

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Степанян Сергей Сейранович

ФОРМИРОВАНИЕ МЕТОДИКИ АУДИТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика:
бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Демина Ирина Дмитриевна,
доктор экономических наук, профессор

Москва – 2025

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать ученые степени кандидата наук, ученые степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоятся 17 ноября 2025 г. в 12:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.121 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 51, корп. 1, ауд. 1001.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 49/2, комн. 100 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru.

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Бариленко В.И., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Петров А.М., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Рожнова О.В., д.э.н., профессор;
ученый секретарь – Блинова У.Ю., д.э.н., доцент;

члены диссертационного совета:

Башина О.Э., д.э.н., профессор;
Бычкова С.М., д.э.н., профессор;
Вахрушина М.А., д.э.н., профессор;
Герасимова Е.Б., д.э.н., профессор;
Гришкина С.Н., д.э.н., профессор;
Евстафьева Е.М., д.э.н., доцент;
Ефимова О.В., д.э.н., профессор;
Кеворкова Ж.А., д.э.н., профессор;
Королёв О.Г., д.э.н., доцент;
Мельник М.В., д.э.н., профессор;
Толмачев М.Н., д.э.н., профессор.

Автореферат диссертации разослан 3 сентября 2025 г.

Ученый секретарь диссертационного совета
Финансового университета Д 505.001.121

У.Ю. Блинова

I Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Сельское хозяйство является важнейшей отраслью экономики любой страны, которая направлена на обеспечение населения продовольствием. Исключением не является экономика Российской Федерации. По данным 2022 года, доля сельского хозяйства в структуре ВВП Российской Федерации по отраслям составляет около 4%, а число занятых в отрасли превышает 10%. В сельскохозяйственных организациях Российской Федерации большую долю занимают биологические активы, которые необходимо надлежащим образом отразить в финансовой отчетности.

Достоверное отражение биологических активов в финансовой отчетности имеет ключевое значение для сельскохозяйственных организаций Российской Федерации, так как оно обеспечивает точность финансовой информации для внутренних и внешних пользователей, а также способствует прозрачности и сравнимости финансовой отчетности в рамках отрасли. Учитывая значительный вклад сельского хозяйства в экономику страны, учет биологических активов является важным фактором для анализа и оценки финансового состояния, результатов деятельности сельскохозяйственных организаций. Отсутствие отдельной строки «Биологические активы» в бухгалтерской (финансовой) отчетности приводит к тому, что животные и растения учитываются по общим правилам ФСБУ 5/2019 «Запасы» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства», которые не отражают их биологическую природу, стадии жизненного цикла. При этом в государственном секторе уже принят специализированный стандарт по биологическим активам, что подчеркивает необходимость изменений и в коммерческом учете.

Разработка методического подхода к аудиту биологических активов с использованием международных стандартов аудита (далее – МСА) повышает достоверность финансовой отчетности с учетом требований международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО), предполагаемого проекта федерального стандарта бухгалтерского учета (далее – ФСБУ). До настоящего

времени термин «биологические активы» отсутствует в действующих ФСБУ для коммерческих организаций. Биологические активы, являясь специфичными средствами аграрных организаций, до сих пор не отражаются в бухгалтерском учете как самостоятельный вид активов, несмотря на их особенности, связанные с биотрансформацией. В то же время МСФО содержат определение данного понятия и выделяют биологические активы как отдельный вид активов в учете и в финансовой отчетности.

Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ устанавливает требования к составлению консолидированной отчетности в Российской Федерации. Согласно данному закону, консолидированная финансовая отчетность должна формироваться в соответствии с МСФО. Следовательно, сельскохозяйственные организации в Российской Федерации, объединенные в холдинговые структуры, при составлении консолидированной финансовой отчетности обязаны отражать биологические активы как самостоятельный объект учета. На данный момент биологические активы учитываются в соответствии с ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 5/2019 «Запасы» в зависимости от периода использования актива сельскохозяйственной организацией.

Включение понятия «биологические активы» в ФСБУ для коммерческих организаций становится особенно актуальным, так как в 2022 году была утверждена Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022–2026 гг., которая включает в себя разработку проекта ФСБУ «Биологические активы». Разработчиком данного проекта является НП «ИПБ России». Ожидаемая дата вступления в силу проекта – 2028 год. После принятия ФСБУ «Биологические активы» возникнет необходимость надлежащей организации аудита биологических активов в качестве самостоятельного объекта аудиторской проверки.

Степень разработанности темы исследования. Вопросы методического обеспечения аудита были рассмотрены такими авторами как Р.А. Алборов, К.К. Арабян, Н.Г. Белов, Р.П. Булыга, И.Ф. Ветрова, И.Д. Демина, М.В. Мельник,

А.Е. Суглобов, А.А. Савин, А.А. Ситнов, В.П. Суйц, Я.В. Соколова, Е.В. Терехова, В.Т. Чая, А.Д. Шерemet, Г.А. Юдина и др.

