

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

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Демина Ирина Дмитриевна,
доктор экономических наук, профессор

Москва – 2025

Оглавление

Введение	4
Глава 1 Концептуальные основы учета и аудита биологических активов	14
1.1 Сущность и содержание биологических активов как объекта учета	14
1.2 Особенности учета и представления биологических активов в финансовой отчетности	26
1.3 Цели, задачи и проблемы аудита биологических активов	37
Глава 2 Методика аудита биологических активов в современных условиях	58
2.1 Методика оценки системы внутреннего контроля операций с биологическими активами	58
2.2 Особенности планирования аудита операций с биологическими активами	74
2.3 Оценка рисков и разработка аудиторских процедур в отношении биологических активов в финансовой отчетности	84
Глава 3 Направления обеспечения качества аудита биологических активов в сельскохозяйственных организаций	107
3.1 Разработка классификатора типичных ошибок по биологическим активам	107
3.2 Повышение качества документирования результатов аудита биологических активов в современных условиях	117
3.3 Внутрифирменная инструкция аудиторской организации по проведению аудита биологических активов	127
Заключение	143
Список литературы	155
Приложение А Рабочий документ аудитора «Предварительный анализ системы внутреннего контроля (СВК) сельскохозяйственной организации»	172
Приложение Б Рабочий документ аудитора «Проверка состояния	

системы внутреннего контроля операций с биологическими активами».....	182
Приложение В Рабочий документ аудитора «Стратегия аудита сельскохозяйственной организации»	186
Приложение Г Классификатор типичных ошибок по биологическим активам	193
Приложение Д Рабочий документ аудитора «Чек-лист по аудиту справедливой стоимости»	198
Приложение Е Рабочий документ аудитора «Чек-лист по раскрытию биологических активов»	205
Приложение Ж Рабочий документ аудитора «Признаки обесценения актива».....	211

Введение

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 [101, с. 152].

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.

Выделение биологических активов в качестве отдельного вида активов приводит к тому, что возникает необходимость в формировании методического инструментария для проведения аудиторских процедур с целью подтверждения данного вида активов в финансовой отчетности.

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 при составлении консолидированной финансовой отчетности обязаны отражать биологические активы как самостоятельный объект учета. При этом в настоящее время, согласно ФСБУ, биологические активы учитываются в соответствии с ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 5/2019 «Запасы» в зависимости от периода использования актива сельскохозяйственной организацией [98, с. 1070].

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, а также нормативные акты, определяющие требования к бухгалтерскому учету и аудиту, в том числе, МСФО и МСА. В исследовании также использованы

методические указания и рекомендации Министерства сельского хозяйства Российской Федерации.

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, регулирующие биологические активы и 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: 1) при идентификации и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности; 2) на этапе выполнения аналитических процедур; 3) в ходе наблюдения за инвентаризацией; 4) 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. Кроме того, результаты исследования нашли отражение в практической деятельности аудиторской организации – в частности, разработанные автором классификатор типичных ошибок и формы рабочих документов были

внедрены в процесс аудита биологических активов. Материалы исследования также использовались при подготовке внутреннего методического стандарта, регулирующего порядок проведения аудиторских проверок сельскохозяйственных организаций.

Основные результаты диссертационного исследования докладывались и обсуждались на научных конференциях, конгрессах, круглых столах и получили положительную оценку: 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» (входит в Группу компаний Б1). Разработанные в рамках диссертационной работы инструменты и методические рекомендации нашли прикладное применение в процессе проведения аудита биологических активов в сельскохозяйственных организациях. В частности, были внедрены следующие элементы: рабочий документ «Чек-лист по аудиту справедливой стоимости», направленный на систематизацию проверочных процедур по оценке биологических активов в соответствии с требованиями МСФО и МСА; рабочий документ «Признаки обесценения актива», позволяющая идентифицировать факторы, указывающие на необходимость проверки активов на предмет обесценения; классификатор типичных ошибок, выявляемых при аудите биологических активов, систематизирующий наиболее распространенные нарушения в учете и отчетности; внутрифирменная инструкция по проведению аудита биологических активов, разработанная с учетом положений МСА. Применение указанных разработок позволяет: стандартизировать подход к проверке специфических объектов учета; повысить полноту и глубину документирования аудиторских процедур; минимизировать субъективность профессионального суждения при формировании мнения; увеличить качество полученных аудиторских доказательств; обеспечить профессиональную подготовку аудиторов; снизить аудиторский риск.

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 и будут использованы при подготовке проекта ФСБУ «Биологические активы».

Материалы диссертационного исследования нашли применение в образовательной деятельности Департамента аудита и корпоративной

отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации». Разработанные положения использовались при преподавании учебной дисциплины «Аудит и контроль» по направлению подготовки 38.04.01 «Экономика».

Апробация и внедрение результатов подтверждаются 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.

Глава 1

Концептуальные основы учета и аудита биологических активов

1.1 Сущность и содержание биологических активов как объекта учета

Биологические активы являются основой сельскохозяйственной деятельности, так как именно они обеспечивают поступление денежных потоков от реализации сельскохозяйственной продукции. Учет биологических активов требует особого подхода, поскольку их стоимость может изменяться под воздействием множества факторов, таких как процесс биотрансформации, природно-климатические явления, санитарно-эпидемиологическое условия и так далее. Кроме того, достоверный учет биологических активов возможен только при понимании сущности и содержания биологических активов как самостоятельного объекта бухгалтерского учета.

До настоящего времени в ФСБУ для коммерческих организаций не определено понятие «биологические активы». Однако данное понятие используют зарубежные и российские ученые в своих работах, которые посвящены актуальным проблемам бухгалтерского учета в сельском хозяйстве.

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» определяет категорию «биологические активы» следующим образом: «Биологические активы – живущее животное или растение».

Сельскохозяйственная деятельность – это комплекс действий, осуществляемых организацией, направленных на управление процессом биотрансформации и сбора продукции с биологических активов. Целью данной деятельности является продажа собранной продукции или ее преобразование в сельскохозяйственную продукцию или дополнительные

биологические активы [99, с. 162].

Ведение бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях сталкивается с рядом сложностей, связанных с особенностями данного сектора экономики. Природно-климатические условия оказывают значительное влияние на деятельность, а сезонный характер работ увеличивает интенсивность учетных процессов за определенный период. Другая особенность сельскохозяйственных организаций заключается в территориальной разбросанности производственных объектов. Например, для ведения земледелия требуется использование больших земельных площадей, что усложняет координацию и учет операций.

Для раскрытия экономической природы концепции «биологических активов» можно выделить следующие особенности: биологические активы контролируются сельскохозяйственной организацией и созданы в результате прошлых событий; подвергаются процессу биотрансформации и приносят экономическую выгоду; могут дать сельскохозяйственную продукцию, а также дополнительные биологические активы; исходя из срока могут быть внеоборотные и оборотные.

Рассмотрим подходы российских и зарубежных ученых к определению категории «биологические активы», которые представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Подходы к определению «биологических активов»

Авторы	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 [50, с. 13]
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 для дальнейшего использования в организации или реализации на сторону, в том числе для извлечения выгод в настоящем и будущем [54, с. 7-8]

Продолжение таблицы 1

1	2
Кокорев Н.А.	Под биологическим активом следует понимать животных или растения, которые в процессе биологических преобразований могут давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы [79, с. 51]
Марион Дж. С.	Биологические активы – это все, что рождается, растет и умирает, включая однолетние и многолетние культуры, животных, домашнего скота и племенного поголовья [118, с. 281]

Источник: составлено автором.

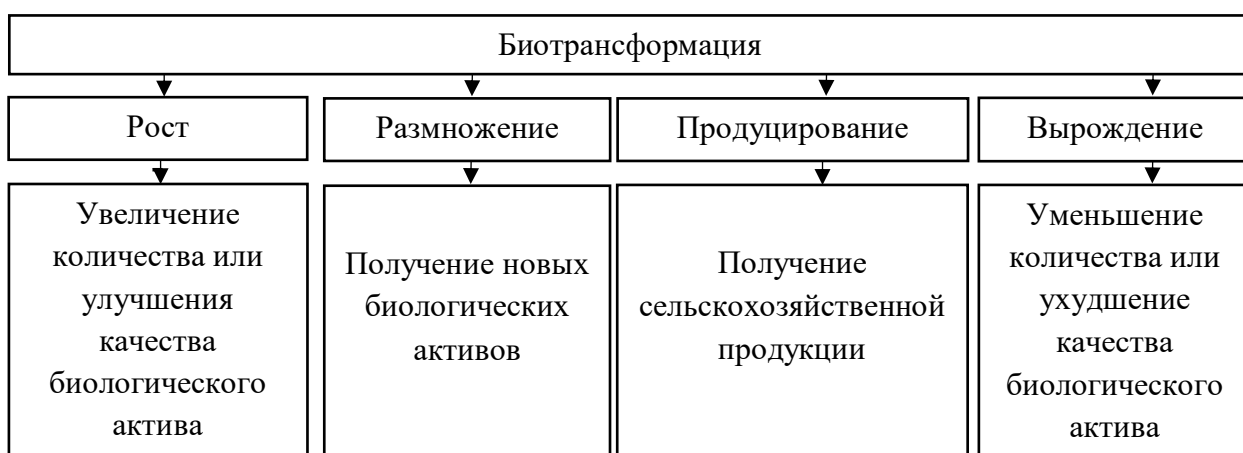
Определения понятия «биологические активы», представленные в таблице 1, отражают как общие черты, так и индивидуальные подходы различных авторов. В то же время каждое из определений подчеркивает индивидуальный подход автора. Например, Газизьянова Ю.Ю. обращает внимание на целевое использование активов (продажа, замена или разовое применение), Криничная Е.П. выделяет важность контроля и оценки активов для получения выгод, Кокорев Н.А. акцентирует внимание на процессах биологических преобразований и их роли в создании экономической выгоды, а Марион Дж.С. предлагает определение, которое охватывает весь жизненный цикл активов. Различия подчеркивают многогранность биологических активов и их значимость в сельском хозяйстве.

На наш взгляд, биологические активы представляют собой живые объекты сельскохозяйственной деятельности, подвергающиеся процессу биотрансформации с целью производства сельскохозяйственной продукции или создания дополнительных биологических активов.

Для раскрытия сущности биологических активов необходимо изучить процесс биотрансформации. Многие исследователи в области бухгалтерского учета подчеркивают, что биотрансформация включает четыре основных этапа: рост, вырождение, продуцирование и размножение. Следующая отличительная черта биотрансформации заключается в том, что является не только естественным биологическим изменением, а предполагает участие или управление данным процессом. Комплекс регулируемых человеком факторов

создают благоприятные условия для достижения положительного результата. Например, необходимо поддерживать температуру на определенном уровне, использовать удобрения для повышения урожайности и так далее.

Процессы, которые в себя включает биотрансформация, отражены на рисунке 1.



Источник: составлено автором.
Рисунок 1 – Этапы биотрансформации

В научных работах российских и зарубежных исследователей встречаются мало определений понятия «биотрансформация», так как ученые, которые занимаются вопросами бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях, обращают внимание на термин «биологический актив». Это, несомненно, является недостатком, потому что в бухгалтерском учете необходимо отразить не только биологические активы, но и изменения. Получение информации о результатах биотрансформации выступает важным аспектом для дальнейшего планирования внутри сельскохозяйственной организации.

По нашему мнению, процесс биотрансформации можно охарактеризовать следующим образом: «биотрансформация – это процесс биологических изменений живых ресурсов, на который благоприятно может повлиять человек для повышения урожайности и продуктивности».

Результаты биотрансформации могут быть следующих видов:

- изменения активов, вызванные ростом (увеличением количества

животных и растений, или улучшением качественных характеристик), вырождением (уменьшением количества животных и растений, или ухудшением и качественных характеристик) либо размножением (рождением дополнительных живых животных и растений);

- производство сельскохозяйственной продукции [42].

Сбор продукции является важным этапом сельскохозяйственной деятельности, направленным на извлечение экономической выгоды из биологических активов. Данный процесс включает либо отделение продукции от биологического актива, либо завершение жизненного цикла актива с прекращением его жизнедеятельности. В первом случае биологический актив продолжает существовать и использоваться в дальнейшем. Например, при дойке молока корова продолжает свою жизнедеятельность. Во втором случае сбор продукции сопровождается окончанием жизненного цикла актива, как это происходит при убое животных для получения мяса. Важным вопросом является своевременное отражение сбора продукции в бухгалтерском учете, так как данный процесс оказывает влияние на финансовое положение сельскохозяйственной организации.

Сельскохозяйственная деятельность охватывает широкий спектр направлений. Однако можно выделить общие три характеристики.

Во-первых, способность к изменению: животные и растения подвергаются процессам биотрансформации, что позволяет изменять их количественные и качественные параметры. Во-вторых, управление изменениями, которое заключается в создании условий, способствующих биотрансформации. Такое управление отличает сельскохозяйственную деятельность от других процессов. В-третьих, оценка изменений, которая предполагает мониторинг и контроль качественных и количественных характеристик, возникающих в результате биотрансформации или сбора продукции.

Понятия биологические активы и сельскохозяйственная продукция имеют общие черты и для обеспечения достоверности учета в таблице 2

выделены концептуальные различия между биологическими активами и сельскохозяйственной продукцией.

Таблица 2 – Сравнительная характеристика биологических активов и сельскохозяйственной продукции

Критерий	Биологический актив	Сельскохозяйственная продукция
Определение	Живущее животное или растение	Продукция, собранная с биологических активов организации
Примеры	Коровы, овцы, свиньи, растения	Молоко, мясо, шерсть, зерно
Стадия развития	Находится в процессе роста или разведения	Собранная продукция
Учет	МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»	МСФО (IAS) 2 «Запасы»
Оценка на отчетную дату	Оценивается по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу	Оценивается наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи
Цель	Для использования в дальнейшем для производства сельскохозяйственной продукции	Готова к продаже или переработке

Источник: составлено автором по материалам [42].

Стоит отметить, что биологические активы регулируются МСФО (IAS) 41, а сельскохозяйственная продукция – МСФО (IAS) 2, который применяется к запасам в целом.

Таким образом, основное различие между биологическими активами и сельскохозяйственной продукцией заключается в стадии их развития: биологический актив – это объект, который еще в процессе развития, а сельскохозяйственная продукция – это конечный продукт, который готов к продаже или переработке.

Важным вопросом является единица измерения биологического актива. Детальное отражение в учете единиц измерения биологических активов приведет к более точному и подробному представлению. Как правило, единицей измерения выступают натуральные показатели. Например, штука, голова и другие показатели.

Аналитический учет по отдельным видам биологических активов играет ключевую роль в управлении сельскохозяйственным производством. Он

позволяет получить детализированную информацию о состоянии и движении активов, что необходимо для принятия обоснованных управленческих решений, оптимизации производственных процессов и повышения эффективности деятельности организации. Также аналитический учет обеспечивает необходимую информацию для составления финансовой отчетности.

Для животноводства характерно использование таких единиц измерения как голова, вес. Данные единицы измерения касаются, например, свиней и крупного рогатого скота. Оценка по живому весу позволяет более точно определить экономическую стоимость животных, учитывая их возраст, состояние здоровья, породные характеристики и другие факторы, влияющие на их продуктивность и, соответственно, на цену.

В растениеводстве подход существенно отличается. Как правило, используются единицы измерения, связанные с площадью земли, на которой выращиваются культуры. Использование площади в качестве единицы измерения обусловлено тем, что для растениеводства часто невозможно или экономически нецелесообразно определять количество поштучно или по другим натуральным единицам. Учет по площади позволяет организовать контроль за использованием земельных ресурсов, а также планировать показатели урожайности, продуктивности, прироста и привеса.

Плодовая культура определяется как живое растение, которое:

- 1) используется для производства или получения сельскохозяйственной продукции;
- 2) ожидается, что будет плодоносить в течение более одного периода;
- 3) с малой степенью вероятности будет продано в качестве сельскохозяйственной продукции, за исключением побочных продаж в качестве отходов [42].

