

7.2. РАЗРАБОТКА ВНУТРИФИРМЕННОГО СТАНДАРТА «МЕТОДИКА АУДИТА ОПЕРАЦИЙ С БИОЛОГИЧЕСКИМИ АКТИВАМИ»

Зюзин Ю.И., аспирант кафедры
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Донской государственный аграрный университет

В статье обоснована целесообразность применения внутрифирменных стандартов, разрабатываемых на основе бухгалтерского подхода, и представлена структура разработанного внутрифирменного стандарта «Методика аудита операций с биологическими активами». Данный стандарт включает разделы, последовательно описывающие общие положения, используемые понятия и определения, оценку влияния особенностей биологических активов на процесс аудита, нормативную базу и источники информации, цель и задачи проверки, методические подходы к оценке системы внутреннего контроля, методiku аудита, типичные нарушения. Использование стандарта в практической деятельности аудиторской организации позволяет детализировать профессиональное поведение аудитора. Способствует повышению качества проверки операций с биологическими активами, снижению аудиторского риска, обеспечению дополнительного контроля за работой ассистентов аудитора.

Стандартизация играет важную роль в обеспечении качества аудита. Ст. 7 Закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ посвящена стандартам аудиторской деятельности, включающим в себя федеральные стандарты и стандарты саморегулируемых организаций аудиторов. Аудиторские организации должны на базе вышеуказанных групп стандартов разрабатывать внутрифирменные стандарты – документы, которые устанавливают единые требования к процессу проведения аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг. Они детализируют профессиональное поведение аудитора и охватывают все этапы аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг. Разработка внутрифирменных стандартов аудиторских организаций должна базироваться на основополагающих принципах и методических подходах, описывающих систему методов, способов и приемов проведения аудита.

Согласно действующему законодательству, аудиторская организация должна сформировать пакет внутренних стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым проверкам и составляемым заключениям, исходя из общеустановленных принципов организации и проведения аудита. Базовым документом в области внутрифирменной стандартизации является Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол №6. Рассмотрено содержание разработанного нами стандарта «Методика аудита операций с биологическими активами». Данный стандарт включает в себя следующие нижеперечисленные разделы.

- Общие понятия.
- Основные понятия и определения, используемые в правиле (стандарте).
- Особенности аудита операций с биологическими активами.
- Нормативная база и источники информации.
- Цель и задачи проверки.

- Методические подходы к оценке внутреннего контроля операций с биологическими активами.
- Методика проверки операций с биологическими активами.
- Типичные нарушения.

Раздел 1 «Общие положения» включает в себя описание, цели, задачи, срок действия и ситуации, в которых аудитор должен использовать данный стандарт. Целью стандарта является установление единых требований и описание особенностей действий аудиторов при проведении проверки операций с биологическими активами. К задачам внутреннего стандарта отнесены:

- определение порядка проведения аудита операций с биологическими активами с целью формирования мнения аудитора в отношении показателей бухгалтерской отчетности и его отражения в аудиторском заключении о бухгалтерской отчетности экономического субъекта за период, подлежащий проверке;
- описание правовых и бухгалтерских особенностей проверки операций с биологическими активами;
- формулирование требований, которые следует выполнять при планировании проверки операций с биологическими активами;
- указание на особенности порядка получения аудиторских доказательств.

Срок действия стандарта неограничен и подлежит пересмотру не реже одного раза в год. Требования стандарта обязательны для всех аудиторов при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения. В случае отклонения при выполнении конкретного задания от обязательных требований данного внутреннего стандарта аудитор в обязательном порядке должен отметить это в своей рабочей документации и в письменном отчете от имени Общества руководству экономического субъекта, заказавшего аудит. Данный стандарт является интеллектуальной собственностью Общества и не подлежит разглашению. Нарушение данного требования аудиторами Общества предусматривает ответственность в соответствии с законодательством об авторском праве.

В разделе 2 стандарта «Основные понятия и определения, используемые в правиле (стандарте)», приведен понятийный аппарат, используемый аудитором в ходе проверки. В частности, представлены определения таких терминов, как биологические активы, дополнительные биологические активы, биотрансформация, плодоносящие биологические активы, зрелые биологические активы, незрелые биологические активы, справедливая стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции, фактическая себестоимость.

В разделе 3 рассмотрены особенности аудита операций с биологическими активами. Первая особенность аудиторской проверки биологических активов связана со спецификой отрасли и биологических активов как одного из видов активов. Сельское хозяйство – это отрасль, на которую оказывают влияние различные действия и события, такие как деятельность людей, природно-климатические факторы и условия хозяйствования, организация производства. Основными отраслями в сельском хозяйстве являются растениеводство и животноводство. На сельское хозяйство в целом и на учет в частности оказывают влияние регулируемые и нерегулируемые факторы. К ним могут быть отнесены:

- длительный характер производства;
- необходимость разграничения затрат в бухгалтерском учете;
- четкое отражение движения продукции на всех этапах внутрихозяйственного оборота;
- сезонность производства;

- разнообразие организационно правовых форм предприятий в сельском хозяйстве.

Вторая особенность аудита биологических активов заключается в использовании в ходе проверки специфических нормативных актов в части регламентации учета и налогообложения операций с ними. Аудитор в ходе проверки использует нормативные акты, регламентирующие порядок учета биологических активов наряду с нормативными актами в области аудиторской деятельности (Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ, федеральные правила (стандарты), стандарты саморегулируемых организаций аудиторов).