Огромный вклад в развитие бухгалтерского учета в сельском хозяйстве внесли такие авторы как В.Х. Выручаева, Ю.Ю. Газизьянова, С.Н. Гришкина, Е.В. Захарова, С.В. Кесян, Г.М. Лисович, Н.А. Кокорев, Е.П. Криничная, О.В. Сидоренко, Л.Ф. Ситдикова, Е.А. Столярова, А.М. Терехов и др.

Большая часть отечественных ученых отмечает недостаточность развития методики аудита для отдельных объектов учета, включая биологические активы. На этапе планирования аудита финансовой отчетности важным вопросом является проведение оценки рисков и разработка надлежащих аудиторских процедур в отношении биологических активов, так как их учет и оценка оказывают существенное влияние на финансовую отчетность сельскохозяйственной организации. Недостаточная разработанность данной темы и специфика биологических активов подчеркивают необходимость формирования методического инструментария аудита биологических активов.

Целью исследования является разработка теоретических и практических рекомендаций, направленных на формирование методики аудита биологических активов в современных условиях.

В соответствии с поставленной целью научного исследования сформулированы следующие **задачи**:

- изучить сущность биологических активов как самостоятельного объекта учета в финансовой отчетности;
- обосновать подходы к оценке системы внутреннего контроля операций с биологическими активами;
- определить особенности планирования аудита биологических активов в современных условиях;
- проанализировать процесс сбора аудиторских доказательств в отношении биологических активов и разработать методику аудита биологических активов;
- сформировать классификатор типичных ошибок по учету биологических активов;

- выработать подходы к улучшению качества рабочих документов аудитора;
- разработать внутрифирменную инструкцию аудиторской организации по проведению аудита биологических активов.

Объект исследования – процесс получения аудиторских доказательств в отношении биологических активов.

В качестве **предмета исследования** выступают вопросы методического обеспечения аудита биологических активов в современных условиях.

Область исследования. Диссертация выполнена в соответствии с пунктами 11.6. «Аудиторская деятельность»; 11.7. «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите»; 11.8. «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии»; 11.9. «Современные цифровые и информационные технологии в учете, анализе и контроле» Паспорта научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика (экономические науки).

Научная новизна исследования заключается в авторском подходе к разработке методики проведения аудиторской проверки биологических активов в сельскохозяйственных организациях на основе выделения биологических активов в самостоятельный объект учета, что позволит формализовать подходы к проверке и увеличить ее эффективность.

Теоретическая значимость работы заключается в обосновании, разработке и предложении методических подходов к аудиту биологических активов с учетом понимания специфики биологических активов как объекта аудита. Работа формирует теоретическую базу для создания эффективной методики аудита, учитывающей особенности биологических активов, их динамическую природу и требования законодательства. Разработанные положения могут использоваться для совершенствования учебных программ профессиональной подготовки аудиторов, а также для дальнейших научных исследований в области аудита сельскохозяйственных организаций.

Практическая значимость работы заключается в том, что предложенные рекомендации могут найти применение в отечественных аудиторских

организациях, а также в контрольно-ревизионных службах сельскохозяйственных организаций. Разработанные подходы к проведению аудита биологических активов сельскохозяйственных организаций в условиях выделения таких активов в качестве самостоятельных объектов учетного наблюдения позволят повысить качество его проведения, а также степень доверия внешних пользователей к достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Методология и методы исследования основываются на использовании общенаучных методов, которые позволяют комплексно подходить к анализу и предложению рекомендаций в отношении методики аудита биологических активов в сельскохозяйственных организациях.

В качестве общенаучных методов в работе использовались методы индукции и дедукции, анализ, синтез, обобщение, логический и сравнительный анализ, систематизация, группировка и классификация.

Нормативная и информационная база исследования. Исследование включает широкий спектр нормативных актов, стандартов, научных источников и практических материалов. Основу нормативной базы составляют Федеральные законы Российской Федерации и нормативные акты, определяющие требования к бухгалтерскому учету и аудиту. В исследовании использованы методические указания и рекомендации Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, а также международные стандарты финансовой отчетности и аудита.

Информационная база состоит из научных публикаций и монографий, посвященных вопросам учета и аудита биологических активов. Публикации в специализированных журналах и периодических изданиях, освещающие актуальные тенденции и изменения в законодательстве, дополняют информационную основу работы. Использовались также фактические данные сельскохозяйственных организаций.

Положения, выносимые на защиту:

1) В целях разработки основных положений проекта ФСБУ «Биологические активы» проанализированы и выявлены концептуальные различия, а также дана

сравнительная характеристика бухгалтерского учета биологических активов по МСФО и ФСБУ, что позволяет биологические активы выделить в качестве самостоятельного объекта учета и аудита (С. 14-57);

2) Разработан методический инструментарий оценки системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни с биологическими активами, который представляет собой тестовый опросник, структурированный по пяти элементам внутреннего контроля. Представленный инструментарий позволяет аудитору выявить уязвимые участки системы, определить степень ее надежности и сформировать обоснованные выводы для последующего планирования аудиторских процедур (С. 58-73);