После того как плодовые культуры истратили свою возможность принести плоды, могут быть списаны.

Продуктивные животные, как и плодовые культуры, могут

удерживаться исключительно для получения потомства. Однако, когда в МСФО (IAS) 41 вносились поправки, исключаящие из сферы его применения плодовые культуры, продуктивные животные были явно исключены из поправки о плодовых культурах и продолжают учитываться согласно МСФО (IAS) 41 на том основании, что при применении к таким активам модель оценки становится более сложной. Не всегда можно интуитивно определить, отвечает ли актив определению плодового растения. В связи с этим важную роль играет тщательная оценка. Мы полагаем, что применение суждения необходимо в следующих случаях:

1) Используется для производства или получения сельскохозяйственной продукции. Может потребоваться применение суждения для определения того, используется ли растение для производства или получения сельскохозяйственной продукции, а не просто потребляется в процессе. Например, сбор некоторых растений, которые обычно рассматриваются как потребляемые, осуществляется дважды, при этом основной целью первого сбора является улучшение урожайности второго сбора. Остается неясным, является ли факт наличия двух урожаев достаточным для того, чтобы такие растения считались плодоносящими активами. В случае некоторых растений новая продукция может быть выращена из различных частей растения. Другие растения могут быть срезаны и выращены повторно. Например, после сбора бананов банановые деревья могут быть спилены до основания и выращены повторно на следующий год для того, чтобы получить больший урожай бананов. В таких случаях может потребоваться применение суждения для определения того, какая часть растения может выступать в качестве плодовой культуры (например, пальмовое дерево или его корни). Как ожидается, будет плодоносить в течение более одного периода. Согласно определению плодовой культуры, растение должно, как ожидается, плодоносить в течение более одного периода. Было бы уместно полагать, что в данном контексте речь идет о годовом периоде. Однако в стандарте данный срок не упоминается, поэтому организации необходимо решить, будет ли уместным использование

промежуточного периода, сезона или производственного цикла (от начала производства до момента сбора урожая).

2) Побочные продажи в качестве отходов. Суждение также может потребоваться для определения того, является ли отдаленной вероятностью того, что растение будет продано в качестве сельскохозяйственной продукции. В МСФО (IAS) 41 также сказано, что «такие побочные продажи в качестве отходов не препятствуют тому, чтобы растение соответствовало определению плодовой культуры». Кроме того, в стандарте не разъясняется, когда продажи перестают быть побочными и является ли этот показатель количественным или качественным. Следовательно, это является недостатком и предполагает применение профессионального суждения.

На наш взгляд, помимо рассмотрения указанных выше факторов, после первоначального признания может потребоваться провести повторную оценку того, отвечает ли растение определению плодовой культуры. Если изначально растение отвечает определению плодовой культуры, но впоследствии это изменяется, будет ли применяться МСФО (IAS) 41 вместо МСФО (IAS) 16? Ни МСФО (IAS) 16, ни МСФО (IAS) 41 не отвечают на данный вопрос и не дают указаний, как осуществлять перевод таких активов между МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 41 (или наоборот). Для урегулирования данного вопроса рекомендуем прописать в учетной политике сельскохозяйственной организации аргументированный подход на основе профессионального суждения. Кроме того, включение аргументированного подхода в проект ФСБУ «Биологические активы» может значительно улучшить его применимость для широкого круга пользователей.

Плодовые культуры и их сельскохозяйственная продукция рассматриваются как два отдельных актива для целей учета (две единицы учета), к которым применяются различные модели оценки в соответствии с различными стандартами. При разработке требований в отношении плодовых культур Совет по МСФО отметил, что плодовые культуры удерживаются организацией исключительно с целью выращивания продукции на

протяжении срока их продуктивной жизни так же, как и другие основные активы, и, следовательно, не оказывают прямого влияния на будущие денежные потоки организации. Вследствие этого Совет решил, что плодовые культуры должны учитываться как основные средства в соответствии с МСФО (IAS) 16. Однако вместе с этим Совет считает, что «это же утверждение неверно в отношении продукции, произрастающей на плодовых культурах, которая подвергается биотрансформации до момента ее сбора (например, виноград, растущий на виноградной лозе). Совет отметил, что продукция является потребляемым биологическим активом, растущим на плодовой культуре, и рост продукции напрямую увеличивает ожидаемую выручку от продажи такой продукции. Следовательно, оценка справедливой стоимости растущей продукции предоставляет пользователям финансовой отчетности полезную информацию о будущих денежных потоках, которые организация ожидает получить». Совет также указал на то, что такая продукция в конечном итоге сама по себе имеет рыночную стоимость, в то время как плодовые культуры, на которых она произрастает, как правило такой стоимости не имеют. В связи с этим Совет постановил, что продукция, произрастающая на плодовых культурах, должна остаться в сфере применения МСФО (IAS) 41, который, как предполагается, сохранит неизменность методов учета продукции, растущей в земле, и продукции, растущей на плодовых культурах.

Важно понимать, что биологические активы могут отдельно не выделяться в финансовой отчетности, если они не используются в сельскохозяйственной деятельности. Например, животные в зоопарке (или охотничьем парке), которые не имеют активной программы по разведению и которые практически не продают ни самих животных, ни животноводческую продукцию. Другим примером может служить деятельность в фармацевтической отрасли по выращиванию культур бактерий. Подобная деятельность не относится к сельскому хозяйству, соответственно, не должны отражаться в составе биологических активов.

Сущность и содержание биологического актива оказывают

значительное влияние на методику аудита, поскольку данные активы обладают уникальными характеристиками, которые делают их учет более сложным. Для того, чтобы аудитор получил надлежащие аудиторские доказательства необходимо понимание особенностей биологических активов. В таблице 3 выделены особенности биологических активов и возможное влияние на методическое обеспечение аудита.

Таблица 3 – Особенности биологических активов и влияние на методику аудита

Особенности актива	Влияние на методику аудита
Материально-вещественная форма	Аудитор должен проверять существование и состояние биологических активов, что требует проведение инвентаризации
Отсутствие единого подхода к классификации	Классификация и группировка могут послужить базой для процедуры стратификации тестируемой совокупности биологических активов, что позволит учитывать специфику каждой группы биологических активов
Срок ликвидности	Аудитор должен учитывать сроки ликвидности биологических активов при планировании своих проверок, так как аудиторские процедуры для внеоборотных и оборотных биологических активов могут существенно отличаться
Процесс биотрансформации	Процесс, который значительно отличает биологические активы от других видов активов и требует от аудиторов специальных знаний для идентификации момента появления и выбытия активов
Подходы к оценке	От выбора подхода к оценке зависят аудиторские процедуры для подтверждения стоимости биологических активов
Неопределенность и риски (болезни, погодные условия, генетические факторы)	Необходимость проведения оценки рисков, связанных с состоянием активов (например, состояние здоровья животных или влияние климата на растения). Важно учитывать влияние внешних факторов на стоимость биологических активов

Источник: составлено автором.

Специфика биологических активов требует от аудитора особого подхода к методике аудита. Такая характеристика как материально-вещественная форма предполагает проведение инвентаризации. Классификация и группировка биологических активов позволяет аудитору при формировании выборки учитывать специфику каждой группы. Срок ликвидности биологических активов также влияет на методику аудита, так как процедуры

для оборотных и внеоборотных активов могут значительно различаться. Процесс биотрансформации, как уникальная характеристика для биологических активов, требует специальных знаний аудитора для правильной идентификации момента появления или выбытия активов. Выбор подхода к оценке биологических активов напрямую влияет на процедуры подтверждения их стоимости. Наконец, неопределенность и риски, такие как болезни, погодные условия или иные факторы, требуют проведения оценки рисков, связанных с состоянием активов, и внимания к внешним факторам, влияющим на стоимость этих активов.

Все вышеуказанные аспекты требуют от аудиторов не только глубоких знаний в области бухгалтерского учета и аудита, но и специализированных знаний о сельскохозяйственной отрасли и особенностях жизнедеятельности биологических активов.

Биологические активы как отдельный вид активов в финансовой отчетности сельскохозяйственных организаций являются важной экономической категорией, которая отражает специфику деятельности. Основная доля операций сельскохозяйственных организаций напрямую или косвенно связана с биологическими активами, подвергающиеся процессу биотрансформации.

Благодаря комплексу регулируемых человеком факторов создается благоприятные условия для получения положительного эффекта биотрансформации. В результате возникает дополнительный биологический актив или сельскохозяйственная продукция, которая впоследствии либо реализуется, либо используется для внутреннего потребления сельскохозяйственной организации, формируя конечный финансовый результат. Указанные обстоятельства обуславливают необходимость отдельного представления биологических активов в финансовой отчетности, учитывая их существенное значение для деятельности сельскохозяйственных организаций.

1.2 Особенности учета и представления биологических активов в финансовой отчетности

Биологические активы занимают ключевую позицию в финансовой отчетности сельскохозяйственных организаций, так как составляют весомую долю в структуре активов и являются основой производственной деятельности. Отражение биологических активов как самостоятельного объекта учета в финансовой отчетности способно обеспечить прозрачность и понимание структуры активов сельскохозяйственной организации. МСФО придерживаются к данному принципу и используют специальный стандарт МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Однако, учет биологических активов по ФСБУ для коммерческих организаций существенно отличается от МСФО. Биологические активы учитываются в соответствии с ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 5/2019 «Запасы» в зависимости от периода использования актива сельскохозяйственной организацией.

Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ требует, чтобы консолидированная финансовая отчетность составлялась в соответствии с МСФО. А это означает, что в Российской Федерации сельскохозяйственные организации, которые составляют консолидированную финансовую отчетность, применяют МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Ранее были попытки разработки и внедрения отраслевого стандарта в ФСБУ для коммерческих организаций. Так в 2007 году был представлен общественности проект положения по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов». Базой для разработки проекта являлся МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Вышеуказанный проект положения не был принят и термин «биологический актив» так и не был внедрен в ФСБУ для коммерческих организаций [100, с. 67].

Внедрение понятия «биологические активы» в ФСБУ для коммерческих организаций сейчас обретает особую актуальность, 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. Таким образом, не исключено, что в ближайшем будущем будет принят стандарт в отношении биологических активов.

С 1 января 2022 года применяется ФСБУ госфинансов «Биологические активы», который распространяется на государственные (муниципальные) бюджетные и автономные учреждения. Указанный стандарт определяет единый подход к учету по биологическим активам, а также раскрытии информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности бюджетной сферы.

Вопрос выделения биологических активов как отдельной категории в финансовой отчетности является значимым, так как финансовая отчетность представляет собой основу для принятия решений внутренних и внешних пользователей сельскохозяйственной организации. Кроме того, биологические активы существенно отличаются по своим свойствам от других видов активов процессом биотрансформации и занимают высокую долю в структуре активов организаций сельского хозяйства.

Не исключено, что после разработки и принятия проекта ФСБУ «Биологические активы» для коммерческих организаций отличия между МСФО и ФСБУ для коммерческих организаций станут минимальными. В случае успешной разработки, принятия и внедрения проекта ФСБУ, который минимизирует различия с МСФО, российские сельскохозяйственные организации улучшат свою инвестиционную привлекательность, сократят затраты на трансформацию финансовой отчетности, повысят качество управленческих решений.

В таблице 4 приведены ключевые различия в подходах к учету биологических активов в соответствии с МСФО, ФСБУ для коммерческих организаций и ФСБУ для государственных финансов.

Таблица 4 – Различия отражения биологических активов в стандартах бухгалтерского учета и отчетности

Критерий	МСФО	ФСБУ для коммерческих организаций	ФСБУ госфинансов
Отраслевой стандарт	МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»	Отсутствует, учет регламентируется ФСБУ 5/2019 и ФСБУ 6/2020	ФСБУ госфинансов «Биологические активы»
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
Отдельный вид активов	Выделяются как отдельный вид активов	Внеоборотные в составе основных средств. Оборотные в составе запасов	Выделяются как отдельный вид активов
Оценка	Справедливая стоимость за вычетом затрат на реализацию. Если невозможно определить, то по первоначальной стоимости	Внеоборотные по первоначальной стоимости. Оборотные по фактической	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 [42; 44; 45; 46].

Стоит выделить, что внедрение нового ФСБУ несет в себе не только положительные аспекты, но и определенные сложности и недостатки. Применение нового стандарта требует значительных затрат для обновления системы учета, обучения и повышения квалификации кадров. Требуется большое количество времени и ресурсов, увеличивая административную нагрузку на бухгалтерские службы организаций.

В МСФО биологические активы рассматриваются как особая, самостоятельная категория, обладающая высокой степенью экономической значимости для сельскохозяйственных организаций. Биологические активы участвуют в процессе биотрансформации, что отличает их от обычных видов активов и требует специфического подхода, отражающего их природу и жизненный цикл.

Несмотря на сложности, успешная адаптация к новым ФСБУ может принести организациям значительные долгосрочные преимущества, включая улучшение качества финансовой отчетности, повышение прозрачности и укрепление доверия инвесторов и других заинтересованных сторон.

Отсутствие отдельной строки «Биологические активы» в бухгалтерской (финансовой) отчетности для коммерческих организаций демонстрирует необходимость разработки отдельного ФСБУ «Биологические активы», который обеспечит достоверное и прозрачное отражение информации о таких активах в финансовой отчетности, способствуя повышению качества учетной информации и уровня принятия управленческих решений в сельском хозяйстве.

На наш взгляд, проект ФСБУ «Биологические активы» следует включить следующие положения:

- 1) 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.

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

3) 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.

4) 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.

5) Последующая оценка. После признания биологические активы подлежат оценке одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости с последующим учетом накопленной амортизации и возможных убытков от обесценения (применимо к внеоборотным биологическим активам);
- 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.

б) 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.

Следует рассматривать также вопрос учета аренды биологических активов. Международный опыт показывает, что аренда биологических активов является распространенной практикой во многих странах. Примером соглашения такого типа может быть аренда овцеводческой фермы, в соответствии с которой арендатор арендует ферму, включая землю, овец и прочие активы, осуществляет уход за овцами и продает шерсть. Попадает ли переданный в аренду биологический актив в сферу применения МСФО (IAS) 41, будет зависеть от конкретных фактов и обстоятельств каждого отдельного соглашения.

Дискуссионным также является вопрос учета концессионных соглашений в МСФО. Концессионные соглашения могут включать в себя различные условия использования активов, включая земельные участки для

сельскохозяйственной деятельности. Важно понимать, как эти условия влияют на учет таких активов в соответствии с международными стандартами.

Если по условиям концессии организация обязана осуществлять сельскохозяйственную деятельность, то применение МСФО (IAS) 41 становится обязательным для биологических активов и сельскохозяйственной продукции, как это определено в стандарте. Что касается земли, предоставленной в рамках концессии, то ее учет может осуществляться в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость», в зависимости от того, как земля используется организацией.

На наш взгляд, по вышеуказанным вопросам аренды и концессии биологических активов необходимо разработать и включить пояснение в проект ФСБУ «Биологические активы», что снизит правовую неопределенность.

Группировка биологических активов по определенным признакам и их последующая классификация является важной составляющей в бухгалтерском учете. Такой подход структурирует представление данных о биологических активах, что обеспечивает прозрачность учета, который достигается за счет более детального и понятного представления информации пользователям финансовой отчетности, что снижает вероятность ошибок, связанных с биологическими активами.

Классификация биологических активов способствует определению сущности данного вида активов. Применение критериев группировки позволяет выделить суть и значимость объекта в сельскохозяйственной организации, что будет способствовать корректной классификации биологического актива в финансовой отчетности.

В МСФО определены несколько подходов к классификации биологического актива:

- 1) в зависимости от срока обращения актива в организации;
- 2) в зависимости степени зрелости;

3) в зависимости от возможности получения сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов [42].