Третьей особенностью проверки биологических активов является необходимость использования в ходе проверки в качестве источников информации первичные учетные документы, ориентированные непосредственно на учет биологических активов, в отличие от традиционно применяемых форм учета материально-производственных запасов и основных средств. Источниками информации для аудиторской проверки являются:

- учетная политика организации;
- бухгалтерская отчетность;
- первичные документы;
- регистры синтетического и аналитического учета биологических активов.

Четвертой особенностью являются существенные отличия аудиторской проверки операций с биологическими активами от аудита иных активов, связанные с составом и содержанием применяемых аудиторских процедур по существу. Аудитор, проводящий проверку по данному объекту учета, должен иметь определенные знания зоотехнического характера, например о возможном среднесуточном приросте и средней массе одной головы приплода по видам животных, средней живой массе взрослого животного и т.п. В отдельных случаях могут потребоваться консультации зоотехника. Кроме того, аудитор должен быть знаком с методикой калькулирования себестоимости 1 ц живой массы, 1 ц прироста, 1 головы приплода.

В разделе 4 рассмотрена нормативная база и источники информации. Структура нормативной базы при проведении аудита операций с биологическими активами в сельскохозяйственных организациях включает две основные группы:

- нормативные акты, используемые в области аудиторской деятельности;
- нормативные акты, регламентирующие вопросы бухгалтерского и налогового учета.

Нормативные акты, регламентирующие вопросы бухгалтерского и налогового учета, подразделяются на нормативные акты, носящие общий характер, нормативные акты, регламентирующие порядок учета биологических активов; нормативные акты, учитывающие отраслевые особенности и специфику сельскохозяйственной организации. К нормативным актам, носящим общий характер, относятся, в частности, кодексы (Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Трудовой кодекс РФ, Таможенный кодекс РФ и др.), Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ (в ред. от 28 сентября 2010 г. №243-ФЗ), приказ Министерства финансов РФ (Минфин РФ) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 2 июля 2010 г. №66н (в ред. от 8 ноября 2010 г. №142н) и т.д.

Нормативные акты, регламентирующие порядок учета биологических активов, включают в себя такие основополагающие документы, как Методические рекомендации по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях (приказ Минфина РФ от 2 февраля 2004 г. №73); Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и методических рекомендаций по его применению (приказ Минфина РФ от 13 июня 2001 г. №654).

Специфические и отраслевые нормативные акты включают: Федеральный закон «О племенном животноводстве» от 3 августа 1995 г. №123-ФЗ (в ред. от 14 июля 2008 г.); Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансовой деятельности сельскохозяйственных организаций, утвержденные приказом Министерства сельского хозяйства РФ (Минсельхоз РФ) от 29 января 2002 г. №68, Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 31 января 2003 г. №26, Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 19 июня 2002 г. №559.

В процессе проверки используются пять укрупненных групп источников, приведенных на рис. 1.

1. Базовые документы, регламентирующие методику ведения учета операций с биологическими активами
Приказы по учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета, график документооборота, организационно-распорядительные документы, регламентирующие порядок проведения инвентаризации биологических активов, порядок санкционирования операций с биологическими активами (приказ о создании комиссии по оценке и списанию с баланса биологических активов, приказ о назначении постоянно действующей инвентаризационной комиссии)
2. Первичные документы по учету операций с биологическими активами
Акт на оприходование приплода животных; акт на оприходование приплода зверей; акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами; акт на перевод животных и группы в группу; товарно-транспортная накладная; отчет о процессах инкубации; путевой журнал следования скота, отправленного по железной дороге; счета-фактуры; ведомость взвешивания; расчет определения прироста живой массы; акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж)
3. Регистры аналитического и синтетического учета
Регистры синтетического и аналитического учёта: книга о движении скота и птицы; отчет о движении скота и птицы на ферме; сводный отчет о движении животных в целом по хозяйству; ведомость №73-АПК; ведомость №75-АПК; журнал-ордер №14-АПК; учетные регистры по счетам 01, 20, 11; Главная книга.
4. Формы бухгалтерской отчетности
Бухгалтерская отчетность: баланс, пояснительная записка, налоговые декларации
5. Прочие документы
Хозяйственные договоры (договоры купли-продажи биологических активов; договоры коммерческого кредитования, договоры комиссии и т.д.), книги покупок, книги продаж, счета фактуры

Рис. 1. Источники информации при проведении аудита операций по учету биологических активов

В разделе 5 приведены цель и задачи проверки. Цель аудита операций с биологическими активами в сельскохозяйственных организациях состоит в формировании обоснованного мнения относительно достоверности и полноты информации о биологических активах, отраженных в финансовой отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней. В случае проведения управленческого аудита конкретная цель закрепляется в договоре на оказание сопутствующих аудиту услуг. Основными задачами аудита биологических активов являются:

- оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в отношении операций с биологическими активами;
- получение аудиторских доказательств подтверждающих существование биологических активов;
- проверка стоимостной оценки биологических активов, т.е. удостовериться, что бухгалтерский учет биологических активов ведется в целях определения справедливой стоимости или формирования фактических затрат, связанных с принятием активов в качестве биологических активов к бухгалтерскому учету;
- подтверждение прав и обязанностей, возникающих в ходе операций с биологическими активами. Для решения данной задачи необходимо убедиться в том, что биологические активы правомерно и своевременно признаны в бухгалтерском учете и отражены в отчетности;
- подтверждение своевременности признания биологических активов в бухгалтерском учете и отражения их в отчетности с учетом выполнения основных условий для признания активов, а также исходя из основных элементов, закрепленных в учетной политике организации;
- проверка правильного оформления операций с биологическими активами: поступления, внутреннего перемещения и выбытия; достоверного определения результатов от биотрансформации биологических активов, признания сельскохозяйственной продукции, продажи и прочего выбытия биологических активов;
- проверка правильности определения фактических затрат, связанных с содержанием биологических активов;
- проверка обеспечения контроля за сохранностью биологических активов, принятых к бухгалтерскому учету;
- проведение анализа использования биологических активов;
- проверка правильности и полноты представления и раскрытия информации о биологических активах в бухгалтерской отчетности.