3) С учетом специфики биологических активов разработана методика их аудита, которая включает в себя: особенности планирования аудита и оценку рисков учета биологических активов с использованием результатов тестирования средств контроля; разработку аудиторских процедур с учетом выявленных рисков; применение современных технологий в области аудита; использование разработанного автором пакета рабочих документов аудитора, позволяющего повысить качество проведения аудита биологических активов (С. 74-99);

4) В целях повышения качества и эффективности аудиторской проверки сельскохозяйственных организаций обоснована целесообразность использования современных информационных технологий на отдельных этапах аудита. Применение данных дистанционного мониторинга состояния посевов (NDVI), систем «умная ферма» и управления процессами в закрытом грунте, а также информации с датчиков для мониторинга животных, используется: при идентификации и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности; на этапе выполнения аналитических процедур; в ходе наблюдения за инвентаризацией; при оценке непрерывности деятельности сельскохозяйственной организации (С. 100-106);

5) В целях повышения качества аудита биологических активов разработаны практические инструменты, такие как классификатор типичных ошибок, внутрифирменный стандарт аудиторской организации и типичные формы рабочих

документов аудитора. Указанные разработки применяются не только аудиторскими организациями, но и внутренними контрольными службами сельскохозяйственных организаций (С. 107-142).

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Достоверность результатов исследования обеспечивается использованием научных трудов отечественных и зарубежных авторов в области бухгалтерского учета и аудита биологических активов, а также применением нормативно-правовой базы, регулирующей порядок их учета и проверки.

Достоверность полученных выводов подтверждается их апробацией на профильных научно-практических конференциях, а также опубликованием результатов исследования в рецензируемых научных изданиях.

Основные положения и результаты исследования рассмотрены и одобрены на следующих научных мероприятиях: на XIII Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 16-17 декабря 2021 г.); на Всероссийской научно-практической студенческой конференции (г. Ростов-на-Дону, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), 30 мая 2022 г.); на XIV Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 15-16 декабря 2022 г.); на XIV Международном научном студенческом конгрессе «Экономика России: новые тренды развития» (Москва, Финансовый университет, 13-24 марта 2023 г.); на Юбилейной XV Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 12-13 декабря 2023 г.); на конференции, посвященной 105-летию Финансового университета «Научные школы Финансового университета: становление и развитие» (Москва, Финансовый университет, 28 марта 2024 г.); на III Международной научно-практической конференции «Статистика, аналитика и прогнозирование в современной экономике: опыт и перспективы развития» (Москва, Финансовый университет, 25-26 апреля 2024 г.); на XI Международной научно-практической конференции «Учет, анализ и

контроль в обеспечении экономической безопасности хозяйствующих субъектов» (Москва, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, 15 ноября 2024 г.).

Результаты диссертационного исследования нашли практическое применение в профессиональной деятельности аудиторской организации ООО «Центр аудиторских технологий и решений – аудиторские услуги» (Группа компаний Б1). В частности, были внедрены следующие элементы: рабочие документы аудитора «Чек-лист по аудиту справедливой стоимости» и «Признаки обесценения актива»; классификатор типичных ошибок по биологическим активам; внутрифирменная инструкция аудиторской организации по проведению аудита биологических активов. Внедренные результаты исследования способствуют увеличению качества работы, компетентности сотрудников и снижению аудиторского риска.

Практическая значимость исследования подтверждается внедрением его результатов Некоммерческим партнерством «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» (ИПБ России). В частности предложения, касающиеся определения биологических активов, критериев их признания и подходов к оценке, признаны представляющими практический интерес при подготовке проекта ФСБУ «Биологические активы».

Материалы диссертационного исследования использовались Департаментом аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета в преподавании учебной дисциплины «Аудит и контроль».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. По теме исследования опубликовано 8 научных работ общим объемом 4,82 п.л. (авторский объем 4,64 п.л.), в том числе 7 работ общим объемом 4,38 п.л. (авторский объем 4,20 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации обусловлены целью и задачами исследования. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 120 наименований, 7 приложений. Текст диссертации изложен на 214 страницах, содержит 50 таблиц, 7 рисунков.

II Основное содержание работы

В соответствии с целью и задачами исследования получены и обоснованы следующие научные результаты:

1) В целях разработки основных положений проекта ФСБУ «Биологические активы» проанализированы и выявлены концептуальные различия, а также дана сравнительная характеристика бухгалтерского учета биологических активов по МСФО и ФСБУ, что позволяет биологические активы выделить в качестве самостоятельного объекта учета и аудита.

Биологические активы являются основой сельскохозяйственной деятельности, так как именно они обеспечивают создание сельскохозяйственной продукции и поступление денежных потоков от ее реализации. Учет биологических активов требует особого подхода, поскольку их стоимость может изменяться под воздействием множества факторов. До настоящего времени в федеральных стандартах бухгалтерского учета для коммерческих организаций не определено понятие «биологические активы». В таблице 1 представлены подходы ученых к определению категории «биологические активы».