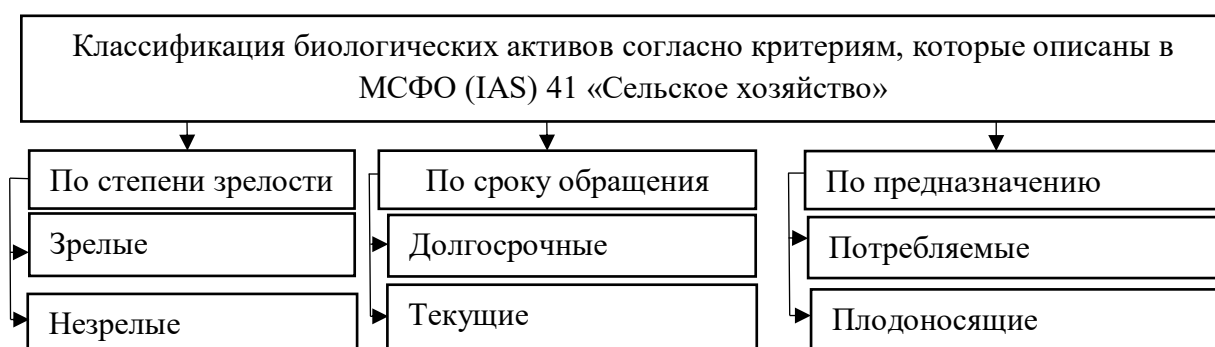
Классификация биологических активов согласно МСФО (IAS) 41 основывается также на нескольких признаках, включая стадию развития актива (зрелые, незрелые) и возможности получения сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов (потребляемые, плодоносящие).

Зрелые биологические активы - это активы, которые уже достигли определенного уровня, при котором могут получить сельскохозяйственную продукцию или дополнительные биологические активы.

Незрелые биологические активы требуют определенный период времени для того, чтобы достичь уровня, при котором возможно получить сельскохозяйственную продукцию либо дополнительные биологические активы.

Потребляемые биологические активы – это такие активы, которые производят сельскохозяйственную продукцию однократно и перестают существовать после сбора урожая. Плодоносящие или продуктивные биологические активы, напротив, способны многократно давать сельскохозяйственную продукцию и дополнительные биологические активы.

На рисунке 2 представлены подходы к классификации и группировке биологических активов согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».



Источник: составлено автором.

Рисунок 2 – Классификация биологических активов согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»

Таким образом, МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» предусматривает три признака классификации биологических активов, однако не охватывает в полной мере их разновидности и особенности. Данный недостаток остается актуальным и в настоящее время, что подтверждается продолжающимися исследованиями ученых в области бухгалтерского учета в сельском хозяйстве.

Кокорев Н.А. рекомендует разделить биологические активы на объекты учета, что предполагает самостоятельное определение сельскохозяйственной организацией единицы учета. В качестве единицы измерения могут выступить штуки, головы, живая масса в животноводстве, а в растениеводстве – гектары. Согласно предложенной классификации Кокорева Н.А. в животноводстве следует выделить по объектам учета следующие группы: крупный рогатый скот, свиньи и так далее. Сельскохозяйственные организации в растениеводстве могут применить следующие группы: по видам сельскохозяйственных культур и по однородным группам биологических активов, состоящих из сельскохозяйственных культур [79, с. 52].

Захарова Е.В., помимо вышеперечисленных критериев, выдвигает следующие виды классификации:

- 1) по экономическому содержанию;
- 2) по отраслям использования и производства [52, с. 8-9].

Газизьянова Ю.Ю. выдвигает идею группировки биологических активов по направлениям сельского хозяйства либо по правовому статусу [50, с. 12].

Криничная Е.П. вводит следующие классифицированные признаки:

- 1) по направлению использования;
- 2) по каналам поступления;
- 3) по скороспелости [54, с. 12].

Выручаева А.Е. в своих трудах добавила такой признак классификации как способ поступления биологического актива, выделив следующие группы: принадлежащие на праве собственности, приобретенные в аренду или полученные в безвозмездное пользование [49, с. 7-9]. Однако, с учетом уже рассмотренных классификаций и их несоответствия ряду законодательных

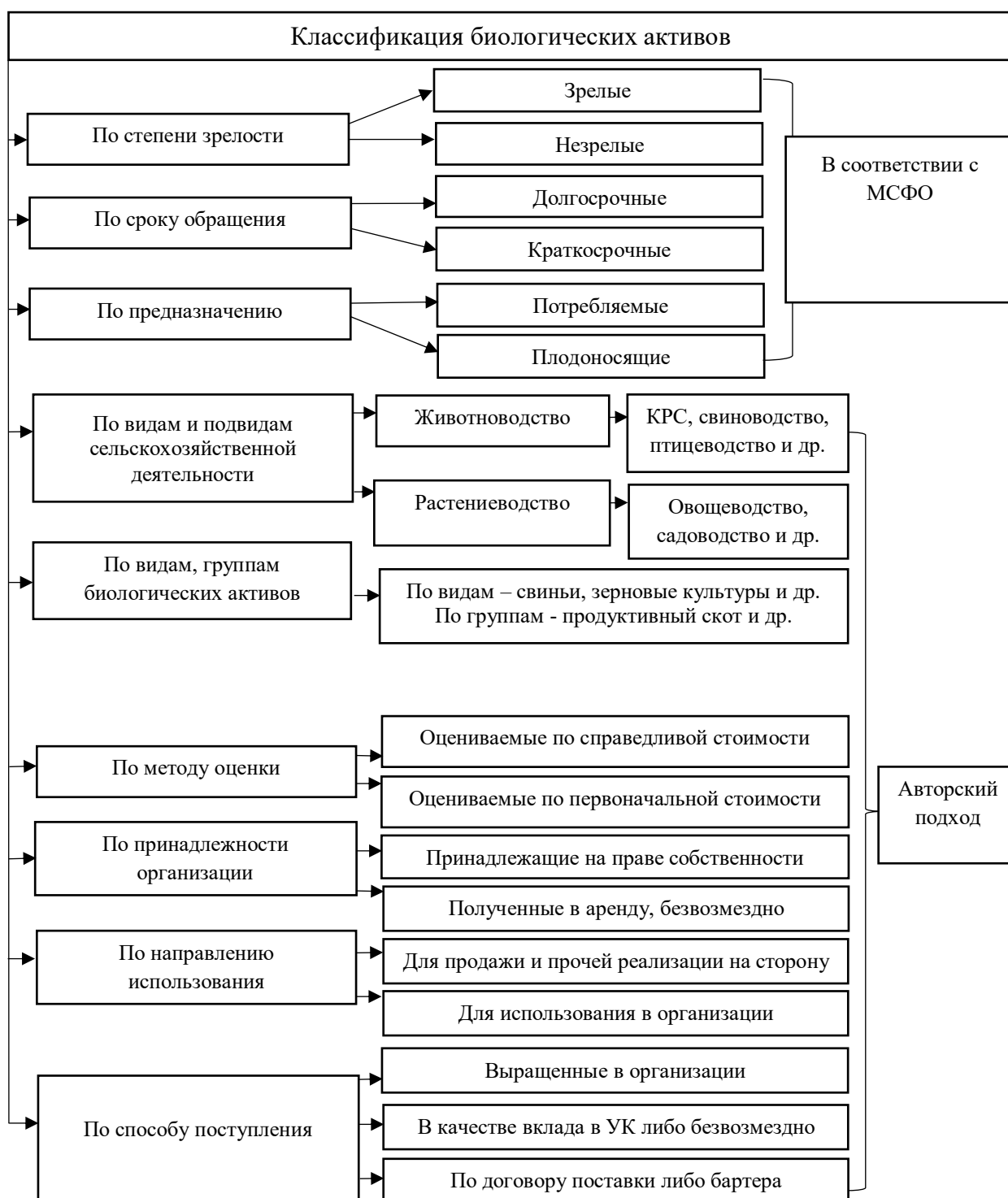
актов, что только усиливается несовершенством существующих и применяемых методик, очевидной является необходимость в разработке новой классификации биологических активов с учетом законодательной базы нашей страны и уже имеющегося опыта как в сфере сельского хозяйства, так и в сфере бухгалтерского учета. Не менее важно учитывать назначение каждой из выделенных групп классификаций, так как их функциональная польза может быть увеличена при правильном направлении ресурсов и корректном подсчете схожих и отличительных черт между этими группами [97, с. 74].

Нами была произведена систематизация и группировка различных видов биологических активов, с целью упрощения их учета, анализа и составления финансовой отчетности. Такая классификация позволяет структурировать данные о биологических активах в соответствии с их характеристиками, стадиями развития и способами использования, что способствует улучшению прозрачности и точности учета. Предлагаемая классификация учитывает подходы, описанные в МСФО, а также предложения российских ученых. С помощью предложенной классификации учет биологических активов становится более структурированным. Благодаря классификации биологических активов, оценка справедливой стоимости может быть более достоверной, облегчается анализ данных и принятие управленческих решений.

Развитие подходов к классификации биологических активов является важным инструментом для обеспечения точности, прозрачности и эффективности учета в сельском хозяйстве. Позволяет адекватно отражать финансовое состояние и результаты деятельности сельскохозяйственных организаций, а также способствует лучшему пониманию и управлению связанными с ними рисками. В условиях разработки проекта ФСБУ «Биологические активы» особенно актуальным становится формирование четкой и многоуровневой классификации, учитывающей как биологическую природу активов, так и особенности биотрансформации.

На рисунке 3 представлена предлагаемая классификация биологических

активов, которая составлена путем обобщения предложений разных авторов.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3 – Предлагаемая классификация биологических активов

Таким образом, концепция справедливой стоимости подразумевает оценку стоимости актива на основе текущих рыночных условиях и требует проведение регулярных оценок стоимости биологических активов, что может

привести к дополнительным издержкам. Однако данный подход предоставляет инвесторам и другим заинтересованным сторонам более актуальную и точную информацию о финансовом положении и результатах деятельности сельскохозяйственной организации.

1.3 Цели, задачи и проблемы аудита биологических активов

Аудит биологических активов представляет собой сложный и важный процесс, требующий от аудитора не только глубоких знаний в области бухгалтерского учета и аудита, но и понимания специфики сельскохозяйственной отрасли и особенностей жизненного цикла различных видов биологических активов. Целью аудита биологических активов является получение достаточных, надлежащих доказательств о достоверности отражения данных видов активов в финансовой отчетности. Иными словами, аудит биологических активов призван обеспечить разумную уверенность того, что статья биологические активы не содержит существенных искажений. Для формирования задач аудита биологических активов считаем необходимым рассмотреть проблемы, с которыми сталкивается аудитор в ходе проверки.

В МСФО биологические активы классифицируются как долгосрочные (если ожидается, что они будут принести экономическую выгоду более чем через один год) и как текущие (если ожидается, что они будут реализованы в течение одного года). Таким образом, аудитор на этапе планирования может выделить 2 существенных счета (статьи): долгосрочные биологические активы и текущие биологические активы. Выбор аудитора связан с профессиональным суждением, что не исключает объединение двух статей в целях эффективного документирования результатов аудиторских процедур. Если биологические активы по своим характеристикам существенно отличаются, то рекомендуется рассматривать внеоборотные и оборотные биологические активы самостоятельными объектами аудиторской проверки.

В МСА 315 «Выявления и оценка рисков существенного искажения

посредством изучения организации и ее окружения» рассматриваются предпосылки подготовки финансовой отчетности, которые аудитор использует для выявления и анализа потенциальных искажений [36]. Предпосылки помогают аудитору систематически подходить к изучению рисков и оценке того, где могут возникнуть существенные искажения. Глубокое понимание и анализ этих предпосылок позволяют аудитору не только выявлять риски, но и разрабатывать эффективные процедуры для их минимизации. В таблице 5 для биологических активов выделили предпосылки формирования финансовой отчетности.

Таблица 5 – Предпосылки в отношении биологических активов

Предпосылка	Описание	Риски
Существование	Аудитор проверяет, действительно ли указанные биологические активы существуют на дату составления финансовой отчетности	Отсутствие биологических активов, которые отражены в финансовой отчетности
Полнота	Отсутствуют биологические активы, которые принадлежат организации, но документально не были соответствующим образом отражены	Не все биологические активы отражены в финансовой отчетности
Права и обязанности	Организация владеет правами на биологические активы. Аудитор обязан проверить наличие документов, в котором указаны, что организация владеет данными биологическими активами.	По отраженным биологическим активам отсутствуют права собственности
Оценка и точность	Биологические активы отражены в финансовой отчетности в соответствующих суммах, а также надлежащим образом отражены все корректировки в связи с оценкой в отношении биологических активов	Возможность ошибок из-за изменения рыночных условий
Классификация	Биологические активы отражены на соответствующих счетах	Неправильная классификация может привести к искажению данных в финансовой отчетности
Представление	Биологические активы надлежащим образом группированы и корректным образом описаны. Раскрытие в отношении биологических активов соответствующим образом представлены в финансовой отчетности	Некорректно представлена информация в отношении биологических активов

Источник: составлено автором.

Одной из первых проблем, с которой сталкивается аудитор при проверке биологических активов, является недостаточная проработанность их классификации в МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Несмотря на то, что специализированный стандарт выделяет подходы к классификации, однако сельское хозяйство охватывает большое количество разновидностей биологических активов, что приводит к недостаточности предложенной классификации. Недостаточность классификации может привести к тому, что сельскохозяйственная организация может некорректным образом идентифицировать биологический актив и отражать в финансовой отчетности. Для решения данной проблемы была предложена классификация биологических активов, которая получена путем обобщения требования МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» и предложений российских ученых в области учета и аудита сельскохозяйственных организаций.

Следующая проблема, с которой сталкивается аудитор в ходе проверки биологических активов, является оценка биологических активов. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» требует при оценке биологического актива применить концепцию справедливой стоимости. Переход на модель оценки справедливой стоимости приводит к тому, что финансовое состояние и результат зависят не только от деятельности сельскохозяйственной организации, но и от состояния рынка, в которой функционирует организация.

Применение справедливой стоимости в отношении биологических активов предполагает наличие рыночных котировок, а также надлежащих альтернативных оценок.

Одной из основных причин использования справедливой стоимости биологических активов является то, что она позволяет получить наиболее точную и актуальную информацию о финансовом положении сельскохозяйственной организации. Справедливая стоимость основывается на текущих рыночных условиях и отражает реальные цены на активы в определенный момент времени.

Тем не менее, справедливая стоимость также имеет свои недостатки.

Одним из наиболее значимых из них является ее подверженность влиянию изменений на рынке. Так как она основывается на текущих рыночных условиях, любое изменение цен может существенно повлиять на справедливую стоимость биологического актива и оказать влияние на финансовый результат.

Еще одним недостатком справедливой стоимости является сложность ее определения. Часто отсутствуют активные рынки в регионе функционирования организации, что предполагает использование определенных суждений для оценки биологического актива. В связи с тем, что некоторые биологические активы являются уникальными, то аудитор привлекает внешнего или внутреннего эксперта для определения справедливой стоимости.

Стоит выделить, что применение справедливой стоимости в сельскохозяйственных организациях предполагает использование высококвалифицированных трудовых ресурсов, что в итоге приведет к увеличению себестоимости сельскохозяйственной продукции.

При определении справедливой стоимости биологических активов применяются три основных метода: рыночный, доходный и затратный. Рыночный метод используется, если есть активный рынок для аналогичных активов. Затратный метод базируется на оценке затрат на производство или приобретение аналогичного актива. Доходный метод основывается на дисконтировании будущих денежных потоков, связанных с активом [104, с. 124].

Рассмотрим пример оценки справедливой стоимости молочного скота ПАО «Сельскохозяйственный производитель 1». Отсутствие активного рынка в регионе присутствия организации, приводит к тому, что при оценке молочного скота необходимо использовать доходный подход, который основывается на определении текущей стоимости будущих доходов.