В разделе 6 содержатся методические подходы к оценке системы внутреннего контроля операций с биологическими активами и к формированию аудиторской выборки. До разработки плана и программы аудиторской проверки аудитору необходимо ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью организации, чтобы иметь информацию о внешних и внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность клиента. Для этого аудитору необходимо дать оценку эффективности внутреннего контроля в аудируемой организации. Оценка эффективности внутреннего контроля следует начинать с проверки обоснованности принятой учетной политики и ее соблюдения.

Под системой внутреннего контроля понимается процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам. Система внутреннего контроля включает в себя такие элементы, как «контрольная среда, процесс оценки рисков ауди-

руемым лицом, информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, контрольные действия, мониторинг средств контроля» [1].

Аудитору для оценки системы внутреннего контроля системы целесообразно использовать процедуру тестирования. Тесты оценки состояния системы внутреннего контроля операций с биологическими активами приведены в приложении 1. Аудитор должен установить несколько конкретных средств контроля эффективно предотвращают или выявляют и устраняют существенные искажения в учете биологических активов. На уровне форм бухгалтерской отчетности проверка может строиться в разрезе основных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в группах однотипных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета или случаях раскрытия информации, интерпретированных по отношению к этой информации.

Система внутреннего контроля организации создается руководителем организации. Она считается эффективной, если выполняются следующие требования:

- операции в учете правильно отражают временной период их осуществления;
- операции в учете зафиксированы в правильных суммах;
- операции правильно и в соответствии с действующими нормативными положениями и учетной политикой отражены на счетах бухгалтерского учета;
- зафиксированы особенности операций, имеющие существенное значение для учета и отчетности;
- ограничена возможность злоупотреблений [2, с. 170].

В стандарте изложены основные этапы оценки системы внутреннего контроля. На первом этапе аудитор в ходе тестирования оценивает контрольную среду, которая является основой для эффективной системы внутреннего контроля биологических активов. При оценке контрольной среды аудитор должен получить ответы на следующие вопросы.

1. Доводится ли руководством до всеобщего сведения и поддерживается ли принцип честности и другие этические ценности?
2. Эффективен ли механизм поддержания профессионализма (компетентность сотрудников)?
3. Какова степень участия собственника или его представителей?
4. Достаточен ли уровень компетентности руководства в вопросах, связанных с учетом биологических активов?
5. Определена ли ответственность и полномочия лиц, занятых в процессе учета биологических активов?
6. Имеются ли четко разработанные должностные инструкции для работников бухгалтерской службы, осуществляющих учет биологических активов?

Характер контрольной среды оказывает влияние на процесс оценки рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Этап 2 предусматривает оценку рисков искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, выполняемой аудируемым лицом и представляющую процесс выявления и устранения рисков, связанных с некорректным формированием финансовой (бухгалтерской) отчетности в части показателей, характеризующих биологические активы, способных негативно сказаться на результатах хозяйственной деятельности. Это может быть, прежде всего связано с низкой квалификацией сотрудников, занятых учетом биологических активов, использованием некорректной корреспонденции счетов и т.д. При оценке организации и применении процесса оценки рисков аудируемым лицом аудитор должен получить ответы на следующие вопросы.

1. Каким образом руководство выявляет риски хозяйственной деятельности, имеющие отношение к финансовой отчетности в части биологических активов?
2. Каким образом оценивается значимость рисков?
3. Каким образом оценивается вероятность возникновения рисков?
4. Каким образом решается вопрос о способах управления рисками?

Средства контроля влияют на риски существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности. Риски существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности оцениваются на этапе планирования и могут уточняться при проведении аудиторских процедур. В отношении биологических активов на этапе планирования аудитором может быть рассчитан уровень существенности по методикам, применяемым по отношению к финансовой (бухгалтерской) отчетности. При оценке риска искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор должен принимать во внимание такие факторы:

- суждение аудитора о существенности искажения при учете биологических активов;
- размер и сложность финансовой структуры аудируемого лица;
- характер деятельности аудируемого лица, отраслевая принадлежность, форма собственности;
- учет требований действующих нормативно-правовых актов;
- характер и сложность информационных систем, используемых в учетно-аналитической системе.

При функционировании в организации службы внутреннего контроля аудитором следует установить, какие процедуры контроля по отношению к операциям по учету биологических активов были использованы и каковы их результаты. В ходе оценки системы внутреннего контроля по отношению к биологическим активам, а также оценки риска искажения данных операций аудитор может широко использовать аналитические процедуры, осуществляемые в соответствии с правилом (стандартом) №20 «Аналитические процедуры». Аудитор должен установить, насколько действующая система внутреннего контроля в части биологических активов способствует предотвращению, раннему выявлению и исправлению искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. При этом аудитором оцениваются избранные биологические активы как объект контроля, уровень квалификации и компетентности лиц, осуществляющих данный контроль, и используемые процедуры контроля. В ходе оценки риска искажения операций с биологическими активами аудитор может использовать запросы и подтверждение, а также наблюдение.