Таблица 1 – Подходы к определению «биологических активов»

Авторы определений	Сущность понятия
1	2
Газизьянова Ю.Ю.	Биологический актив - это растения и животные, применяемые для сельскохозяйственной деятельности, то есть выращиваемые на продажу, замену или, наоборот, только разово использоваться для сбора сельскохозяйственной продукции (в последнем случае они исчезают, переходя в готовую продукцию)

Продолжение таблицы 1

1	2
Криничная Е.П.	Биологический актив - это сельскохозяйственные животные и растения краткосрочного и долгосрочного характера, полученные в организации или поступившие со стороны, оцениваемые и контролируемые организацией, применяемые для получения сельскохозяйственной продукции, новых видов биологических активов в результате их биологических преобразований (биотрансформации) для дальнейшего использования в организации или реализации на сторону, в том числе для извлечения выгод в настоящем и будущем
Кокорев Н.А.	Под биологическим активом следует понимать животных или растения, которые в процессе биологических преобразований (биологического роста) могут давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, а также каким-либо иным способом приносить экономическую выгоду организации
Марион Дж.С.	Биологические активы – это все, что рождается, растет и умирает, включая однолетние и многолетние культуры, животных, домашний скот и племенное поголовье

Источник: составлено автором по материалам: Газизьянова, Ю.Ю. Учет и отражение в отчетности биологических активов животноводства : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Газизьянова Юлия Юнусовна ; Саратовский государственный социально-экономический университет. – Саратов, 2008. – 213 с. – Библиогр.: с. 209-213; Marion, J.C. Contabilidade rural, contabilidade agricola, contabilidade pecuaria, imposto de renda pessoa iuridica / J.C. Marion // Atlas. – 2018. – № 12. – Р. 280-285. – ISBN 9780-85-224-8761-5; Криничная, Е.П. Теоретико-методические аспекты бухгалтерского учета и оценки биологических активов в сельскохозяйственных организациях : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Криничная Евгения Петровна ; Ростовский государственный экономический университет. – Ростов-на-Дону, 2011. – 203 с. – Библиогр.: с. 192-203; Кокорев, Н.А. Некоторые подходы к признанию и классификации биологических активов / Н.А. Кокорев // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2008. – № 4. – С. 50-53. – ISSN 2075-0250.

В таблице 2 приведены ключевые различия в подходах к учету биологических активов в соответствии с МСФО, ФСБУ для коммерческих организаций и ФСБУ для государственных финансов.

Таблица 2 – Различия отражения биологических активов в стандартах бухгалтерского учета и отчетности

Критерий	МСФО	ФСБУ для коммерческих организаций	ФСБУ госфинансов
1	2	3	4
Регулирование учета в стандартах	МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»	Отсутствует, учет регламентируется ФСБУ 5/2019 и ФСБУ 6/2020	ФСБУ госфинансов «Биологические активы»

Продолжение таблицы 2

1	2	3	4
Самостоятельный вид активов в финансовой отчетности	Выделяются как самостоятельная категория активов	Не выделяются отдельно	Выделяются как самостоятельная категория активов
Определение	Биологический актив – живущее животное или растение	Отсутствует	Биологический актив - живые организмы, 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 полномочий, деятельности по выполнению работ, оказанию услуг
Метод оценки	Справедливая стоимость за вычетом затрат на реализацию; допускается первоначальная стоимость при невозможности оценки	Внеоборотные по первоначальной стоимости. Оборотные по фактической себестоимости	Только по первоначальной стоимости
Раскрытие информации	Определено в пунктах 40-57 МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»	Определено в пунктах 21 ФСБУ 5/2019 и 23-24 ФСБУ 6/2020 «Основные средства»	Определено в пунктах 33-34 ФСБУ госфинансов «Биологические активы»

Источник: составлено автором по материалам: Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (редакция от 17.02.2021) // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 01.12.2021); Федеральный стандарт бухгалтерского учета 5 «Запасы» [Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н) // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 01.12.2021); Федеральный стандарт бухгалтерского учета 6 «Основные средства» [Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н) (редакция от 30.02.2022) // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 01.12.2023); Федеральный стандарт бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы» [Приказ Минфина России от 16.12.2020 № 310н) // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 01.12.2021).

В проект ФСБУ «Биологические активы» следует включить следующие положения:

– Определение биологических активов как контролируемых организацией живых объектов сельскохозяйственной деятельности, подвергающиеся процессу биотрансформации (росту, вырождению, продуцированию, размножению) с целью производства сельскохозяйственной продукции или создания дополнительных биологических активов.

– Критерии признания биологических активов в бухгалтерском учете: контроль со стороны сельскохозяйственной организации, вероятность получения экономических выгод, способность биотрансформации.

– Выделение биологических активов как самостоятельного объекта учета. Отсутствие строки «Биологические активы» в бухгалтерском балансе сельскохозяйственной организации негативно сказывается на понимании особенностей бизнеса пользователями отчетности. При этом необходимо учитывать ликвидность биологических активов, выделяя строку «Биологические активы» как в составе внеоборотных, так и в составе оборотных активов. Такой подход обусловлен тем, что биологические активы существенно различаются по срокам использования и стадиям развития.