Применение доходного подхода предполагает сбор информации в отношении определенных показателей, таких как: средний надой на одну

корову; цена одного литра молока; средний вес приплода; цена за одного кг живого веса приплода; объем и цена сопутствующей продукции (навоз); вес коровы; расходы на содержание коровы (стоимость кормов, услуги ветеринара, амортизация оборудования, прочие затраты); ставка дисконтирования; ожидаемый уровень инфляции.

В таблице 6 представлен ожидаемый денежный поток коровы для ПАО «Сельскохозяйственный производитель 1» за 2023-2026 гг. При этом данные 2023 года являются фактическими, а 2024-2026 гг. – прогнозными.

Таблица 6 – Денежный поток от одной молочной коровы ПАО «Сельскохозяйственный производитель 1» за 2023-2026 гг.

Показатель	2023 г.	2024 г.	2025 г.	2026 г.
Средний надой на одну корову, л	8 250	8 250	8 250	8 250
Цена 1л молока, руб.	40	42	43	45
Выручка от реализации молока, руб.	330 000	346 500	354 750	371 250
Средний вес приплода, кг	45	45	45	45
Цена за кг живого веса приплода, руб.	160	166	173	180
Выручка от реализации приплода, руб.	7 200	7 470	7 785	8 100
Сопутствующая продукция (навоз) за год, кг	8 000	8 000	8 000	8 000
Цена 1кг сопутствующей продукции (навоз), руб.	2	2	2	2
Выручка от реализации сопутствующей продукции (навоз), руб.	16 000	16 000	16 000	16 000
Вес коровы, кг	н/п	н/п	н/п	550
Выручка от реализации животного на убой, руб.	0	0	0	88 000
Итого выручка, руб.	353 200	369 970	378 535	483 350

Источник: составлено автором по материалам [102].

В таблице 6 учтены основные денежные потоки от одной молочной коровы ПАО «Сельскохозяйственный производитель 1». Например, после окончания лактационного периода молочного скота коровы реализуют на мясо по оптовым ценам.

На основе полученного денежного потока от одной коровы рассчитаем справедливую стоимость, которая представлена в таблице 7. Алгоритм расчета

справедливой стоимости одной коровы в таблице основывается на методе дисконтирования будущих денежных потоков (DCF). В первую очередь определяются прогнозные значения прибыли до вычета процентов и налогов (ЕВИТ) за прогнозные периоды. Далее каждый показатель прибыли до вычета процентов и налогов (ЕВИТ) умножается на соответствующий дисконтный множитель. Полученные значения дисконтированных потоков суммируются. Совокупная сумма дисконтированных доходов составляет 521 442 руб. Показатели 2023 года основаны на фактических данных, при этом значения за 2024-2026 гг. сформированы на основе прогноза.

Таблица 7 – Справедливая стоимость одной коровы ПАО «Сельскохозяйственный производитель 1»

Показатель	2023 г.	2024 г.	2025 г.	2026 г.
Выручка итого, руб.	353 200	369 970	378 535	483 350
Расходы, руб.	188 163	195 690	203 517	211 658
Прибыль до вычета процентов и налогов (ЕВИТ), руб.	197 037	206 280	211 018	309 772
Ставка дисконтирования в процентах	н/п	17,4	17,4	17,4
Фактор дисконтирования	н/п	0,85	0,73	0,62
Справедливая стоимость одной коровы, руб.	521 442			

Источник: составлено автором по материалам [102].

Для определения влияния оценки на финансовую отчетность в таблице 8 представлены фрагменты финансовой отчетности ПАО «Сельскохозяйственный производитель 1», которая составлена по ФСБУ и МСФО. Сравнительная характеристика влияния оценки балансовой стоимости на финансовую отчетность показывает преимущества и недостатки концепции составления финансовой отчетности. Таблица 8 демонстрирует, что в зависимости от применяемой концепции составления финансовой отчетности (ФСБУ или МСФО) подход к оценке биологических активов значительно влияет на итоговые показатели отчетности. Согласно ФСБУ, используется остаточная стоимость, которая на 31 декабря 2023 года составляет 90 тыс. руб. В то же время по МСФО применяется справедливая

стоимость, которая существенно выше остаточной стоимости.

Таблица 8 – Фрагмент бухгалтерского баланса на 31.12.2023 АО «Сельскохозяйственный производитель 1»

ФСБУ (применяется остаточная стоимость)		МСФО (применяется справедливая стоимость)		Изменение в процентах
Показатель	31.12.2023, в тысячах рублей	Показатель	31.12.2023, в тысячах рублей	
Основные средства	90	Биологические активы	521	479

Источник: составлено автором по материалам [102].

В качестве подтверждения гипотезы превышения справедливой стоимости над остаточной, рассмотрим другой пример АО «Сельскохозяйственный производитель 2» в сфере свиноводства. В связи с отсутствием активного рынка в данной сфере, возможно применение только доходного подхода.

Денежный поток от одной свиноматки АО «Сельскохозяйственный производитель 2» за 2023–2025 гг. состоит из нескольких ключевых источников дохода: реализации приплода, сопутствующей продукции (навоза) и продажи самой свиноматки на мясо в конце периода. В таблице 9 представлен расчет денежного потока от одной свиноматки АО «Сельскохозяйственный производитель 2». Для определения общего приплода голов используется значение в 101 144 головы, соответствующее поголовью свиноматок в количестве 2600 штук. Средний вес свиньи на момент реализации составляет 116 кг, соответственно, средний вес приплода на одну свиноматку равен 4512 кг. Выручка от реализации приплода рассчитывается как произведение массы приплода на одну свиноматку и цены за килограмм живого веса приплода. Выручка от сопутствующей продукции (навоза) определяется исходя из ежегодного объема 3650 кг и цены два руб. за килограмм, что в каждый год обеспечивает доход в 7300 руб. В 2025 году добавляется выручка от реализации свиноматок на убой, рассчитанная исходя из веса животного 115 кг и соответствующей цены, что составляет

18 630 руб. Итоговая выручка за каждый год определяется как сумма выручки от реализации приплода, сопутствующей продукции и, при необходимости, выручки от реализации животных на убой. Показатели за 2023 год основаны на фактических данных, а за 2024-2025 гг. – на прогнозных расчетах.

Таблица 9 - Денежный поток от одной свиноматки АО «Сельскохозяйственный производитель 2» за 2023–2025 гг.

Показатель	2023	2024	2025
Поголовье свиноматок	2 600	2 600	2 600
Приплод голов	101 144	101 144	101 144
Средний вес свиньи на момент реализации, кг	116	116	116
Средний вес приплода, кг	4 512	4 512	4 512
Цена за кг живого веса приплода, руб.	150	156	162
Выручка от реализации приплода, руб.	676 871	703 945	731 020
Сопутствующая продукция (навоз) за год, кг	3 650	3 650	3 650
Цена 1 кг сопутствующей продукции (навоз), руб.	2	2	2
Выручка от реализации сопутствующей продукции (навоз), руб.	7 300	7 300	7 300
Вес свиноматки, кг	н/п	н/п	115
Выручка от реализации животного на убой, руб.	-	-	18 630
Итого выручка, руб.	684 171	711 245	756 950

Источник: составлено автором по материалам [104].

После прогнозирования денежных потоков от одной свиноматки, необходимо рассчитать справедливую стоимость свиноматки АО «Сельскохозяйственный производитель 2». Итоговый расчет представлен в таблице 10. В качестве ставки дисконтирования выступает средневзвешенная стоимость капитала (WACC). Расчет справедливой стоимости одной коровы выполнен с применением метода дисконтирования будущих денежных потоков (DCF), который позволяет определить текущую стоимость ожидаемых экономических выгод от использования биологического актива. В качестве основы для оценки использовались

прогнозные значения прибыли до вычета процентов и налогов (ЕВІТ) на 2024-2025 гг. Для учета временной стоимости денег к каждому из прогнозных значений прибыли применялись соответствующие дисконтные множители, рассчитанные на основе ставки дисконтирования в размере 19%. Совокупная сумма дисконтированных денежных потоков за два года составила 192 919 руб., что и принято за справедливую стоимость одной коровы на 31.12.2023. Показатели за 2023 год основаны на фактических данных, а за 2024-2025 гг. – на прогнозных расчетах.

Таблица 10 – Справедливая стоимость одной свиноматки АО «Сельскохозяйственный производитель 2»

Показатель	2023	2024	2025
Итого выручка, руб.	684 171	711 245	756 950
Расходы, руб.	567 862	590 334	628 269
Прибыль до вычета процентов и налогов (ЕВІТ), руб.	116 309	120 911	128 681
Ставка дисконтирования в процентах	н/п	19	19
Фактор дисконтирования	н/п	0,84	0,71
Справедливая стоимость одной коровы, руб.	192 919		

Источник: составлено автором по материалам [104].

В составе оборотных активов АО «Сельскохозяйственный производитель 2» основное место занимают поросята, которые выращиваются и реализуются как мясо в течение отчетного периода. Таблица 11 отражает расчет справедливой стоимости данных биологических активов. Оценка основана на показателях веса, рыночной цены за килограмм живого веса. Данный подход позволяет определить текущую рыночную стоимость поросят с учетом экономической полезности и предполагаемых выгод.

Таблица 11 – Справедливая стоимость оборотного биологического актива (поросенка) АО «Сельскохозяйственный производитель 2»

Показатель	Сумма
Цена за кг живого веса, руб.	150
Средний вес поросенка, кг	60
Справедливая стоимость, руб.	9 000

Источник: составлено автором по материалам [104].

Влияние подходов оценки на финансовую отчетность представлена в виде фрагмента финансовой отчетности в таблице 12. При оценке по справедливой стоимости, изменения стоимости отражаются через прибыль или убыток периода, что влияет на итоговый финансовый результат. В финансовой отчетности изменение справедливой стоимости, как правило, выделяются отдельной строкой в отчете о совокупном доходе. Выделение изменений справедливой стоимости отдельной строкой в отчете о совокупном доходе позволяет обеспечить прозрачность и надежность финансовой отчетности, а также облегчить анализ для всех заинтересованных сторон.

Таблица 12 – Фрагмент бухгалтерского баланса на 31.12.2023 АО «Сельскохозяйственный производитель 2»

ФСБУ (применяется остаточная стоимость)		МСФО (применяется справедливая стоимость)		Изменение в процентах
Показатель	31.12.2023, в тысячах рублей	Показатель	31.12.2023, в тысячах рублей	
Основные средства	24	Основные средства	192	700
Запасы	6	Запасы	9	50

Источник: составлено автором по материалам [104].

Таким образом, справедливая стоимость биологических активов животноводства существенно превышает остаточную стоимость, что подчеркивает инвестиционную привлекательность оценки справедливой стоимости.

Сельскохозяйственная деятельность обширная и включает в себя не только животноводство, но и растениеводство. Для формирования целостной картины подходов оценки рассмотрим пример оценки оборотных биологических активов АО «Сельскохозяйственный производитель 3». Справедливую стоимость озимых культур рассчитывается на основе дисконтирования ожидаемого денежного потока, который базируется на прогнозной выручке, себестоимости.

Источником цены является Госкомстат – наиболее близкий к дате урожая показатель. Планируемый урожай рассчитывается как произведение

среднего показателя урожайности и объема посевных площадей. В таблице 13 представлен расчет прогнозной выручки. Показатели, которые представлены в таблице 13, рассчитаны следующим образом:

- Информация в отношении объема посевных площадей под урожай 2022-2023 гг. и объема собранного урожая 2022 г. являются фактическими данными и получены от аудируемого лица.
- Средняя урожайность 2022 г. представляет собой соотношение объема собранного урожая 2022 г. на объем посевных под урожай 2022 г.
- Выручка от реализации в 2022 г. и количество реализованной продукции в 2022 г. являются фактическими данными аудируемого лица.
- Средняя цена реализации в 2022 г. представляет собой соотношение выручки от реализации в 2022 г. на количество реализованной продукции в 2022 г.
- Средняя урожайность 2018-2021 гг. представляет собой соотношение объема собранного урожая 2018-2021 гг. на объем посевных под урожай 2018-2021 гг.
- Средняя урожайность за 2018-2022 гг. представляет собой арифметическую среднюю между средней урожайностью 2018-2021 гг. и средней урожайностью 2022 г.
- Ожидаемый урожай 2023 г. в тоннах представляет собой произведение средней урожайности 2018-2022 гг. на объем посевных под урожай 2023 г.
- Выручка от урожая 2023 г. представляет собой произведение цены на реализацию урожая 2023 г. на ожидаемый объем урожая 2023 г.

Таблица 13 – Расчет прогнозной выручки для «Сельскохозяйственный производитель 3» за 2023 г.

Показатель	Пшеница озимая	Ячмень озимый	Рапс озимый
1	2	3	4
Объем посевных под урожай 2023 года, га	30 212	2 208	1 063
Объем посевных под урожай 2022 года, га	30 996	2 031	1 000
Объем собранного урожая 2022 года, тонн	185 357	13 755	3 361

Продолжение таблицы 13

1	2	3	4
Средняя урожайность 2022 года, тонн/га	5,98	6,77	3,36
Выручка от реализации в 2022 году, руб.	3 339 491	56 014	87 004
Количество реализованной продукции в 2022 г, тонн	216 997	5 434	3 356
Средняя цена реализации в 2022 году, руб./тонн	15 390	10 308	25 921
Средняя урожайность 2018-2021 года, тонн/га	6,8	6,6	3,4
Средняя урожайность за 2018-2022 гг., тонн/га	6,4	6,7	3,4
Ожидаемый урожай 2023 г., тонн	193 580	14 794	3 614
Цена реализации урожая 2023 г., тыс. руб.	18	14	26
Выручка от урожая 2023 г., тыс. руб.	3 484 440	207 116	93 964

Источник: составлено автором, финансовые данные условны.

В таблице 14 представлена прогнозная себестоимость озимых культур для АО «Сельскохозяйственный производитель 3». Показатели, которые представлены в таблице 14, рассчитаны следующим образом:

- Показатели совокупная себестоимость урожая 2022 г. и объем посевных под урожай 2022 г. являются фактическими показателями, полученными от аудируемого лица на основании данных бухгалтерского и производственного учета.
- Удельные средние затраты по урожаю 2022 г. представляет собой соотношение совокупной себестоимости урожая 2022 г. на объем посевных под урожай 2022 г.
- Совокупная себестоимость урожая 2023 г. представляет собой произведение удельных средних затрат по урожаю 2022 г. умноженную на объем посевных под урожай 2023 г.
- Затраты по урожаю 2023 г., которые будут понесены в 2023 г., представляет собой разницу между совокупной себестоимостью и затратами по урожаю 2023 года, которые были произведены в 2022 году.
- Затраты по урожаю 2023 г. - экстраполяция с учетом индекса потребительских цен (далее – ИПЦ) представляет собой затраты по урожаю 2023 г. (будут понесены в 2023 году), скорректированную на ИПЦ. Для целей расчета использован прогнозный ИПЦ, утвержденный на уровне 1,04.

Таблица 14 – Расчет прогнозной себестоимости для «Сельскохозяйственный производитель 3» за 2023 год

Показатель	Пшеница озимая	Ячмень озимый	Рапс озимый
Совокупная себестоимость урожая 2022 г., тыс. руб.	1 152 561	60 981	27 631
Объем посевных под урожай 2022 г., га	30 996	2 031	1 000
Удельные средние затраты по урожаю 2022 г., тыс. руб./га	37,18	30,03	27,63
Объем посевных под урожай 2023 года, га	30 212	2 208	1 063
Совокупная себестоимость урожая 2023 г., тыс. руб.	1 123 282	66 306	29 371
Затраты по урожаю 2023 г., произведенные в 2022 г., тыс. руб.	479 965	29 840	0
Затраты по урожаю 2023 г. (будут понесены в 2023 г.), тыс. руб.	643 317	36 466	29 371
ИПЦ	1,04	1,04	1,04
Затраты по урожаю 2023 - экстраполяция с учетом ИПЦ, тыс. руб.	668 050	37 925	30 546

Источник: составлено автором, финансовые данные условны.