На этапе 3 аудитор должен оценить информационную систему, связанную с финансовой (бухгалтерской) отчетностью, в части учета операций с биологическими активами. В ходе оценки системы внутреннего контроля аудитор должен получить ответы на следующие вопросы.

1. Каков порядок инициирования операций, отражаемых в учетной системе организации?
2. Какие методы обработки данных используются в учетной системе? Каким образом осуществляется ввод информации?
3. Существуют ли регламенты по учету биологических активов в информационной системе и доведены ли они до персонала?
4. Каково соотношение между автоматизированными и выполняемыми вручную операциями по учету биологических активов в учетной системе организации? Каковы масштабы автоматизации процесса учета биологических активов?

Использование информационных систем в рамках учетной системы организации связано с возникновением следующих рисков для системы внутреннего контроля:

- риск неточной обработки данных, обработка неточных данных;
- возможность несанкционированного доступа к исходным данным, что может привести к уничтожению данных, неадекватному их отражению в формах финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- возможность получения персоналом, отвечающим за функционирование информационных систем, более расширенного доступа сверх того, который необходим ему для выполнения возложенных на него обязанностей, что может повлечь нарушение установленного порядка разграничения обязанностей;
- возможность внесения несанкционированных модификаций в основные файлы баз данных, компьютерные системы или программы, что приводит к искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности в части учета операций с биологическими активами;
- невозможность использовать в рамках информационных систем наиболее адекватных методов и методик обработки данных для получения финансовой (бухгалтерской) отчетности в части учета операций с биологическими активами, кроме тех методов и методик, которые заложены в данную информационную систему;
- потенциальная возможность потери информации, используемой при формировании финансовой (бухгалтерской) отчетности в части учета операций с биологическими активами.

На этапе 4 оценки системы внутреннего контроля аудитор исследует контрольные действия, применяемые аудируемым лицом для оценки рисков существенного искажения операций по учету биологических активов на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, и разрабатывает дальнейшие аудиторские процедуры с учетом оцененных рисков. Контрольные действия могут осуществляться как вручную, так и с применением информационных систем. В частности, аудируемым лицом могут быть использованы следующие контрольные действия:

- утверждение порядка санкционирования руководством аудируемого лица контрольных действий;
- проверка результатов выполнения контрольных действий;
- проверка обработки информации, полученной в результате контрольных действий;
- наличие разделения обязанностей между работниками аудируемого лица в ходе контрольных действий, закрепленного в должностных инструкциях.

При этом аудитором целесообразно сосредоточить внимание на понимании контрольных действий в отношении тех областей, где велика вероятность возникновения существенных искажений в учете биологических активов. При этом аудитор изучает следующие средства контроля за информационными системами, которые обеспечивают верность информации и защиту исходных данных, обычно включают средства контроля в отношении следующего:

- операций информационного центра и компьютерной сети;
- приобретения программного обеспечения для операционной системы, его изменения и обслуживания;
- защиты от несанкционированного доступа;
- приобретения, развития и обслуживания прикладных программ информационных систем [1].

Аудируемым лицом могут быть применены прикладные средства контроля, представляющие собой процедуры, автоматизированные или осуществляемые вручную, которые обычно используются на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности.

На этапе 5 аудитор должен оценить основные виды мероприятий, которые аудируемое лицо осуществляет для мониторинга системы внутреннего контроля в отношении операций с биологическими активами, а также

то, каким образом аудируемое лицо инициирует корректирующие действия в отношении своих средств контроля. В правиле стандарте №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» под мониторингом средств контроля понимают процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени, предусматривающий регулярную оценку организации и применения средств контроля, а также осуществление необходимых корректирующих мероприятий в отношении средств контроля вследствие изменения условий деятельности и осуществляемый с целью обеспечения непрерывной эффективной работы средств контроля [1]. Мониторинг средств контроля, как правило, осуществляется путем проведения непрерывных мероприятий, отдельных проверок или сочетания того и другого. Аудитору следует учитывать, что в процессе мониторинга могут принимать участие как внутренние аудиторы или сотрудники, так и внешние аудиторы (табл. 1).

Таблица 1

ПРИЗНАКИ, РЕКОМЕНДУЕМЫЕ ДЛЯ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ПРОЦЕДУРЫ СТРАТИФИКАЦИИ

№	Признак	Примеры выделяемых групп биологических активов
1	По крупным статьям биологических активов	Животноводство: основное стадо крупного рогатого скота; основное стадо овец; основное стадо свиней; рыбоводство. Растениеводство: зерновые культуры; овощные культуры; технические культуры; питомники. Многолетние насаждения: виноградники; сады; деревья в лесу (лесной массив)
2	По территориальному признаку	Биологические активы в разрезе мест содержания и хранения
3	По стоимостному признаку	Биологические активы, стоимость, которых приближается к уровню существенности или превышает его
4	По операциям, совершаемым с биологическими активами	Операции по приобретению биологических активов на внутреннем рынке и по импорту. Операции, произошедшие в конце отчетного периода и после отчетной даты. Операции по переработке биологических активов в производство. Операции по продаже биологических активов сторонним организациям и связанным сторонам. Операции по принятию к учету и отгрузке биологических активов; Прочие операции с биологическими активами
5	По другим признакам	Биологические активы, приобретаемые за наличный расчет. Биологические активы, приобретаемые за безналичный расчет. Биологические активы, приобретенные с использованием неденежных расчетов

На основе результатов оценки системы внутреннего контроля операций с биологическими активами аудитор осуществляет отбор операций и сальдо для проверки финансовых результатов в соответствии с требованиями

ми Федерального правила (стандарта) №16 «Аудиторская выборка». Для обеспечения репрезентативности выборки аудитор использует стратификацию, предполагающую деление всей исследуемой совокупности операций на подсовокупности, чтобы отобранными для проверки могли быть с равной вероятностью элементы всех подсовокупностей. При этом аудитор устанавливает признаки, по которым может быть разделена вся исследуемая совокупность операций, связанных с учетом биологических активов (см. табл. 1).

