 № 02-07-07/96775 / Справочная система «Госфинансы». – URL: <https://gosfinansy.ru/#/document/97/494545/tit4>.
21. Раздел 8 Методических рекомендаций по применению федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы». Письмо Минфина России от 29.11.2021 № 02-07-07/96775.
22. Решение реклассификация / Справочная система «Госфинансы». – URL: <https://gosfinansy.ru/system/content/attachment/1/12/-339334/?isInline=true>.
23. Росстат. – URL: <https://rosstat.gov.ru>.
24. Симонова Л. Ю. Резерв под снижение стоимости материальных запасов // Бюджетный учет. – 2021. – № 3. – С. 25–31.
25. Фетисова Т. А. Изучаем СГС «Запасы» // Бюджетный учет. – 2019. – № 9. – С. 8–21.