Итоговый расчет справедливой стоимости биологических активов АО «Сельскохозяйственный производитель 3» представлена в таблице 15.

Показатели определены следующим образом:

- Расчет выручки от реализации за 2023 г. представлен в таблице 13.
- Расчет себестоимости за 2023 г. представлен в таблице 14.
- Прибыль до вычета процентов, налога на прибыль и амортизации представляет разницу между выручкой и себестоимостью.
- Юридические лица, в которых выращиваются зерновые культуры имеют статус сельхозпроизводителя, так как доход от реализации от направления растениеводства и животноводства составляет более 70%. Следовательно, в соответствии с статьей 346.2 НК Российской Федерации используется нулевая ставка на налог на прибыль.
- Чистые денежные потоки на инвестированный капитал представляет разницу между прибылью (до вычета процентов, налога на прибыль и амортизации) и налогом на прибыль.
- Производственный цикл составляет 9 месяцев, что характерно для растениеводства, где полный цикл включает в себя подготовку почвы, посев, уход за растениями, сбор урожая и первичную обработку.

- Средневзвешенная стоимость капитала (WACC) представляет собой средняя процентная ставка по всем источникам финансирования компании.

- Рисксовая часть стоимости представляет собой разницу между дисконтированным чистым денежным потоком на инвестиционный капитал и затратами по урожаю 2023 г., произведенные в 2022 г.

- Распределение по прямой линии представляет собой произведение рисковей части стоимости на долю в производственном цикле.

- Эффект дисконтирования представляет собой разницу между дисконтированным чистым потоком на инвестированный капитал и суммой рисковей части стоимости капитал и затратами по урожаю 2023 г., произведенные в 2022 г.

- Справедливая стоимость представляет собой сумму затрат по урожаю 2023 г., произведенные в 2022 г., распределением прямой линии и эффектом дисконтирования.

Таблица 15 – Расчет справедливой стоимости озимых культур АО «Сельскохозяйственный производитель 3»

Показатель	Пшеница озимая	Ячмень озимый	Рапс озимый
1	2	3	4
Фактор времени/затрат	0,50	0,50	0,50
Выручка от реализации, тыс. руб.	3 484 440	207 116	93 964
Себестоимость, тыс. руб.	1 123 282	66 306	29 371
Прибыль до вычета процентов, налога на прибыль и амортизации (EBITDA), тыс. руб.	2 361 158	140 810	64 593
Налог на прибыль, тыс. руб.	0	0	0
Чистые денежные потоки на инвестированный капитал, тыс. руб.	2 361 158	140 810	64 593
Октябрь-Январь, количество месяцев	3	3	3
Производственный цикл, количество месяцев	9	9	9
Средневзвешенная стоимость капитала (WACC) в процентах	15,40	15,40	15,40
Дисконт-фактор	0,90	0,90	0,90
Затраты по урожаю 2023 г., произведенные в 2022 г., тыс. руб.	479 965	29 840	0
Рисксовая часть стоимости, тыс. руб.	1 645 077	96 889	40 724
Распределение по прямой линии, тыс. руб.	548 359	32 296	13 575
Эффект дисконтирования, тыс. руб.	72 907	4 348	1 994

Продолжение таблицы 15

1	2	3	4
Справедливая стоимость, тыс. руб.	1 101 232	66 484	32 979

Источник: составлено автором, финансовые данные условны.

В бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по ФСБУ, биологические активы растениеводства не будут отражены на отчетную дату. Только будут представлены понесенные расходы в отчете о финансовых результатах. Подход МСФО предполагает отражение биологических активов в бухгалтерском балансе в составе оборотных биологических активов, тем самым завышая валюту бухгалтерского баланса.

Несомненно, справедливая стоимость имеет свои преимущества, однако учитывая отсутствие активных рынков биологических активов, санкционное давление на экономику Российской Федерации, высокий уровень инфляции и активные попытки Центрального банка Российской Федерации удерживать инфляцию, применение оценки биологических активов по справедливой стоимости не является целесообразным.

Применение справедливой стоимости биологических активов может привести к увеличению уровня инфляции и искажению финансовых результатов в условиях высокой волатильности. При оценке биологических активов по справедливой стоимости часто используются финансовые модели с применением неких суждений, при изменении которых результат оценки может существенно отличаться и создает возможности для руководства манипулировать финансовым результатом организации.

Кроме того, если учитывать опыт многих стран, которые в национальных стандартах бухгалтерского учета имеют специализированный стандарт по биологическим активам, учитывают биологические активы в финансовой отчетности по исторической стоимости.

Учитывая изложенное, представляется целесообразным внедрение специализированного стандарта по биологическим активам, предусматривающего применение модели оценки по исторической или

переоцененной стоимости, а также выделение биологических активов в финансовой отчетности сельскохозяйственных организаций как самостоятельного объекта учета. Предложенный подход обеспечит достоверное и детальное представление биологических активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности, подготовленной в соответствии с ФСБУ. При этом организация должна иметь возможность самостоятельно выбирать наиболее подходящую модель оценки – по исторической или переоцененной стоимости – в зависимости от специфики своей деятельности, структуры биологических активов и информационных потребностей пользователей отчетности. При применении исторической стоимости упрощается проверка оценки биологических активов со стороны аудиторов и снижаются трудозатраты аудиторской организации, так как привлекать оценщика-эксперта не будет необходимости.

Все же могут возникнуть случаи, когда аудитор самостоятельно не может оценить справедливую стоимость биологических активов, так как у аудитора отсутствуют специфические знания в данном направлении. В таком случае рекомендуется привлечь профессионального оценщика-эксперта. Использование работы эксперта аудитора регламентируется МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора». Данный стандарт не регламентирует случай, когда в составе аудиторской команды имеются сотрудники, которые обладают необходимыми навыками, опытом. Стоимость услуг оценщика может варьироваться от нескольких десятков тысяч до нескольких миллионов рублей, что несомненно является значительной дополнительной нагрузкой на аудиторскую организацию. Дополнительные затраты на привлечение оценщика может влиять на стоимость аудиторских услуг и сроки выполнения работ.

Привлечение оценщика-эксперта в процессе аудита требует строгого соблюдения определенных процедур, чтобы обеспечить надежность и объективность работы. Нами был разработан алгоритм взаимодействия аудитора с оценщиком, который представлен в таблице 16.

Таблица 16 – Алгоритм взаимодействия аудитора с экспертом-оценщиком

Этап	Действия аудитора	Действия эксперта-оценщика	Результат
Предварительное согласование	Определяет объем необходимой работы. Проверяет квалификацию и независимость оценщика	Подтверждает независимость и готовность к выполнению задачи	Утвержденный договор на оказание услуг
Подготовка	Передает исходные данные. Согласовывает сроки выполнения	Анализирует полученные данные. Утверждает методы и план работ	Утвержденный план оценки
Проведение оценки	Предоставляет информацию и контролирует процесс	Собирает и анализирует данные. Проводит расчет	Подготовленный отчет об оценке
Согласование результатов	Анализирует отчет оценщика. Проверяет обоснованность выводов	Поясняет расчеты и методологию	Подтвержденные результаты оценки или запрос на доработку
Заключение	Принимает результаты оценки. При необходимости согласовывает с клиентом	При необходимости вносит корректировки в отчет	Итоги оценки интегрированы в аудит биологических активов

Источник: составлено автором.

Таблица 16 описывает последовательный и структурированный процесс взаимодействия аудитора и эксперта-оценщика, который охватывает все ключевые этапы – от предварительного согласования до интеграции результатов в аудит биологических активов. Каждый этап имеет измеримый результат, что позволяет аудитору контролировать эффективность каждого этапа взаимодействия.

В то же время аудитор обязан обеспечивать конфиденциальность информации и соблюдение этических норм в отношении работы эксперта, что требует должной документации и обеспечения того, чтобы эксперт также придерживался требованиям МСА. Недостаточное внимание к соблюдению этических норм и независимости может привести к неправильным выводам и рекомендациям аудитора, что подчеркивает значимость данных процедур.

Нами был разработан алгоритм оценки и признания биологического

актива, который представлен на рисунке 4.



Источник: составлено автором.

Рисунок 4 – Алгоритм оценки и признания биологического актива

Определить первоначальную стоимость и амортизацию не является сложной процедурой, а вот при определении убытков от обесценения возникают трудности. Важной процедурой является проведение анализа предпосылок на предмет обесценения. Как показывает опыт аудиторских проверок, часто аудируемые лица не проводят данный анализ. При выявлении признаков обесценения аудитор предлагает аудируемому лицу провести тест на обесценение и отразить результаты в финансовой отчетности.

Процесс принятия биологических активов к учету начинается с их идентификации, то есть с определения того, соответствует ли объект определениям биологического актива в соответствии с МСФО. После

идентификации осуществляется проверка на соответствие критериям признания в бухгалтерском учете. На этом этапе важно убедиться, что организация действительно контролирует актив в результате прошлых событий (например, приобретения или выращивания), а также что существует высокая вероятность получения экономических выгод в будущем – в форме продукции, прироста стоимости или доходов от продажи.

Следующий этап является анализ возможности оценки по справедливой стоимости. Если такая оценка возможна, биологический актив отражается в бухгалтерском учете по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. При невозможности достоверного определения справедливой стоимости актив оценивается по первоначальной стоимости.

Тестирование необычных операций по биологическим активам может представить собой трудоемкий процесс, учитывая объем операций сельскохозяйственной организации и ограниченность ресурсов аудитора. Часто аудиторы используют отчет «Анализ счетов» для выявления необычных корреспонденций. Однако, не все бухгалтерские программные продукты имеют такой функционал. Кроме того, используя отчет «Анализ счетов» для тестирования необычных операций по биологическим активам считаем недостаточным, так как учитывается только один критерий – корреспонденция счетов. Игнорируются такие факторы как: суммы, оканчивающиеся на определенный числовой шаблон; операции, внесенные в необычное время; операции, которые содержат определенные фразы (корректировка, ошибка и так далее); список ответственных лиц, отвечающие за операции.

Для комплексного подхода к тестированию необычных операций по биологическим активам следует использовать современные технологии, которые позволят оперативно выявить нетипичные операции с учетом вышеперечисленных критериев и провести соответствующий анализ.

Идентификация биологических активов и отделение их от сельскохозяйственной продукции является важным аспектом в бухгалтерском учете и аудите организаций, занимающихся сельским хозяйством. Данные

понятия действительно имеют схожие черты, однако различаются по своему определению и методам учета, что требует корректной идентификации биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Считаем необходимым детальное изучение бизнес-процесса, так как понимание процессов, связанных с каждым видом биологического актива, поможет правильно идентифицировать активы и определить момент их превращения в сельскохозяйственную продукцию.

Важной аудиторской процедурой является наблюдение за процессом инвентаризации, так как позволяет аудитору оценить эффективность проведения инвентаризации. Часто возникают проблемы с проведением инвентаризации, из-за того, что данная процедура занимает много времени, проводится в труднодоступных местах или имеются определенные ограничения (например, санитарно-эпидемиологическое). В таких случаях предлагаем следующее:

1) Использовать современные технологии, такие как видеоконференции или применение дронов для съемки процесса инвентаризации в труднодоступных местах, что дает аудитору возможность наблюдать за процессом без личного присутствия.

2) Рассмотреть возможность привлечения региональных аудиторских организаций или независимых индивидуальных аудиторов для наблюдения за процессом инвентаризации.

Следующая проблема при аудите биологических активов – это раскрытие в финансовой отчетности. Как показывает сложившейся деловая практика, организации не полностью раскрывают в пояснительной записке к финансовой отчетности информацию в отношении биологических активов. Данная проблема может оказать влияние на качество информации, так как основную долю в активах сельскохозяйственных организаций занимают биологические активы, и любое нераскрытие информации может привести к негативным последствиям.

На наш взгляд, основными задачами аудита биологических активов

являются:

- проверить соответствие признания актива критериям, установленным для биологических активов;
- проанализировать изменения в структуре и динамике биологических активов, предоставив обоснование выявленных изменений;
- провести тестирование операций по поступлению и выбытию биологических активов, подтверждая их корректность;
- подтвердить расчеты начисления амортизации или переоценки, если используется историческая стоимость оценки биологических активов;
- подтвердить правильность применяемых методов и допущений в отношении оценки биологических активов;
- провести сопоставление учетных данных с данными независимых оценщиков (если применимо);
- проверить налогообложение операций, связанные с биологическими активами;
- провести анализ корректности классификации биологических активов на долгосрочные и оборотные;
- проанализировать выявленные искажения прошлых лет и оценить влияние на аудит текущего года;
- провести проверку раскрытий информации о биологических активах в финансовой отчетности.

Таким образом, целью аудитора в ходе проверки биологических активов является выражение мнения о достоверности данной статьи. Нами были выделены проблемы, с которыми сталкивается аудитор. Недостаточность классификации биологических активов, трудности при оценке справедливой стоимости биологических активов, неполное раскрытие информации – это основные факторы, которые затрудняют работу аудитора. На основе выявленных проблем нами сформулированы задачи аудита биологических активов, выполнение которых приводит к достижению поставленной цели.

Глава 2

Методика аудита биологических активов в современных условиях

2.1 Методика оценки системы внутреннего контроля операций с биологическими активами

В современных условиях внутренний контроль является не только частью корпоративного управления, но и стратегическим инструментом, позволяющим организациям адаптироваться к быстроменяющейся внешней среде, обеспечивать стабильность и устойчивое развитие.

Организации должны осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни [30].

Оценка системы внутреннего контроля является предметом изучения не только внутренних, но и внешних аудиторов. Более того, внешним аудиторам необходимо оценить систему внутреннего контроля организации для того, чтобы понять, насколько эффективно она способствует снижению рисков искажений в финансовой отчетности и обеспечивает соблюдение нормативных требований. Оценка позволяет определить степень надежности системы внутреннего контроля, выявить слабые места и оценить возможное влияние недостатков на достоверность отчетности. Кроме того, понимание внутреннего контроля помогает аудитору спланировать аудит, оптимально распределить трудовые ресурсы, определить объем и характер проверки.

В стандартах аудиторской деятельности система внутреннего контроля рассматривается как «процесс, осуществляемый Советом директоров, менеджментом и другим персоналом организации, направленный на обеспечение разумной уверенности в достижении целей, связанных с операционной деятельностью, подготовкой отчетности и комплаенс» [32].

Под системой внутреннего контроля понимаем 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 отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам.

Элементы системы внутреннего контроля не существуют изолированно, они взаимозависимы и образуют единую структуру, которая обеспечивает надежность и эффективность внутреннего контроля в организации. Каждый элемент играет свою роль, но их взаимодействие имеет ключевое значение, поскольку только совместное функционирование позволяет достичь целей внутреннего контроля, таких как защита активов, предотвращение ошибок и мошенничества, а также обеспечение достоверности финансовой отчетности.

Оценка системы внутреннего контроля играет критически важную роль в управлении рисками, обеспечении достоверности финансовой отчетности и поддержании эффективности операционных процессов в организации.

Перед внешним аудитором стоит задача формировать мнение о средствах контроля, которая использует сельскохозяйственная организация, а также провести оценку эффективности функционирования. Указанная информация нужна внешнему аудитору на этапе планирования. Он использует для выявления возможных искажений при рассмотрении факторов, оказывающих влияние: на риски существенного искажения информации, при планировании характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур. Мониторинг эффективности системы внутреннего контроля является функцией службы внутреннего аудита и реализуется на систематической основе.

Для того, чтобы разработать должным образом стратегию и план аудита необходимо изучить финансово-хозяйственную деятельность организации, в том числе систему внутреннего контроля. Данный процесс необходим для выделения внутренних и внешних факторов, которые могут свидетельствовать

о наличии искажений в отношении биологических активов. Аудитор должен установить, насколько конкретные средства контроля эффективно предотвращают или выявляют и устраняют существенные искажения в учете биологических активов.