В разделе 7 изложена методика проверки операций с биологическими активами. Общая схема аудиторской проверки представлена на рис. 2.

1. Экспертиза хозяйственных договоров, на основании которых осуществляются операции с биологическими активами
2. Проверка обеспечения сохранности биологических активов 2.1. Проверка условий содержания биологических активов, наличие охраны 2.2. Проверка наличия материально-ответственных лиц, отвечающих за сохранность биологических активов и наличие подписанных с ними договоров о материальной ответственности
3. Выборочная проверка правильности оформления первичных документов по учёту биологических активов 3.1. Проверка актов на оприходование приплода животных по формальным признакам и по существу отраженных положений 3.2. Проверка полноты отражения операций по взвешиванию животных 3.3. Проверка актов на перевод животных из группы в группу и актов на выбытие 3.4. Проверка полноты отражения операций по реализации скота
4. Проверка порядка и периодичности проведения инвентаризации биологических активов и отражение ее результатов в учете 4.1. Проверка правильности проведения инвентаризации биологических активов 4.2. Проверка периодичности проведения инвентаризации в организации 4.3. Проверка правильности отражения в бухгалтерской учете результатов инвентаризации и контроль за принятием необходимых мер в случае недостач и хищений 4.4. Проверка наличия и контроля за соблюдением графика документооборота по учету биологических активов 4.5. Проверка правильности формирования себестоимости молодняка биологических активов
5. Проверка организации синтетического и аналитического учета биологических активов 5.1. Изучения правильности формирования регистров аналитического и синтетического учета (пересчет, проверка учетных записей, аналитические процедуры) 5.2. Аудит соответствия остатков синтетического и аналитического учета 5.3. Проверка правильности отражения в отчетности итоговых данных по учету биологических активов

Рис. 2. Проверка биологических активов

Проверка операций с биологическими активами осуществляется по следующим направлениям:

- экспертиза хозяйственных договоров, на основании которых осуществляются операции с биологическими активами;
- проверка бухгалтерского оформления операций с биологическими активами;
- проверка налогообложения операций с биологическими активами.

Практически все операции с биологическими активами (операции по поступлению, выбытию биологических активов) осуществляются на базе хозяйственных договоров различных типов. В связи с этим аудитору необходимо провести экспертизу соответствующих хозяйст-

венных договоров. Следует иметь в виду, что в сельскохозяйственной организации может быть разработано и применяться в рамках системы внутреннего контроля Положение о договорной работе. В этом случае аудитор должен дать оценку содержанию данного регламента и последовательности его применения. В случае отсутствия такого регламента аудитор исследует организацию договорной работы в организации по следующим направлениям:

- оценка организации проведения экспертизы заключаемых договоров;
- оценка учета выполнения договоров;
- оценка претензионно-исковой работы по хозяйственным договорам.

Аудитор должен выяснить основные направления экспертизы договоров (правовая, бухгалтерская, налоговая, финансовая, технологическая и т.д.). Кроме того, следует выяснить, проводятся ли следующие мероприятия:

- заключенных договоров и бухгалтерская экспертиза договоров, планируемых к заключению;
- внутренняя экспертиза договоров, осуществляемая различными службами сельскохозяйственной организации;
- внешняя, осуществляемая в качестве специального аудиторского задания независимой аудиторской организацией, индивидуальным аудитором.

При изучении порядка организации внутренней экспертизы устанавливается, какие специалисты сельскохозяйственной организации участвуют в ее проведении (бухгалтеры, экономисты, юристы, зооинженеры, ветврачи, агрономы).

Аудитор должен оценить договор на его соответствие требованиям Гражданского кодекса РФ. При этом он может привлечь эксперта в данной области, в роли которого могут выступать как специалисты аудиторской фирмы, аудируемого лица, имеющие соответствующее образование, специалист сторонней организации. Аудитор проверяет, чтобы договор не противоречил закону и установленным им правилам на момент его заключения. Проверяются полномочия лиц, подписавших хозяйственный договор. Исследуются условия сделки. Например, при исследовании договора купли-продажи и поставки необходимо убедиться в том, что в нем содержатся такие условия:

- предмет договора;
- объем поставки;
- способы определения качества и количества товара;
- срок, место и условия поставки;
- условия платежей и наименование валюты платежей;
- порядок сдачи и приемки товара;
- гарантии поставки, штрафные санкции;
- арбитраж в случаях возникновения разногласий;
- обстоятельства непреодолимой силы (форс-мажорные обстоятельства);
- юридические адреса и другие реквизиты сторон;
- подписи уполномоченных лиц.

Аудитор проверяет соблюдение требований к форме сделки.

В ходе экспертизы хозяйственных договоров проверяется:

- тождество цифр и формулировок;
- наличие полномочий, связанных с подписанием договора;
- учет особенностей бухгалтерского оформления и налогообложения отдельных видов операций;
- анализ особенностей налогообложения и организации налогового учета в организации и порядка уплаты налогов, вытекающих из содержания договора.