– Биологические активы при признании подлежат оценке по первоначальной стоимости, которая включает: фактические затраты на приобретение (в том числе затраты на транспортировку, посредников, приведение в состояние, пригодное для использования); затраты на выращивание или содержание до момента признания активом (затраты на семенной материал, корма, ветеринарные услуги, агротехнические мероприятия и др.); иные затраты, непосредственно связанные с созданием, приобретением или доведением до состояния, пригодного для эксплуатации.

– Последующая оценка. После признания биологические активы подлежат оценке одним из следующих способов: 1) по первоначальной стоимости с последующим учетом накопленной амортизации и возможных убытков от обесценения (применимо к внеоборотным биологическим активам); 2) по

переоцененной стоимости, если организация принимает решение о периодической переоценке в целях отражения более достоверной информации о текущем состоянии активов. Выбор модели оценки организация закрепляет в учетной политике, обеспечивая последовательность ее применения. При этом основным критерием выбора модели является достоверное представление информации о финансовом положении и результатах деятельности. Для оборотных биологических активов применяется оценка по фактической себестоимости. Амортизация начисляется только по внеоборотным биологическим активам. При наличии признаков обесценения организация обязана провести оценку на предмет обесценения в соответствии с положениями МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и признать соответствующие убытки.

– С целью повышения прозрачности и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также обеспечения пользователей информацией, необходимой для принятия обоснованных экономических решений, проект ФСБУ «Биологические активы» должен предусматривать обязательное раскрытие информации о наличии, движении и оценке биологических активов.

Принятие проекта ФСБУ «Биологические активы» для коммерческих организаций представляет собой необходимый шаг в развитии системы бухгалтерского учета в сельском хозяйстве, соответствующий современным требованиям по качеству и прозрачности финансовой отчетности.

2) Разработан методический инструментарий оценки системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни с биологическими активами, который представляет собой тестовый опросник, структурированный по пяти элементам внутреннего контроля.

Как внешние, так и внутренние аудиторы ставят своей важнейшей задачей оценку системы внутреннего контроля, что позволяет своевременно выявить недостатки в организации и функционировании контрольных процедур и выработать меры по устранению. Всесторонняя оценка эффективности системы внутреннего контроля в отношении операций с биологическими активами предполагает ее рассмотрение в рамках пяти элементов системы внутреннего

контроля. На начальном этапе оценки системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни с биологическими активами необходимо ознакомиться со спецификой данного вида активов и учесть их в дальнейшем тестировании.

Исходя из традиционных пяти элементов системы внутреннего контроля, был разработан рабочий документ аудитора «Предварительный анализ системы внутреннего контроля (СВК) сельскохозяйственной организации». Цель данного рабочего документа аудитора заключается в формировании предварительного понимания системы внутреннего контроля, действующей в отношении операций с биологическими активами. Также рабочий документ служит основой для документирования полученных данных, что позволяет аудитору более точно планировать процедуры проверки и принимать обоснованные решения в ходе аудита.

Рабочий документ аудитора «Проверка состояния системы внутреннего контроля операций с биологическими активами» разработан для проведения теста общего состояния внутреннего контроля. Цель данного документа заключается в оценке эффективности системы внутреннего контроля операций с биологическими активами, выявлении потенциальных рисков и слабых мест, а также в предоставлении рекомендаций по их устранению. Внутренний контроль операций с биологическими активами в данном рабочем документе также рассматривается в рамках пяти элементов. На основе информации, полученной в рабочем документе аудитора «Понимание системы внутреннего контроля сельскохозяйственной организации», заполняются пункты и присваиваются баллы на ответы опросника. Даже если аудитор не приходит к окончательному выводу об эффективности средств контроля, сам процесс анализа приносит значительную пользу для аудита. Проведенный анализ позволяет глубже понять структуру и функционирование системы внутреннего контроля сельскохозяйственной организации и позволяет аудиторской команде лучше спланировать аудит, сосредоточив усилия на областях с наибольшими рисками. Уровень системы внутреннего контроля определяется на основе суммы присвоенных баллов.

В таблице 3 представлено описание оценочных уровней системы

внутреннего контроля операций с биологическими активами.

Таблица 3 – Описание оценочных уровней системы внутреннего контроля операций с биологическими активами

Количество набранных баллов	Уровень состояния системы внутреннего контроля	Описание уровня
0-150	Низкий	Система внутреннего контроля на базовом уровне, контрольные процедуры не выполняются или выполняются неэффективно. Риск ошибок и мошенничества высокий
150-225	Средний	Система внутреннего контроля частично внедрена, но требует доработки и улучшения. Контрольные процедуры выполняются, но не всегда эффективно. Риск ошибок и мошенничества средний
225-300	Высокий	Система внутреннего контроля хорошо развита и эффективно работает. Контрольные процедуры регулярно выполняются и обеспечивают высокий уровень защиты от ошибок и мошенничества

Источник: составлено автором.

Таким образом, наличие грамотно выстроенной оценки системы внутреннего контроля позволит аудитору сфокусироваться на областях риска, где средства контроля могут быть недостаточными или неэффективными. Внутренний контроль включает в себя различные процедуры, политики и механизмы, которые обеспечивают надлежащий уровень контроля и защиты активов организации. Средства контроля помогают предотвращать и выявлять ошибки, несоответствия, факты недобросовестных действий, обеспечивая надлежащее отражение биологических активов в финансовой отчетности.