Полученные результаты от тестирования эффективности системы внутреннего контроля могут послужить аудиторским доказательством не только для внутренних аудиторов, но и для внешнего аудитора. Учитывая, что внешние аудиторы при тестировании могут использовать работу службы внутреннего аудита, процедура тестирования может включать активное взаимодействие с внутренними аудиторами. Участие службы внутреннего аудита может быть полезно для предоставления дополнительных аудиторских доказательств в отношении оценки эффективности системы внутреннего контроля.

Оценка системы внутреннего контроля является ключевым аспектом в системе внутреннего контроля и предполагает выделение внутренними аудиторами данного процесса на три этапа, которые описаны в таблице 17.

Таблица 17 – Этапы оценки системы внутреннего контроля

Этап	Описание
Предварительная оценка системы внутреннего контроля	На данном этапе аудитор изучает систему внутреннего контроля операций с биологическими активами. В случае если, система внутреннего контроля является не действенной, либо отсутствует информация, то необходимо присвоить низкую оценку
Первичная оценка системы внутреннего контроля	Данный этап актуальный лишь в случае, если оценка предыдущего этапа составляет выше низкого. Проводится тестирование по следующим направлениям: эффективность примененных средств контроля; непрерывность применения средств контроля в течение проверяемого периода. Также необходимо проводить сопоставление итогов первичной и предварительной оценки
Окончательная оценка системы внутреннего контроля	Производится на основе результатов проверки «по существу» и других аудиторских доказательствах. В результате процедур могут быть внесены корректировки в план аудита

Источник: составлено автором.

Нами сформированы основные цели внутреннего контроля в отношении операций с биологическими активами:

- Обеспечение сохранности биологических активов. Внутренний контроль помогает предотвратить потерю, кражу, порчу биологических активов.

- Эффективное использование биологических активов. Внутренний контроль также направлен на обеспечение того, чтобы биологические активы использовались наиболее эффективно, способствуя достижению целей организации.

- Соответствие законодательству. Внутренний контроль операций с биологическими активами обеспечивает соответствие применимому законодательству, стандартам отчетности и другим требованиям. Снижаются риски возникновения штрафов, санкций или потери репутации.

- Достоверное и своевременное отражение биологических активов в финансовой отчетности.

- Управление рисками. Внутренний контроль идентифицирует и оценивает риски, связанные с биологическими активами, и разрабатывает контрольные процедуры для минимизации или устранения рисков.

Считаем, что тестирование системы внутреннего контроля в отношении операций с биологическими активами следует рассматривать в рамках следующих этапов:

- Предварительный этап. На данном этапе аудитор получает представления о компонентах системы внутреннего контроля, что является важным этапом процесса планирования, поскольку помогает выявить события и условия, которые оказывают влияние на подверженность предпосылок искажениям и могут иметь всеобъемлющее влияние на подверженность финансовой отчетности искажениям.

- Основной этап. На этом этапе проводится анализ и проверка выполнения системы внутреннего контроля по отношению к операциям с биологическими активами. Это может включать проверку наличия и правильности заполнения документации, оценку контроля доступа к биологическим активам, проверку точности и полноты данных, а также иные

тесты.

- Финальный этап. На этом этапе оцениваются результаты проведенного тестирования и формируются выводы, рекомендации.

На наш взгляд, оценка системы внутреннего контроля в отношении операций с биологическими активами необходимо рассматривать в рамках пяти элементов внутреннего контроля.

В рамках первого элемента стоит выделить следующие вопросы, на которые должен получить ответ аудитор:

1) Действует ли в сельскохозяйственной организации кодекс корпоративной этики или эквивалентная политика, информация о которых доводится до сведения всех сотрудников и соблюдение которых контролируется?

2) Принимает ли руководство организации дисциплинарные меры в ответ на отклонение от утвержденных внутренних правил и процедур, в том числе по отношению биологических активов? Если да, то какие?

3) Функционирует ли «горячая линия» для сообщения информации о фактах недобросовестных действий (включая недобросовестные действия в отношении биологических активов), контролирует поступающие сигналы и надлежащим образом на них реагирует?

4) Разработаны ли в организации политики и процедуры учета и оценки биологических активов?

5) Как распределяются обязанности между отделами, ответственными за учет и управление биологических активов?

6) Обладают ли необходимой компетенцией сотрудники финансового и ИТ отделов, связанные с учетом биологических активов?

7) Внедрены ли в организации должностные инструкции для сотрудников, которые связаны с учетом биологических активов?

Используя полученные ответы на эти вопросы, аудитор может оценить эффективность контрольной среды и выявить потенциальные уязвимые места или недостатки, что поможет разработать рекомендации по улучшению

системы внутреннего контроля и обеспечить эффективность процессов в отношении биологических активов.

Вторым элементом системы внутреннего контроля является оценка рисков, который предполагает процесс идентификации рисков. Для того, чтобы аудитор мог оценить эффективность и соответствие процесса оценки рисков установленным требованиям и практикам, необходимо получить ответы на каждый из заданных вопросов:

- 1) Какие сотрудники являются ответственным за проведение оценки рисков?
- 2) Какие исходные данные были использованы при оценке рисков?
- 3) Какие критерии были использованы для оценки вероятности и воздействия рисков?
- 4) Формируется ли карта рисков в организации?
- 5) Какие ключевые риски были идентифицированы в отношении биологических активов?
- 6) Были ли разработаны планы по управлению рисками и их реализации?

Ответы на эти вопросы позволят аудитору оценить эффективность и соответствие процесса оценки рисков установленным требованиям и практикам.

Третий элемент системы внутреннего контроля – это контрольные процедуры, которые направлены на минимизацию рисков. Для указанного элемента аудитор должен получить ответы на следующие вопросы:

- 1) Какие контрольные процедуры существуют внутри сельскохозяйственной организации для снижения рисков в отношении биологических активов?
- 2) Какие сотрудники являются ответственными?
- 3) Какая периодичность контрольных процедур установлена в отношении биологических активов?
- 4) Имеются ли следы средств контроля?

Четвертый элемент предполагает оценку информационной системы, которая напрямую связана с учетом биологических активов. Выделены следующие вопросы:

1) Руководство использует ли эффективную процедуру доведения со сведения сотрудников информации об их обязанностях и ответственности за выполнение функций контроля?

2) Вопросы, связанные с разработкой и внедрением учетной политики и новых/измененных стандартов бухгалтерского учета в отношении биологических активов, доводятся ли до сведения соответствующих сотрудников?

3) Организация информирует ли третьи стороны (напр., клиентов, поставщиков) о действующих стандартах и этических принципах?

Последним элементом является мониторинг системы внутреннего контроля. Аудитор должен оценить основные виды мероприятий, которые аудируемое лицо осуществляет для мониторинга системы внутреннего контроля в отношении операций с биологическими активами. Нами выделены следующие вопросы:

1) Доводятся ли до сведения руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление результаты оценки системы внутреннего контроля (в том числе в отношении операций с биологическими активами)?

2) Как организация отслеживает выполнение процедур учета и контроля биологических активов?

3) Проводятся ли регулярные внутренние аудиты системы внутреннего контроля в отношении биологических активов?

4) Отслеживаются исправления выявленных недостатков в учете и оценке биологических активов?

5) Как результаты мониторинга используются для корректировки контрольных процедур и снижения рисков?

Исходя из перечисленных выше элементов, был разработан рабочий документ аудитора, представленный в приложении А «Предварительный

анализ системы внутреннего контроля (СВК) сельскохозяйственной организации». Целью 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.

Разработанный рабочий документ позволяет установить текущее состояние системы внутреннего контроля в отношении операций по биологическим активам, определяет слабые, уязвимые стороны для дальнейшего совершенствования. Особенной чертой является адаптивность подхода, то есть учитывает уникальные потребности и требования сельскохозяйственной организации. Помимо этого, разработанный подход может упростить процесс аудита системы внутреннего контроля операций по биологическим активам, предоставляя аудиторам информацию о ее состоянии и позволяя им проводить более обоснованные и эффективные проверки.

Рассмотрим пример аудита финансовой отчетности ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» в рамках которого проводится оценка системы внутреннего контроля. Основной акционер и руководство принимают участие в развитии корпоративной культуры. В ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» действует кодекс корпоративной этики, информация о которой доводится до сведения всех сотрудников и соблюдение кодекса контролируется. При выявлении нарушений кодекса корпоративной этики руководство ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» применяет дисциплинарные меры. На текущий момент отсутствует «горячая линия» для сообщения информации о фактах недобросовестных действий.

Руководство АО «Сельскохозяйственный производитель 4» не разработало политику управления рисками. Отсутствие разработанной и утвержденной политики управления рисками может привести к следующим

проблемам:

1) Неопределенность и отсутствие структурированности. Приводит к тому, что отсутствует четкое понимание, каким образом организация должна определять, анализировать и управлять своими рисками.

2) Низкая эффективность. Организация, не имеющая формальной политики управления рисками, не будет полностью обладать общепринятыми и проверенными методами для определения и управления рисками, что может снизить эффективность управления рисками и повысить вероятность негативных последствий.

3) Нарушение законодательства и требований регулирующих органов. В зависимости от страны и отрасли, организации могут быть обязаны иметь формальную политику управления рисками. Отсутствие такой политики может привести к нарушениям требований законодательства и возможным штрафам или санкциям со стороны регулирующих органов.

4) Повышение вероятности возникновения финансовых потерь и репутационные риски. Отсутствие политики управления рисками может привести к тому, что организация будет недостаточно готова к возможным угрозам и рискам.

5) Недостаточная защита информационных и физических активов. При отсутствии формальной политики управления рисками организация может не реализовать необходимые меры для защиты своих информационных и физических активов от угроз и рисков. Возможными негативными последствиями являются кражи, утечка данных.

Таким образом, отсутствие формальной и утвержденной политики управления рисками может негативно повлиять на эффективность и безопасность организации, что делает ее уязвимой для различных рисков и угроз. Важно разработать и внедрить политику управления рисками, чтобы эффективно и систематически управлять потенциальными рисками.

Руководство АО «Сельскохозяйственный производитель 4» уделяет пристальное внимание контролю над всеми аспектами операционной

деятельности, включая финансы и отчетность. Были разработаны следующие мероприятия:

- приняты единые внутренние политики по ключевым бизнес-процессам (в том числе по бизнес-процессам, которые относятся биологическим активам);
- введена должность внутреннего контролера;
- постоянная автоматизация бизнес-процессов, в том числе по бизнесам-процессам, которые относятся биологическим активам;
- все молочные фермы оснащены программным обеспечением «Молочный завод» для управления производством молока;
- единое программное обеспечение;
- наличие централизованного отдела финансов и отчетности;
- ключевой персонал в ИТ, финансовом и бухгалтерском отделах своевременно посещает регулярные тренинги и обновления [101, с. 155].

В обеспечении тех или иных целей внутреннего контроля участвуют все подразделения организации, которые имеют отношение к выполнению этих целей. Каждое подразделение по своему уровню ответственности и компетенции выполняет определенные функции в рамках внутреннего контроля. Такой подход обеспечивает более полное и эффективное осуществление контроля над объектами в рамках системы внутреннего контроля. Каждое подразделение отвечает за конкретный сегмент контроля и применяет свои специализированные процедуры и подходы к мониторингу его выполнения. Однако, при этом существуют пересекающиеся объекты контроля, которые попадают под ответственность нескольких подразделений. В таких случаях контроль осуществляется взаимодействием между службами, которые обмениваются информацией, совместно проводят проверки и анализируют результаты.

В таблице 18 представлено описание выявленных аудитором общих контрольных процедур ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4».

Таблица 18 – Общие контрольные процедуры ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4»

Форма отчетности	Раздел отчетности	Описание контрольной процедуры
Отчет о финансовом положении	Внеоборотные биологические активы и основные средства	Сверка ведомости начисления амортизации с суммой указанной в отчетности
		Проверка проведения инвентаризаций по ОС/внеоборотным биологическим активам и правильность оформления
Отчет о финансовом положении	Материальные запасы, оборотные биологические активы	Анализ изменений в структуре запасов/оборотных биологических активов и их сумме остатков в разрезе видов материалов за отчетный период
		Проверка проведения инвентаризаций по материалам, оборотным биологическим активам, готовой продукции и правильность ее оформления

Источник: составлено автором.

Для понимания контрольной среды в отношении учета биологических активов ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» были выявлены основные средства контроля, которые представлены в таблице 19.

Таблица 19 – Матрица средств контроля по учету биологических активов ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4»

Показатель	Перемещение коров между группами осуществляется на основании акта на перевод животных	Выбытие коров учитывается на основании акта выбытия коров/товарных накладных	Инвентаризация коров происходит один раз в год
Тип контроля	Ручной	Ручной	Ручной
Частота	Дневной	Дневной	Годовой
Ответственные сотрудники	Бригадир, зоотехник, заведующий фермой	Оператор, ветеринарный врач и заведующий фермой	Главный бухгалтер
Используемые документы	Акт на перевод животных из группы в группу	Акт на выбраковку; товарно-транспортные накладные	Акт инвентаризации
Эффективность контроля (да/нет)	Да	Да	Да
Выполняемые процедуры	Провести тестирование актов	Провести тестирование актов	Итоговые документы инвентаризации

Источник: составлено автором.

По выявленным средствам контроля описаны основные

характеристики такие как: тип контроля, частота, ответственные сотрудники и используемые документы в отношении биологических активов. В результате тестирования средств контроля были получены аудиторские доказательства, которые свидетельствуют об эффективном функционировании выявленных средств контролей.

Руководство ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» использует эффективную процедуру доведения со сведения сотрудников информации об их обязанностях и ответственности за выполнение функций контроля, включая модели ожидаемого и недопустимого поведения. Вопросы, связанные с разработкой и внедрением учетной политики и новых/измененных стандартов бухгалтерского учета, доводятся до сведения соответствующих сотрудников.

Процесс информационного взаимодействия в ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» на уровне всей организации является надлежащим и обеспечивает эффективное выполнение сотрудниками их функций и обязанностей.

В ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» процесс мониторинга средств внутреннего контроля организован таким образом, чтобы своевременно выявлять и устранять недостатки. Руководство оперативно реагирует на выявленные проблемы, опираясь на данные, предоставленные службой внутреннего аудита или независимыми аудиторами.

Таким образом, в ходе аудита системы внутреннего контроля операций с биологическими активами ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» были предложены аудитором следующие рекомендации:

- разработать, внедрить и довести до ответственных лиц политику по управлению рисками;
- составить карту рисков, назначить ответственных лиц и периоды обновления;
- внедрить «горячую линию» для сообщения информации о фактах недобросовестных действий, а также обеспечить функционирование «горячей

линии» путем контроля поступающих сигналов. Учитывая особенности биологических активов, внедрение «горячей линии» снизит вероятность возникновения недобросовестных действий.

Рабочий документ аудитора «Понимание системы внутреннего контроля сельскохозяйственной организации» состоит из следующих разделов:

- Порядок использования рабочего документа. В этом разделе подробно описываются подходы, которые необходимо использовать для документирования понимания системы внутреннего контроля, а также выделены особенности применения данного рабочего документа. Данный рабочий документ предназначен для использования на начальном этапе планирования. Вместе с тем, в ходе проведения аудита необходимо постоянно пересматривать и уточнять понимание компонентов системы внутреннего контроля, исходя из результатов выполняемых процедур и поступающей информации. В случае, если аудитор получает новую информацию о компонентах системы внутреннего контроля, то необходимо определить влияние данной информации на понимание и оценку контрольной среды, и другие компоненты системы внутреннего контроля. Также возникает необходимость определить влияние обновлений в оценках на выявление рисков существенного искажения и стратегию аудита. В таком случае необходимо внести обновления в данный рабочий документ аудитора.

- Повторный аудит. Необходимо анализировать недостатки системы внутреннего контроля, выявленные в ходе аудита прошлых лет. Существует вероятность того, что некоторые недостатки не были устранены и могут привести к существенным искажениям финансовой отчетности.