Тождество цифр и формулировок проверяется путем сверки сумм, отраженных в документах бухгалтерского учета, и цены договора, сумм произведенных платежей. Аудитор проверяет, чтобы основание для перечисления денежных средств, указанное в платежных документах, соответствовало формулировке заключенного хозяйственного договора. Аудитор исследует крупные сделки с биологическими активами. При этом при наличии досье, формируемых на контрагентов, исследуются их учредительные документы, бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, выясняется состав учредителей, размер уставного капитала, финансовое состояние. Особое внимание аудитор обращает на наличие и действительность в случаях, предусмотренных действующим законодательством, ветеринарных свидетельств, лицензий и т.д. Необходимо убедиться, что при подписании договора представитель контрагента имел юридическое право и полномочия на подписание документа. Для этого проверяются полномочия представителя контрагента. Аудитор оценивает, каким образом учтены особенности бухгалтерского оформления и налогообложения отдельных видов операций, а также основные последствия нарушения договорных обязательств.

Методика проверки бухгалтерского оформления операций с биологическими активами отражена в предлагаемой программе аудита наличия и учета биологических активов, включающей процедуры, необходимые для сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств, позволяющих подтвердить предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Программа предусматривает следующие направления проверки:

- проверка бухгалтерского оформления операций с биологическими активами;
- проверка правильности и своевременности отражения в учете биологических активов. Движение биологических активов отражается на счетах 01,11, 20;
- проверка фактического наличия биологических активов, отраженных в бухгалтерском учете и отчетности аудируемого лица, на конец отчетного периода;
- проверка правильности и полноты организации аналитического учета движения биологических активов;
- проверка тождества данных о наличии биологических активов в учетных и отчетных данных;
- проверка правильности оценки всех операций по движению биологических активов в бухгалтерском учете и отчетности;
- проверка реальности и законности операций по движению биологических активов, осуществляемая путем исследования наличия и правильности оформления подтверждающих документов;
- определения фактических затрат, связанных с содержанием биологических активов;
- проверка правильности синтетического учета операций по поступлению и выбытию биологических активов;
- проверка правильности калькулирования себестоимости приплода, прироста, живой массы, незавершенного производства в соответствии с принятой учетной политикой и действующими методическими рекомендациями;
- проверка достоверного определения результатов от биотрансформации биологических активов, признания сельскохозяйственной продукции.

Аналогично проверяются операции по выбытию животных: продажа, забой, падеж. Проводя проверку, аудитор должен знать о возможных нарушениях в указанных операциях. Сплошным способом аудитор проверяет и другие «ключевые по риску» операции, которые характеризуются повышенным риском возможных искажений (на-

пример, закупка скота у населения за наличный расчет, приобретение животных по договорам лизинга, мены). При проверке операций по закупке скота у населения для дальнейшей продажи аудитор контролирует:

- соответствие массы принятого от населения и проданного на мясокомбинат скота;
- соответствие применяемых расчетных цен договорным условиям;
- отсутствие фактов повторной сдачи животных одними и теми же лицами в относительно короткий период;
- соответствие выплат из кассы суммам, определенным в закупочных актах;
- отсутствие повторных выплат в смежных и последующих периодах.

При проверке операций по договорам мены, лизинга аудитор уделяет внимание таким вопросам, как обоснованность применяемых цен, правильность определения фактической стоимости животных при принятии их к учету, точность расчета сумм налога на добавленную стоимость (НДС), предъявляемых к возмещению из бюджета, корректность корреспонденций счетов по этим операциям. В ходе аудиторской проверки следует проконтролировать правильность стоимостной оценки животных на выращивании и откорме, отражаемых в составе оборотных средств. Путем арифметического пересчета аудитор проверяет достоверность расчетов фактической себестоимости приплода, 1 ц прироста, 1 ц живой массы. Результаты пересчета сравнивает с данными аудируемого лица. Одновременно прослеживается правильность списания выявленных калькуляционных разниц. На основании первичных документов, регистров аналитического и синтетического учета аудитор контролирует правильность корреспонденций счетов по учету животных на выращивании и откорме. Типичное нарушение – списание убытков от падежа животных, произошедшего по вине ответственных лиц, на затраты производства в дебет счета 20 «Основное производство» субсчет «Животноводство».

Методика проверки налогообложения операций с биологическими активами предусматривает проверку правильности определения налоговой базы по НДС, проверку правомерности применения налоговых вычетов по НДС, проверку правильности исчисления налога на прибыль, проверку правильности начисления амортизации для целей исчисления налога на прибыль, проверку правильности определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ).

Следует учитывать, что организация не имеет права на вычет сумм НДС от стоимости ввозимого на таможенную территорию Российской Федерации имущества, так как в соответствии с п. 2 ст. 171 Налогового кодекса РФ (НК РФ) не выполняется основное условие для его получения: товары должны быть приобретены для операций, признаваемых объектом налогообложения НДС. В данном случае уплаченный налог включается в стоимость полученного имущества (подп. 4 п. 2 ст. 170 НК РФ).

В восьмом разделе стандарта рассмотрены типичные нарушения биологических активов. Для выявления и анализа ошибок аудитор руководствуется требованиями федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности ФСАД № 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» и ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым ли-

цом требований нормативных правовых актов в ходе аудита». Так как ФСАД № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», утвержденный Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 №696, утратил силу.

Искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности могут возникнуть в результате ошибок и недобросовестных действий. Под недобросовестными действиями понимаются преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий (бездействия) для извлечения незаконных выгод» [1]. Аудитор должен провести классификацию искажений, возникающих при недобросовестных действиях (рис. 3). Следует учитывать, что в функции аудитора не входит определение преднамеренности совершения искажений. Он может определить потенциальную возможность совершения недобросовестных действий и оценить на основе своего субъективного профессионального суждения их влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности.