Представленный инструментарий позволяет аудитору выявить уязвимые участки системы, определить степень ее надежности и сформировать обоснованные выводы для последующего планирования аудиторских процедур.

3) С учетом специфики биологических активов разработана методика аудита биологических активов.

Стратегия и план аудита сельскохозяйственной организации имеют важное значение, так как они обеспечивают систематический подход к проверке, позволяют эффективно распределить ресурсы, сосредоточиться на наиболее

значимых областях, минимизировать риски упущений и обеспечить достижение целей аудита в установленные сроки. Планирование и адаптация стратегии аудита является не обособленным этапом аудита, а непрерывным итеративным процессом, который продолжается до завершения аудита. Используя результаты проведенного анализа, был разработан рабочий документ аудитора «Стратегия аудита сельскохозяйственной организации». На рисунке 1 отражены ключевые аспекты разработки стратегии аудита сельскохозяйственных организаций.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1 – Ключевые аспекты формирования стратегии аудита сельскохозяйственной организации

В качестве базы для расчета существенности в сельскохозяйственных организациях в первую очередь необходимо рассматривать биологические активы, так как они не только занимают большую долю в совокупных активах, но и являются средством, с помощью которых сельскохозяйственная организация генерирует денежные потоки.

В диссертации выделены основные пять этапов плана аудита биологических активов, включающие в себя участие в инвентаризации с документированием

результатов, тестирование операций, проверку подходов к оценке, а также проверку раскрытия информации в отношении биологических активов в финансовой отчетности. Использован традиционный подход в оценке рисков активов с учетом специфики биологических активов. Например, отсутствие активного рынка по биологическим активам затрудняет определение справедливой стоимости. Связь ключевых показателей эффективности руководства с финансовыми результатами повышает вероятность использования некорректных допущений для манипулирования показателями. Отсутствие материально ответственных лиц и низкий уровень оплаты труда создают риск хищения активов. Основные риски представлены в таблице 4.

Таблица 4 – Основные риски в отношении биологических активов

Фактор риска	Название и описание риска	Предпосылки
Отсутствие активного рынка по биологическим активам	Искажение справедливой стоимости. Отсутствие рыночных данных предполагает использование определенных суждений, которые могут привести к ошибкам	Оценка
Связь ключевых показателей эффективности руководства с финансовым результатом	Использование некорректных допущений при оценке биологических активов с целью манипулирования финансовым результатом сельскохозяйственной организации. Для определения факторов недобросовестных действий следует использовать классическую модель «треугольника мошенничества»	Оценка
Отсутствие материально ответственных лиц, низкий уровень вознаграждения в сельскохозяйственной организации	Риск хищения биологического актива в результате сговора сотрудников. Отсутствие материально ответственных лиц может привести к хищению актива, что относится к рискам недобросовестных действий	Существование
Отсутствие достаточных знаний процесса биотрансформации у сотрудников бухгалтерии	Риск неучтенных биологических активов. Некоторые виды биологических активов имеют сложный процесс биотрансформации и при отсутствии надлежащего контроля и знаний процесса биологические активы могут быть не учтены	Полнота
Недостаточный уровень аналитического учета по биологическим активам	Некорректная классификация биологических активов. Высокий уровень аналитического учета обеспечивает отражение биологических активов на соответствующих счетах	Классификация

Источник: составлено автором.

На основе выделенных рисков были разработаны базовые аудиторские

процедуры, направленные на получение доказательств в отношении биологических активов. К данным процедурам относятся: проведение инвентаризации, оценка соблюдения санитарно-эпидемиологических норм, тестирование операций по поступлению и выбытию биологических активов, анализ и проверка применяемых подходов к оценке и так далее. Базовые процедуры требуют адаптации, исходя из особенностей конкретной сельскохозяйственной организации.

4) В целях повышения качества и эффективности аудиторской проверки сельскохозяйственных организаций обоснована целесообразность использования современных информационных технологий на отдельных этапах аудита.

Применение современных технологий в аудите биологических активов имеет значительный потенциал, который еще не реализован. Исходя из этого, предлагаем в ходе аудита биологических активов задействовать следующие современные технологии для получения надлежащих аудиторских доказательств:

- применить систему дистанционного мониторинга состояния посевов (normalized difference vegetation index, далее – NDVI);
- использовать данные системы «умная ферма»;
- задействовать систему управления процессами в закрытом грунте;
- использовать данные с датчиков для животных.

Применение дистанционного мониторинга состояния посевов в контексте аудита биологических активов является специфическим и весьма релевантным методом получения аудиторских доказательств.

Индекс NDVI рассчитывается на основе спутниковых снимков и показывает степень активности фотосинтеза, а значит, и общее состояние растительности на определенной территории. На текущий момент существуют большое количество платформ с бесплатным доступом, в которых пользователь может самостоятельно получить и проанализировать данные индекса NDVI для интересующей территории. Также существуют коммерческие организации, которые предоставят данную информацию с подробным описанием эксперта за определенную плату.