- Контрольная среда. В ходе процедур аудитор получает представление о компоненте контрольной среды. Для каждого из элементов компонента контрольной среды необходимо рассматривать характеристики, приведенные в данном рабочем документе. В зависимости от характера деятельности, размера и сложности организационной структуры компании виды и формализация внедренных руководством в рамках контрольной среды

процессов и средств контроля, могут различаться, однако, как правило, данные характеристики должны присутствовать (пусть и в неформальном виде) в контрольной среде, обеспечивающей предотвращение или обнаружение и исправление существенных искажений. Перечень характеристик, приведенных в данном рабочем документе аудитора не является исчерпывающим, и необходимо рассматривать любые дополнительные характеристики, не указанные, но присущие сельскохозяйственной организации.

- Процесс оценки рисков в организации. Необходимо формировать понимание процесса оценки рисков организации.

- Контрольные процедуры. Ключевым аспектом является выявление и описание контрольных процедур, что может стать основой для тестирования эффективности средств контролей.

- Процесс информационного взаимодействия в организации. Аудитор получает представление и оценивает, как организация сообщает значительные вопросы, которые способствуют подготовке финансовой отчетности и информирует о соответствующих обязанностях по подготовке отчетности.

- Процесс мониторинга системы внутреннего контроля в организации. Важный элемент системы внутреннего контроля, что предполагает оценку состояния системы внутреннего контроля в организации. Мониторинг заключается в выполнении действий, направленных на подтверждение того, что каждый из пяти компонентов системы внутреннего контроля имеется в наличии и функционирует.

- Заключение. В данном разделе формируются выводы в отношении понимания системы внутреннего контроля организации.

Таким образом, для комплексной оценки эффективности системы внутреннего контроля в отношении операций с биологическими активами следует на начальном этапе получить описание системы внутреннего контроля, что предполагает рассмотрение системы внутреннего контроля в

рамках традиционных пяти элементов. Для проведения теста общего состояния внутреннего контроля операций с биологическими активами был разработан рабочий документ аудитора «Проверка состояния системы внутреннего контроля операций с биологическими активами», который представлен в приложении Б. 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, присваиваются баллы на ответы опросника. Уровень функционирования системы внутреннего контроля оценивается на базе общего количества набранных баллов, а краткая характеристика этой оценки представлена в таблице 20. Используя предложенный подход определим уровень системы внутреннего контроля ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4». Набранные баллы составляют 209, следовательно, уровень состояния системы внутреннего контроля согласно нашему тесту определяется как средний.

Таблица 20 – Определение уровня системы внутреннего контроля операций с биологическими активами

Набранные баллы	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.

Система внутреннего контроля занимает особую роль в системе управления организации. Исключением не являются организации сельского хозяйства. Организация системы внутреннего контроля операций с биологическими активами обеспечивает некую уверенность в отношении достоверности данных видов активов в финансовой отчетности. Стоит отметить, что тестирование системы внутреннего контроля операций с биологическими активами полностью не обеспечивает разумную уверенность, а всего лишь может сократить объем аудиторских процедур на основном этапе проверки [101, с. 156]

Таким образом, наличие грамотно выстроенной 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.

При планировании аудитор изучает систему внутреннего контроля операций с биологическими активами и определяет, насколько она надежна и эффективна. Если система внутреннего контроля соответствующим образом разработана и применяется в организации, то аудитор может применить стратегию «полагаться» на средства контроля и сократить объем аудиторской выборки.

Даже если аудитор не приходит к выводу об эффективности средств контроля, проведенный анализ положительно влияет на аудит. Анализ средств контроля позволяет аудитору углубить понимание операционных процессов организации, выявить существующие слабые стороны, а также сформировать рекомендации по их устранению и совершенствованию. Тем самым обеспечивается надежность полученных аудиторских доказательств и высокий уровень оказанных аудиторских услуг.

2.2 Особенности планирования аудита операций с биологическими активами

Общая цель аудита заключается в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок [33]. Она достигается путем разработки стратегии и плана аудита.

О.А. Соболева и И.С. Богданович отмечают, что стратегия аудита выстраивается с учетом индивидуальных особенностей каждого экономического субъекта [96, с. 98].

На наш взгляд, стратегия аудита разрабатывается и выполняется с тем, чтобы предоставить пояснительную, подтверждающую или опровергающую информацию, которая обеспечивает получение аудиторских доказательств.

Стоит отметить, что определение стратегии аудита и достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств является предметом профессионального суждения. В течение всего процесса аудита неоднократно проверяется правильность сделанной оценки рисков существенного искажения, а также стратегии аудита и анализируется необходимость их пересмотра, например, в силу следующих причин:

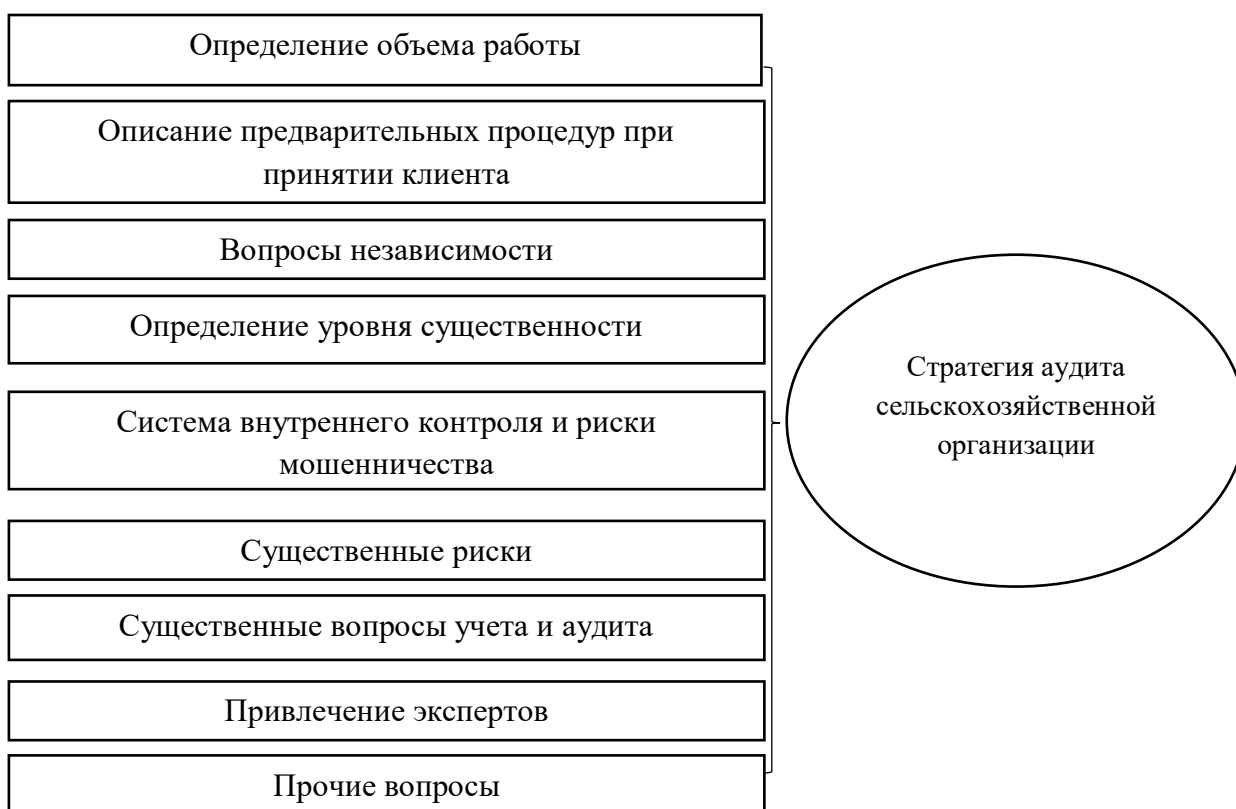
- появление новой информации, влияющей на нашу оценку рисков существенного искажения;
- обнаружение не выявленного ранее риска существенного искажения;
- определение того, что средства контроля, на которые мы собирались полагаться, имеют неэффективную структуру или функционируют неэффективно;
- выявление существенного искажения, требующего дополнительного расследования.

Планирование и адаптация стратегии аудита является неособобленным этапом аудита, а непрерывным итеративным процессом, который

продолжается до завершения аудита.

Однако в процессе аудита могут выявляться новые факторы, которые требуют корректировки стратегии. Кроме того, планирование включает не только адаптацию стратегии, но и регулярный пересмотр временных рамок, распределения обязанностей между членами команды и необходимости привлечения экспертов. Что особенно важно при работе с клиентами, у которых на балансе учтены такие активы, как биологические. В таком случае часто требуется использование профессионального суждения и специализированных знаний.

На рисунке 5 описаны ключевые аспекты, которые следует учесть при разработке стратегии аудита сельскохозяйственных организаций.



Источник: составлено автором.

Рисунок 5 – Ключевые аспекты формирования стратегии аудита сельскохозяйственной организации

Стратегия аудиторской проверки сельскохозяйственных организаций должна быть разработана с учетом специфических особенностей биологических активов, которые занимают существенную долю в отчетности

сельскохозяйственных организаций. Ключевые пункты, которые следует учесть при разработке стратегии аудита:

1) Определение объем работы. В данном разделе необходимо описать общую информацию о работе, которая предстоит выполнить аудитору. Стоит раскрыть такую информацию, как концепция составления аудируемой отчетности, период проверки, аудиторские стандарты. Также важно зафиксировать временные рамки аудита, включая начальную и конечную дату проверки и сроки предоставления информации аудируемым лицом.

2) Описание предварительных процедур при принятии клиента. Перед началом работы с новым клиентом аудитор должен провести ряд предварительных процедур, что включает в себя оценку репутации клиента, проверку соблюдения законодательства, а также оценку способности аудиторской организации выполнить аудит в соответствии с применимыми стандартами и этическими нормами. В данном разделе необходимо дать характеристику рискам, выявленным при процедуре принятия клиента на обслуживание или продолжение сотрудничества.

3) Описание выполненных процедур по вопросам независимости аудиторской организации и членов аудиторской команды. Важно убедиться, что каждый член аудиторской команды независим в отношении аудируемого лица. Данная проверка включает в себя выявление финансовых, деловых или других связей, которые могут повлиять на независимость. В случае выявления угрозы независимости необходимо детально описать причины возникновения угрозы и меры, направленные на их устранение.

4) Определение уровня существенности, который оказывает влияние на объем и направление аудиторских процедур, оценку аудиторского риска, формирование аудиторского заключения. Расчет существенности не сводится к арифметическим операциям, данный процесс требует применения профессионального суждения со стороны членов аудиторской группы руководящего уровня.

При определении уровня существенности следует провести анализ интересов предполагаемых пользователей финансовой отчетности. Основными пользователями финансовой отчетности могут быть одна или несколько из следующих групп:

- собственники организации (акционеры, инвесторы, собственник частной организации или материнской компании в случае дочерней организации группы);
- основные кредиторы и держатели облигаций;
- органы, регулирующие деятельность организации или отрасль, участником которой она является;
- аналитики в случае организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, или участников регулируемых отраслей;
- в некоторых случаях такие заинтересованные стороны, как персонал, поставщики или клиенты;
- налоговые и судебные органы.

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 и формирует финансовый результат.

5) Система внутреннего контроля и риски мошенничества. На данном этапе необходимо сформировать мнение о системе внутреннего контроля и определить наличие индикаторов риска мошенничества.

6) Риски. В данном разделе рассматриваются существенные риски, а также выявленные риски мошенничества. Как показывает опыт аудиторских проверок, биологические активы чувствительны следующим рискам недобросовестных действий:

- риск хищения или присвоения биологического актива;
- некорректные допущения и ошибки в отношении оценки

биологических активов с целью манипуляции показателями финансовой отчетности.

7) Существенные вопросы учета и аудита. В данном разделе аудитор описывает выявленные существенные вопросы по учету и разрабатывает аудиторские процедуры в отношении выявленных вопросов. Как правило, часто встречается вопрос оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции, что подчеркивает актуальность и важность разработки подходов проверки справедливой стоимости. Кроме того, в качестве подсказки выступают риски прошлых лет, которые могут быть актуальны и за аудируемый период. В случае, если аудитор считает, что риски прошлых лет не распространяются на текущий, то необходимо соответствующим образом документировать проведенный анализ.

8) Привлечение экспертов. В определенных обстоятельствах аудитор может привлечь экспертов для получения специализированных знаний, которые необходимы для выполнения некоторых аудиторских процедур. В таком случае, аудитор обязан на этапе планирования рассмотреть вопрос привлечения экспертов. Например, на этапе планирования ПАО «Сельскохозяйственная организация 5» привлекает экспертов в области бизнес-моделирования для детальной проверки модели справедливой стоимости в отношении оценки биологических активов, которая основана на модели будущих денежных потоков, включая проверку расчета средневзвешенной стоимости капитала (WACC), обоснованность применения ключевых допущений и их сверку с доступными рыночными данными.

9) Прочие вопросы. При планировании и проведении аудита аудитор применяет профессиональное суждение. Профессиональное суждение основывается на фактах и обстоятельствах, известных аудитору в определенный момент времени и до даты выпуска аудиторского заключения. Аудитор документирует существенные профессиональные суждения, используемые при формировании выводов в отношении биологических активов, а также возникающих существенных вопросов бухгалтерского учета

и аудита. Не используется профессиональное суждение в качестве разъяснения для обоснования решений, которые не подтверждаются иным образом фактами или обстоятельствами аудита либо достаточными надлежащими аудиторскими доказательствами.

Используя результаты проведенного анализа, был разработан рабочий документ «Стратегия аудита сельскохозяйственной организации», который представлен в приложении В.

Как отмечают А.С. Лосева и И.В. Фецкович, планирование аудита представляет собой один из важнейших этапов аудиторской проверки. От того, насколько тщательно происходит подготовка к предстоящей аудиторской проверке, во многом зависит степень эффективного использования специалистов, задействованных в аудите, что закономерно обуславливает рациональное и грамотное использование их рабочего времени при одновременной экономии трудовых затрат [86, с. 332]. План аудита является важным документом, который содержит описание процесса проведения проверки биологических активов, включающая сроки и график проведения аудита, членов аудиторской команды, привлеченных экспертов. Грамотно разработанный план помогает определить цели аудита, разработать стратегию и методику проверки, а также распределить ответственность между участниками аудиторской команды. Стоит отметить, что в плане аудита определены контрольные точки, определяющие этапы или критические точки, на которых будет осуществляться контроль и оценка качества процесса аудита. Кроме того, используя план аудита становится возможным определить необходимые ресурсы для проведения аудита, такие как персонал с определенными навыками, знаниями и опытом, доступ к конфиденциальной информации.

Для формирования плана аудита биологических активов выделили этапы проверки аудитора, которые необходимо включить в план аудита:

- 1) Участие в инвентаризации биологических активов и документирование результатов. Аудитор обязан лично наблюдать за

инвентаризацией биологических активов во всех случаях, когда это практически осуществимо и целесообразно. Процесс наблюдения необходим для того, чтобы убедиться в следующем:

- в том, что сотрудники клиента соблюдают инструкции по проведению инвентаризации биологических активов;
- в том, что все позиции, относящиеся к организации, посчитаны и учтены точно;
- в том, что в отношении позиций, неучаствующих в инвентаризации, осуществляется эффективный контроль и они исключаются из процесса подсчета, либо они тщательно подсчитываются и отражаются в учете (с четким описанием их статуса);
- в том, что процедуры в отношении отнесения на соответствующие периоды установлены надлежащим образом: аудитор инспектирует документы, подтверждающие получение и факт передачи, а также соответствующие группы биологических активов (в зависимости от обстоятельств) для установления номеров последних использовавшихся документов и другой информации, необходимой для проверки в дальнейшем по учетным регистрам правильности отнесения к тому или иному отчетному периоду;
- в том, что инвентаризационные описи, инвентарные карточки учтены надлежащим образом: аудитор отражает информацию, достаточную для последующей сверки тестовых подсчетов с данными сличительной ведомости, а также указывает выборочную информацию относительно инвентаризационных описей, инвентарных карточек учета.