Рис. 3. Классификация искажений, возникающих при недобросовестных действиях

Ошибки, обнаруженные в результате аудита биологических активов, приводят к искажению валюты баланса, влияют на исчисление НДС, налога на имущество и налога на прибыль, при общем режиме налогообложения, или на едином сельскохозяйственном налоге, при специальном режиме налогообложения. Приступая к осуществлению аудиторских процедур, аудитор должен иметь в виду, что по данному разделу проверки существуют типичные ошибки. Типичность ошибки определяется для каждой сельскохозяйственной организации индивидуально. К типичным систематически совершаемым ошибкам в учете биологических активов относятся следующие:

- не заключены договоры о материальной ответственности с материально-ответственными лицами;
- неправильно оформляются документы по поступлению и списанию биологических активов;

- неправильно оцениваются приобретенные биологические активы;
- не ведется аналитический учет движения биологических активов в бухгалтерии;
- неправильно исчисляется фактическая себестоимость выращивания биологических активов;
- неправильно оцениваются биологические активы, полученные по бартерным сделкам;
- необоснованно изменена балансовая оценка биологических активов;
- списание не принятых к учету биологических активов (не оформленных приходными документами);
- нерегулярно проводится сверка данных по движению биологических активов в бухгалтерии и на фермах, бригадах предприятия, не проводится ежегодная инвентаризация биологических активов;
- нетипичная корреспонденция счетов по учету биологических активов.

Ошибки могут возникнуть:

- на стадии заключения (например, неверное составление хозяйственного договора, договор заключен лицами не имеющим на то соответствующих полномочий и т.д.);
- на стадии исполнения договора, связанные с несоблюдением основополагающих требований и допущений бухгалтерского учета при отражении хозяйственных операций по договорам, нарушением требований действующего законодательства.

Наиболее распространенным умышленным нарушением в учете поголовья, достигаемым путем сговора работника, заведующего фермой или других должностных лиц, может быть увеличение численности павших животных или сокрытие приплода с целью их присвоения. Возможна и ситуация, когда занижают падеж (при зависимости размера оплаты труда от уровня сохранности приплода). По этой же причине может завышаться масса прироста животных. Выявить данное нарушение путем сверки первичных документов с данными сводного и аналитического учета практически невозможно. В этих случаях эффективными бывают

такие приемы, как внезапная инвентаризация, метод логического сопоставления взаимосвязанных документов. Например, сведения, отраженные в бухгалтерском учете, следует сопоставить с данными зоотехнического и ветеринарного учета (записях об осеменении и отелах крупного рогатого скота, опоросах свиней, падеже животных, прививках), информацией о расходе кормов (ведомости учета расхода кормов (СП-20) и т.п.

В Приложении к стандарту представлены формы рабочих документов (РД) аудитора, рекомендуемых для использования в ходе аудита операций с биологическими активами. Данные документы включают:

1. РД «План аудита биологических активов»;
2. «Программу аудита биологических активов»;
3. РД «Тесты проверки состояния системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета формирования биологических активов»;
4. РД «Ведомость нарушений, выявленных в результате арифметической проверки первичных учетных документов»;
5. РД «Данные о расхождениях, выявленных в результате проверки тождественности показателей синтетического и аналитического учета по счетам 01, 11, 20».

Заполнение рекомендуемых рабочих документов аудитора будет способствовать детализации поведения аудитора при проверке биологических активов.

Предложенный внутрифирменный стандарт позволяет детализировать профессиональное поведение, поскольку его разработка базировалась на требованиях федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, стандартов саморегулируемых организаций аудиторов, а также обобщенной во внутрифирменном стандарте практике проверки операций с биологическими активами. Разработанный внутрифирменный стандарт позволит повысить качество проверки операций с биологическими активами, снизить аудиторский риск, обеспечить дополнительный контроль за работой ассистентов аудитора.

Приложение 1

ТЕСТЫ ОЦЕНКИ СОСТОЯНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОПЕРАЦИЙ С БИОЛОГИЧЕСКИМИ АКТИВАМИ

№	Содержание вопроса или объект исследования	Содержание ответа	Символ	Выводы и решения аудитора
1	Имеется программа внутрихозяйственного контроля операций с биологическими активами?	Да	У4	Риск контроля низкий
2	Имеются ли служба внутреннего аудита, ревизионная комиссия, постоянно действующая инвентаризационная комиссия?	Да	У4	Риск контроля низкий
3	Имеются ли должностные инструкции или положение о работе службы внутреннего контроля?	Нет	У4	Риск контроля высокий
4	Определен ли круг лиц, ответственных за правильность проведения операций с биологическими активами?	Нет	У4	Риск контроля высокий
5	Определен ли порядок санкционирования операций с биологическими активами?	Да	У4	Риск контроля низкий
6	Проводятся ли проверки полноты и своевременности отражения операций, связанных с биологическими активами?	Выборочно по первичным документам	У2	Риск контроля ниже среднего, необходимо провести выборочную проверку
7	Выявляются ли лица, виновные в несоблюдении требований законодательства по учету биологических активов?	Не выявляются отсутствие системного контроля	У1	Риск контроля высокий, при инвентаризации следует выяснить состояние биологических активов
8	Проводятся ли проверки системы компьютерной обработки данных по учету биологических активов?	Выборочно	У1	Провести выборочную проверку
9	Контролируется ли соответствие и полнота отражения движения биологических активов?	Выборочно	У1	Нет фактического контроля, провести выборочную проверку
10	Контролируется ли правомерность признания биологических активов в соответствии с нормативными требованиями?	Да	У4	Риск контроля низкий
11	Контролируется ли соблюдение учетной политики в части элементов, регламентирующих учет биологических активов?	Выборочно	У2	Следует провести проверку по отдельным операциям