В ходе аудита сельскохозяйственных организаций данные индекса NDVI будут полезны в следующих направлениях:

- На этапе оценки рисков. Понимание текущего состояния и потенциала посевов поможет аудиторам оценить риски, связанные со спецификой растениеводства. Низкий показатель NDVI выступает неким фактором риска и предполагает проведение дополнительных процедур аудитором.
- На этапе проверки модели оценки справедливой стоимости биологических активов.
- В качестве альтернативной процедуры инвентаризации. В случаях, когда физическое участие аудитора в инвентаризации невозможно (например, из-за удаленности или ограничений доступа), использование индекса NDVI позволяет подтвердить наличие и состояние сельскохозяйственных культур, обеспечивая достаточный уровень аудиторских доказательств и экономию трудозатрат.
- Подтверждение непрерывности деятельности сельскохозяйственной организации. Для сельскохозяйственных организаций, специализирующихся исключительно на растениеводстве, анализ динамики индекса NDVI служит объективным основанием для вывода о функционировании организации непрерывно.

Использование данных систем «умная ферма» в аудите может значительно улучшить качество и эффективность аудиторской проверки сельскохозяйственных организаций. Получив доступ к данным системы «умная ферма», аудитор сможет сверить их с данными учетной системы, убедиться в точности производственных прогнозов, провести аналитические процедуры на основе исторических данных.

Сельскохозяйственные организации, которые занимаются выращиванием растений в теплицах или других формах закрытого грунта, используют систему управления процессами в закрытом грунте. Аудитор, обладая доступом к данной системе, обеспечит получение достоверных аудиторских доказательств, такие как данные о фактическом наличии и состоянии биологических активов, информацию

в отношении соблюдения климатических условий, ожидаемый уровень урожайности и так далее.

Датчики для животных, такие как GPS-трекеры, датчики температуры и устройства для мониторинга здоровья, предоставляют аудитору объективные данные, которые значительно повышают качество аудиторской проверки. В частности, такие устройства позволяют получить информацию о фактическом наличии животных, их перемещениях, состоянии и условиях содержания. Используя данную информацию, аудитор подтвердит достоверность записей учета биологических активов и оценит соблюдения норм содержания животных.

5) В целях повышения качества аудита биологических активов разработаны практические инструменты, такие как классификатор типичных ошибок, внутрифирменный стандарт аудиторской организации и типичные формы рабочих документов аудитора.

В условиях растущей сложности бизнеса, санкций возникает потребность в повышенном внимании к качеству проведения аудита.

Классификатор типичных ошибок по учету биологических активов является одним из полезных инструментов для обеспечения качества аудита, а также систематизации и предотвращения ошибок в бухгалтерском и налоговом учете. Ошибки могут возникнуть на разных этапах учета – от первоначального признания активов до их оценки и представления в отчетности. В диссертации представлен классификатор типичных ошибок по учету биологических активов.

Одним из основных направлений обеспечения качества аудита биологических активов в сельскохозяйственных организациях является разработка и внедрение внутрифирменного стандарта. Аудиторская организация при разработке внутрифирменного стандарта по биологическим активам должна соблюдать требования Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», МСА и саморегулируемой организации аудиторов.

В диссертации разработана внутрифирменная инструкция по проведению аудита биологических активов, содержание разделов которой представлено в таблице 5.

Таблица 5 – Описание разделов внутрифирменной инструкции по проведению аудита

Раздел	Описание
Общие положения	В данной инструкции представлены указания по разработке и проведению процедур проверки в отношении биологических активов. Представленная инструкция имеет неограниченный срок действия, который должен быть пересмотрен не реже одного раза в год и актуализирован с учетом изменений законодательства Российской Федерации
Цель проверки биологических активов	Указана основная цель проверки биологических активов – подтверждение достоверности отчетной информации о биологических активах организации
Источники информации при проведении аудита операций по учету биологических активов	Основные источники информации включают регулирующие документы (учетная политика, инструкции), первичные учетные документы (движение продукции растениеводства, животноводства, оприходование животных), отчетность (финансовая и пояснительная), информационные технологии, экспертные заключения (оценки, рыночные цены), информацию от третьих сторон (данные покупателей и поставщиков) и прочие документы (договоры купли-продажи). Использование этих источников позволяет аудиторам получить комплексное представление об учете биологических активов и собрать доказательства
Планирование аудита биологических активов	Определены возможные риски существенного искажения на уровне отчетности, а также выделены значительные условия и соответствующие предпосылки, которые подвержены к искажению
Разработка аудиторских процедур по существу	Разработаны базовые процедуры, которые включают: наблюдение за инвентаризацией (существование, полнота); подтверждение активов на хранении у третьих лиц (существование, полнота, точность); проверка справедливой стоимости (оценка); сверка инвентаризационной ведомости с главной книгой (полнота); проверка амортизации и обесценения (оценка, точность); тестирование поступления и выбытия активов (существование, полнота); проверка раскрытой информации в отчетности (представление) и так далее

Источник: составлено автором.