№	Содержание вопроса или объект исследования	Содержание ответа	Символ	Выводы и решения аудитора
12	Контролируется ли правильность исчисления себестоимости продукции (работ, услуг)?	Да	У4	Риск контроля низкий
13	Наличие внутренних методов по калькулированию себестоимости полученной продукции от биологических активов	Да	У4	Риск контроля низкий
14	Наличие и контроль за соблюдением графика документооборота по данному участку учета	Да	У4	Риск контроля низкий
15	Разработан ли проект постановки учета на счетах по движению биологических активов?	Да	У4	Риск контроля низкий
16	Соблюдаются ли основные принципы бухгалтерского учета?	Да	У3	Необходима выборочная проверка
17	Своевременно ли учитываются изменения в порядке ведения бухгалтерского учета биологических активов и подготовки отчетности?	Да	У3	Необходима выборочная проверка
18	Организован ли эффективный аналитический учет по счетам 01, 11, 20?	Да	У4	Риск контроля низкий
19	Разработаны ли схемы отражения на счетах операций движения биологических активов?	Определен только рабочий план счетов, схем нет	У1	Велика вероятность ошибок в корреспонденции счетов
20	Использует ли организация унифицированные формы первичных документов?	Да	У4	Документы соответствуют предъявленным требованиям
21	Соответствуют ли реквизиты первичных документов обязательному перечню? Обеспечивается ли надлежащее качество первичных документов?	Не всегда	У2	Слабый контроль, возможна вероятность искажения периодической отчетности
22	С какой периодичностью сверяются данные аналитического и синтетического учета по счетам 01, 11, 20? Обеспечивается ли соответствие записей синтетического и аналитического учета?	Только в конце года	У1	Велика вероятность искажения периодической отчетности
23	Соблюдается ли соответствие данных первичных документов и учетных регистров при учете движения биологических активов?	Да	У3	Провести выборочную проверку

Примечание: У1 – низкий уровень; У2 – ниже среднего; У3 – средний уровень, У4 – высокий уровень.

Литература

1. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 (в ред. постановлений Правительства РФ от 19 нояб. 2008 г. №863). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Подольский В.И. и др. Аудит [Текст] : учеб. для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др. ; под ред. В.И. Подольского. – М. : Юнити-Дана, 2009. – 583 с.

Ключевые слова

Внутрифирменный стандарт аудита «Методика аудита операций с биологическими активами»; методика аудиторской проверки; оценка системы внутреннего контроля; типичные нарушения.

Зюзин Юрий Игоревич

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. В настоящее время стандартизация играет важную роль в обеспечении качества аудита. Внутрифирменные стандарты являются документами, которые устанавливают единые требования к процессу проведения аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг.

Научную новизну представляет разработанный автором внутрифирменный стандарт «Методика аудита операций с биологическими активами», который включает в себя следующие разделы: общие понятия; основные понятия и определения, используемые в правиле (стандарте); особенности аудита операций с биологическими активами; нормативная база и источники информации; цель и задачи проверки; методические подходы к оценке внутреннего контроля операций с биологическими активами; методика проверки операций с биологическими активами; типичные нарушения.

Определено, что предложенный внутрифирменный стандарт позволит повысить качество проверки операций с биологическими активами, снизить аудиторский риск, обеспечить дополнительный контроль за работой ассистентов аудитора.

Практическая значимость состоит в возможности использования разработанных автором документов при аудите операций с биологическими активами в учебном процессе при чтении курсов «Аудит», а также при аудиторской проверке биологических активов в сельскохозяйственных организациях.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Удалова З.В., к.э.н., доцент, зав.кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Донского государственного аграрного университета

7.2. WORKING OUT OF THE INTRAFIRM STANDARD «THE TECHNIQUE OF AUDIT OF OPERATIONS WITH BIOLOGICAL ACTIVES»

U.I. Zuzin, Post-graduated Student

Don State Agrarian University

In article the expediency of application of the intrafirm standards developed on the basis of the accounting approach is proved, and the structure of the developed intrafirm standard «the Technique of audit of operations with biological actives» is presented. The given standard includes the sections consistently describing general provisions, used concepts and definitions, an estimation of influence of features of biological actives on audit process, standard base and information sources, the purpose and check problems, methodical approaches to an estimation of system of internal control, the audit technique, typical infringements. Standard use in practical activities of the auditor organization allows to detail professional behavior of the auditor. Promotes improvement of quality of check of operations with biological actives, to decrease in auditor risk, maintenance of additional control over work of assistants to the auditor.

Literature

1. The governmental order of the Russian Federation from 9/23/2002 №696 «About the statement of federal rules (stan-

dards) of auditor activity (in ред. The Governmental orders of the Russian Federation from 11/19/2008 №863)

2. Podolskii, V.I. Audit: the textbook for V.I. Podolsky, A.A. Savin, L.V. Sotnikova's high schools/, etc., under the editorship of V.I. Podolsky//M. Juniti-Dana, 2009. – 583 p.

Keywords

The intrafirm standard of audit «the Technique of audit of operations with biological actives»; a technique of auditor check; an estimation of system of the internal control; typical infringements.