В ходе аудита сельскохозяйственной организации рекомендуется использовать следующие разработанные в диссертации шаблоны рабочих документов аудитора: «Предварительный анализ системы внутреннего контроля (СВК) сельскохозяйственной организации»; «Проверка состояния системы внутреннего контроля операций с биологическими активами»; «Стратегия аудита сельскохозяйственной организации»; «Чек-лист по аудиту справедливой стоимости»; «Чек-лист по раскрытию информации биологических активов»;

«Признаки обесценения актива». Использование аудитором указанных рабочих документов приведет к эффективному использованию ресурсов в ходе аудиторской проверки.

III Заключение

Результаты проведенного исследования могут послужить основой для разработки и внедрения проекта ФСБУ «Биологические активы», который является важным шагом к совершенствованию отечественной системы бухгалтерского учета, обеспечивая более полное, достоверное и прозрачное отражение деятельности сельскохозяйственных организаций.

Проект ФСБУ «Биологические активы» должен включать четкое определение биологических активов. Установление критериев признания, выделение данной категории как самостоятельного объекта учета, а также дифференциация подходов к оценке (в зависимости от классификации как оборотных или внеоборотных активов) обеспечат более полное, достоверное и прозрачное представление информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В условиях цифровизации сельского хозяйства и растущих требований со стороны пользователей отчетности внедрение специализированного ФСБУ позволит гармонизировать отечественные практики учета с международными стандартами, при этом адаптировав их к российским условиям без обязательного применения справедливой стоимости.

Разработанная методика аудита учитывает специфику и характерные особенности различных видов биологических активов, она адаптирована к современным экономическим условиям. Важной особенностью является использование современных технологий, которые можно применить в ходе аудита биологических активов. Их внедрение открывает новые возможности для повышения качества и эффективности аудиторских проверок сельскохозяйственных организаций, обеспечивая аудитора своевременной и достоверной информацией о состоянии посевов и животных.

Важной особенностью современного аудита биологических активов является

внедрение цифровых технологий, которые существенно расширяют возможности аудитора. Их применение обеспечивает доступ к своевременной и достоверной информации о состоянии посевов, животных и производственных процессов, что позволяет повысить качество и эффективность проверки, объективно оценивать биологические активы, снижать риски и выявлять потенциальные искажения в отчетности.

Классификатор типичных ошибок по учету биологических активов и стандарт «Внутрифирменная инструкция аудиторской организации по проведению аудита биологических активов» помогают рационализировать, упростить процесс аудиторской проверки, сделав его более целенаправленными и эффективными.

Таким образом, формирование методики аудита биологических активов в современных условиях представляет собой важный шаг к обеспечению качества аудита сельскохозяйственной организации, а также гарантирует высокий уровень доверия аудиторским заключениям.

IV Список работ, опубликованных по теме диссертации

*Публикации в рецензируемых научных изданиях,
определенных ВАК при Минобрнауки России:*

1. Степанян, С.С. Особенности аудита биологических активов / С.С. Степанян // ЭКОНОМИКА БИЗНЕС БАНКИ – 2021. – № 05 (55). – С. 71-79. – ISSN 2304-9596.
2. Степанян, С.С. Биологические ресурсы как отдельный вид активов в финансовой отчетности / С.С. Степанян // Экономика и предпринимательство. – 2022. – № 3. – С. 1069-1072. – ISSN 1999-2300.
3. Степанян, С.С. Особенности аудита справедливой стоимости биологических активов в современных условиях / С.С. Степанян // РИСК: Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция. – 2022. – № 4. – С. 161-165. – ISSN 1560-8816.

4. Степанян, С.С. Тестирование системы внутреннего контроля операций с биологическими активами в сельском хозяйстве / С.С. Степанян // Региональная и отраслевая экономика. – 2023. – № 1. – С. 152-158. – ISSN 2782-4578.

5. Степанян, С.С. Применение исторической стоимости при оценке биологических активов как фактор смягчения инфляционных ожиданий в России / И.Д. Демина, С.С. Степанян // Экономические науки. – 2024. – № 5 (234). – С. 178-182. – ISSN 2072-0858.

6. Степанян, С.С. Направления обеспечения качества аудита биологических активов в сельскохозяйственных организациях / С.С. Степанян // Human Progress / Человеческое развитие. – 2024. – Выпуск 6. Том 10. – ISSN 2414-4916. – Текст : электронный. – DOI 10.46320/2073-4506-2024-6a-23. – URL: http://progress-human.com/images/2024/Tom10_6/Stepanyan.pdf (дата обращения: 09.01.2025).

7. Степанян, С.С. Специфика учета и оценки биологических активов в современных условиях / И.Д. Демина, С.С. Степанян // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2024. – Выпуск 10. Том 10. – С. 122-128. – ISSN 2227-3891.

Публикации в других научных изданиях:

8. Степанян, С.С. Биологические ресурсы как объект бухгалтерского учета / С.С. Степанян // Тенденции развития бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики в цифровом обществе : материалы Всероссийской научно-практической студенческой конференции. – Ростов-на-Дону : Издательско-полиграфический комплекс Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), 2022. – С. 66-69. – 320 с. – ISBN 978-5-7972-3032-8.