2) Проведение тестирования операций, связанных с поступлением и выбытием биологических активов, является неотъемлемой частью аудиторской проверки. Такая процедура позволяет получить аудиторские доказательства в отношении достоверного представления биологических активов в финансовой отчетности.

При тестировании операций по поступлению и выбытию биологических

активов рекомендуется применить риск-ориентированный подход, который предполагает применение аудиторской выборки. Данный инструмент обладает рядом важных преимуществ. Во-первых, он позволяет сократить объем информации до наиболее значимых, что особенно полезно при работе с большими объемами информации для тестирования. Во-вторых, аудиторская выборка позволяет создать более репрезентативную картину на основе относительно небольшого числа позиций тестирования, что является основой для экстраполяции результатов на всю совокупность. Также стоит отметить, что использование выборки экономит ресурсы. Вместо того, чтобы анализировать всю доступную информацию, можно выбрать наиболее значимые данные и сфокусироваться на них. При применении аудиторской выборки необходимо руководствоваться МСА 530 «Аудиторская выборка», который разрешает для повышения эффективности аудита стратифицировать генеральную совокупность. Стратификация - это процесс деления генеральной совокупности на страты (группы) схожих элементов с целью отбора позиций из каждой страты для тестирования. Правильное применение этих методов может повысить точность и надежность получаемых аудиторских доказательств. В отношении биологических активов выделены рекомендуемые признаки для стратификации, которые представлены в таблице 21.

Таблица 21 – Рекомендуемые признаки для стратификации выборки по тестированию биологических активов

Признак стратификации	Примеры выделенных групп
Стоимостной признак	Применимо не только для тестирования биологических активов, но и другим объектам тестирования. Стратификация проводится на основе стоимости биологических активов и уровня существенности
По видам и подвидам сельскохозяйственной деятельности	Биологические активы растениеводства Биологические активы животноводства
По территориальному признаку	Биологические активы в разрезе мест содержания или на земельных участках
Иные признаки	В зависимости от способов поступления и выбытия (покупка, бартер, продажа, приплод, прирост)

Источник: составлено автором.

3) Проверка справедливой стоимости биологических активов. Оценка справедливой стоимости биологических активов часто требует специализированных знаний и опыта в области сельского хозяйства. Кроме того, необходимо выделить временные рамки для выполнения процедур привлеченных экспертов.

4) Проверка налогообложения операций с биологическими активами, который предполагает проверку налога на добавленную стоимость (НДС), налога на прибыль либо единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН).

5) Аудит раскрытий по биологическим активам в финансовой отчетности является завершающим шагом в ходе аудиторской проверки. На последнем этапе аудитор проверяет, что все необходимые данные о биологических активах были раскрыты, в соответствии с требованиями концепции составления отчетности.

В таблице 22 представлен общий план аудиторской проверки учета биологических активов в ПАО «Сельскохозяйственный производитель 5».

Таблица 22 – Общий план аудита в отношении биологических активов ПАО «Сельскохозяйственный производитель 5»

Этапы проверки	Период проведения	Исполнитель	Проверяющий	Комментарий аудитора
Участие в инвентаризации биологических активов и документирование результатов	Январь 2024 г.	Степанян С.С.	Иванов И.И.	Не применимо
Тестирование операций по поступлению и выбытию биологических активов	Февраль 2024 г.	Степанян С.С.	Иванов И.И.	Не применимо
Проверка справедливой стоимости биологических активов	Февраль 2024 г.	Степанян С.С.	Иванов И.И.	Не применимо
Проверка налогообложения по биологическим активам	Февраль 2024 г.	Степанян С.С.	Иванов И.И.	Не применимо
Проверка раскрытий	Февраль 2024 г.	Степанян С.С.	Иванов И.И.	Не применимо

Источник: составлено автором.

Таким образом, стратегия аудита сельскохозяйственных организаций должна быть комплексной и включать все особенности планирования аудита биологических активов. Нами были выделены основные пункты, которые необходимо включить в стратегию аудита сельскохозяйственных организаций. Например, биологические активы чувствительны таким рискам недобросовестных действий, как риск хищения или присвоения.

Выделенные пункты стали базой для разработки рабочего документа «Стратегия аудита сельскохозяйственной организации», который служит важным инструментом для формирования и структурирования стратегии аудита.

Кроме того, сформирован план аудита в отношении биологических активов, который включает пять основных этапов. Данные этапы являются базовыми и могут быть скорректированы исходя из особенностей аудита финансовой отчетности сельскохозяйственной организации.

Предложенный подход унификации процесса планирования аудита биологических активов имеет следующие преимущества:

1) Упрощение и стандартизация процесса планирования, что позволяет установить общие стандарты и подходы для упрощения выполнения всех поставленных задач. Вместе с тем улучшается коммуникация между разными членами аудиторской команды.

2) Экономия времени и ресурсов. Унификация процесса планирования позволяет сократить затраты на разработку планов «с нуля», так как используется разработанный, готовый шаблон.

3) Повышение прозрачности и понимания задач планирования. Стандартизация процесса планирования позволяет получить прозрачность и понимание текущего состояния проекта для всех членов аудиторской команды. А также облегчается процесс отслеживания и контроль за выполнением планирования.

4) Улучшение принятия решений аудитором. Унификация процесса планирования может способствовать лучшему анализу и оценке рисков, что

помогает принять важные решения и улучшить качество аудита.

5) Улучшение коммуникации с клиентом, что облегчает обмен информацией и настраивает клиента на долгосрочное сотрудничество. Предложенные шаблоны способствуют созданию общего делового языка членов аудиторской команды и эффективного взаимодействия с клиентом.

2.3 Оценка рисков и разработка аудиторских процедур в отношении биологических активов в финансовой отчетности

Аудит биологических активов в сельскохозяйственных организациях имеет свои особенности, обусловленные как отраслевой спецификой, так и уникальными характеристиками самих биологических активов. При формировании методики аудита необходимо учитывать особенности и специфику биологических активов. Цель при аудите биологических активов – разработать и выполнить аудиторские процедуры таким образом, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для формирования разумных выводов, на которых будет основано аудиторское мнение.

Аудиторский риск является индивидуальным для каждой сельскохозяйственной организации и зависит от специфики ее бизнеса и различных видов биологических активов. Определение рисковых областей, которые требуют повышенного внимания со стороны аудитора является важным шагом в проведении аудита. Руководство и сотрудники сельскохозяйственной организации должны обладать необходимыми знаниями и соблюдать законодательные нормы в рисковых областях, что положительно скажется на оценке аудиторского риска. МСА требуют оценить аудиторский риск, однако в данных стандартах не представлена методология оценки. В качестве основы для оценки рисков существенного искажения и выполнения процедур в ответ на выявленные риски используется модель аудиторского риска, которая представлена на рисунке 6.



Источник: составлено автором.
Рисунок 6 – Модель аудиторского риска

МСА часто отдельно не выделяют неотъемлемый риск и риск средств контроля. В данном случае риски представляются в агрегированном виде в качестве риска существенного искажения. Оценку рисков существенного искажения необходимо проводить как на уровне финансовой отчетности в целом, так и на уровне предпосылок: о видах операций и событиях, а также соответствующего раскрытия информации за аудируемый период; об остатках по счетам и соответствующее раскрытие информации на конец периода; о другом раскрытии информации.

Неотъемлемые риски представляют собой риски существенного искажения на уровне предпосылок. Когда аудитор выявляет риск существенного искажения, который влияет на предпосылки в отношении большого объема строк отчетности и раскрытия информации в финансовой отчетности, то такой риск, по всей вероятности, будет иметь всеобъемлющее влияние на финансовую отчетность. В таком случае выявленный риск является риском существенного искажения на уровне финансовой отчетности. Нами идентифицированы основные риски, которые могут возникнуть в отношении биологических активов и представлены в таблице 23.

Таблица 23 – Основные риски в отношении биологических активов

Фактор риска	Название и описание риска	Предпосылки
1	2	3
Отсутствует активный рынок по биологическим активам	Искажение справедливой стоимости биологических активов. Отсутствие рыночных данных предполагает использование определенных суждений, которые могут привести к ошибкам	Оценка

Продолжение таблицы 23

1	2	3
Ключевые показатели эффективности руководства связаны с финансовым результатом	Использование некорректных допущений при оценке биологических активов с целью манипулировать с финансовым результатом сельскохозяйственной организации. Для определения факторов недобросовестных действий следует использовать классическую модель «треугольника мошенничества»	Оценка
Отсутствие материально ответственных лиц, а также 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 сотрудниками 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
Аналитический учет по биологическим активам не ведется на достаточном уровне	Некорректная классификация биологических активов. Достаточный уровень аналитического учета обеспечивает отражение биологических активов на соответствующих счетах	Классификация

Источник: составлено автором.

Риск некорректного использования допущений при оценке биологического актива может выступить в качестве риска существенного искажения на уровне отчетности, так как может иметь всеобъемлющее влияние на финансовую отчетность. Вместе с тем ключевые показатели эффективности руководства часто связаны с финансовым результатом, что создает возможности манипуляции с допущениями определения справедливой стоимости.

Из-за невозможности оценить справедливую стоимость биологического актива возможен подход оценки по первоначальной стоимости. В таком случае возникают риски существенно отличаются, основные из них представлены в таблице 24.

Таблица 24 – Риски в отношении биологических активов, которые оцениваются по первоначальной стоимости

Фактор риска	Название и описание риска	Предпосылки
Внедрение новой программы бухгалтерии	Некорректный расчет амортизации в результате сбоя системы.	Точность
Изменение рыночных ставок	Риск возникновения обесценения биологического актива. При наличии признаков обесценения необходимо биологические активы тестировать на обесценение согласно требованиям IAS (МСФО) 36 «Обесценение активов»	Оценка
Получение субсидий от государства	Риск некорректного учета субсидий. Если биологические активы учитываются по первоначальной стоимости, то и субсидии должны учитываться по МСФО (IAS) 20	Представление

Источник: составлено автором.

Помимо вышеуказанных рисков, стоит также выделить следующие:

- Неполное раскрытие информации биологических активов. Согласно МСФО (IAS) 41, финансовая отчетность должна обеспечивать полное и ясное раскрытие информации о биологических активах, включая данные об их изменении, стоимости и оценке.

- Если биологические активы классифицируются как активы, предназначенные для продажи, они должны быть реклассифицированы согласно требованиям МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Источники информации для процедур оценки рисков в отношении биологических активов могут включать:

- взаимодействие с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, и иными ключевыми сотрудниками организации, такими как внутренние аудиторы;

- некоторые внешние стороны, такие как регулирующие органы, независимо от того, была ли информация получена напрямую или опосредованно;

- общедоступную информацию об организации (например, выпущенные ею пресс-релизы, материалы для аналитиков или совещаний

группы инвесторов, аналитические отчеты или информацию о торговой деятельности).

Стоит также отметить, что аудитор обязан выполнить процедуры оценки рисков объективно и непредвзято. Объективная и непредвзятая оценка рисков имеет важнейшее значение для проведения качественного аудита, поскольку она позволяет нам разработать стратегию аудита, предусматривающую ответные меры на риски существенного искажения для организации. Разработка процедур общего характера в ответ на риски существенного искажения осуществляется на уровне финансовой отчетности.

В ходе выполнения процедур оценки рисков аудитор соблюдает профессиональный скептицизм, чтобы иметь возможность критически оценить собранные аудиторские доказательства и проявлять бдительность в отношении аудиторских доказательств, которые однозначно не подтверждают факт существования рисков или могут противоречить ему.

Проявление профессионального скептицизма при выполнении процедур оценки рисков в отношении биологических активов заключается в том, что аудитор:

- подвергает сомнению противоречивую информацию и надежность документов;
- рассматривает ответы на запросы и прочую информацию, полученную от руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление;
- проявляет бдительность в отношении условий, которые могут указывать на возможное искажение вследствие недобросовестных действий или ошибок;
- рассматривает вопрос о том, подтверждают ли полученные аудиторские доказательства выявление и оценку рисков существенного искажения с учетом характера и обстоятельств деятельности организации.

Для получения надежных аудиторских доказательств при аудите биологических активов используем методы, которые представлены в таблице 25.

Таблица 25 – Методы получения аудиторских доказательств и примеры по биологическим активам

Метод	Описание метода	Примеры
Запрос	Представляет собой обращение за предоставлением как финансовой, так и нефинансовой информации в адрес осведомленных лиц	Запрос у руководства о предоставлении информации по биологическим активам
Инспектирование	Включает изучение записей или документов, как внутренних, так и внешних, в бумажной или электронной форме	Изучение договоров на покупку или продажу биологических активов
Наблюдение	Представляет собой рассмотрение процессов или процедур, выполняемых другими лицами	Наблюдение за процессом инвентаризации биологических активов
Внешнее подтверждение	Представляет собой аудиторские доказательства, полученные аудитором в виде прямого письменного ответа ему от третьего лица в бумажной или электронной форме	Получение подтверждений от третьих сторон в отношении биологических активов на ответственном хранении
Пересчет	Пересчет состоит в проверке математической точности расчетов в документах или записях	Пересчет модели оценки по справедливой стоимости биологических активов
Повторное проведение	Повторное проведение предполагает независимое проведение аудитором процедур или применение контрольных действий, которые изначально проводились в рамках системы внутреннего контроля	Применение контрольных действий в отношении биологических активов аудитором
Аналитические процедуры	Заключаются в оценке финансовой информации путем анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными	Анализ трендов стоимости биологических активов и сравнение с прошлогодними данными

Источник: составлено автором.

Получение аудиторских доказательств без предвзятости может предусматривать получение доказательств из многих источников как внутри, так и вне организации. Однако аудитор не должен проводить исчерпывающий поиск, чтобы выявить все возможные источники аудиторских доказательств.

Стоит отметить, что неотъемлемой частью процесса направления запросов является оценка полученных ответов. Ответы на запросы могут обеспечить аудитора информацией, которой он ранее не располагал, или подтверждающей информацией, которую необходимо использовать в качестве аудиторских доказательств. В некоторых случаях ответы на запросы

могут дать информацию, значительно отличающуюся от прочей информации, полученной аудитором, например, информацию в отношении возможности руководства действовать в обход системы контроля. В иных случаях ответы на запросы являются основанием для внесения изменений в аудиторские процедуры или для проведения дополнительных аудиторских процедур.

Несмотря на то что подтверждение доказательств, полученное в результате запроса, является особенно важным, доступная информация, подтверждающая намерения руководства, в случае запросов о таких намерениях может быть ограничена. В таких случаях понимание прошлых действий руководства по выполнению заявленных им намерений, заявленных им оснований для выбора определенного плана действий, а также способности руководства следовать определенному плану действий может дать значимую информацию для подтверждения доказательств, полученных в результате запроса. В отношении некоторых вопросов аудитор может счесть необходимым получить письменные заявления от руководства и, когда это уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, для подтверждения ответов на устные запросы.

Инспектирование записей и документов обеспечивает аудиторские доказательства различной степени надежности, в зависимости от их характера и источника информации, а в отношении внутренних записей и документов – от эффективности средств контроля за их подготовкой.

Примером использования автоматизированных методов для проведения инспекции является использование программ для распознавания текста. Такие программы могут использоваться для анализа больших совокупностей документов, таких как договоры, с целью выявления вопросов для дальнейшего рассмотрения в ходе аудита.

Метод инспектирования в отношении биологических активов может представить надежные аудиторские доказательства. Инспектирование отдельных единиц активов может сопровождать процесс наблюдения за проведением инвентаризации.

Процедуры внешнего подтверждения часто обеспечивают необходимую информацию, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств, как при рассмотрении предпосылок, связанных с определенными остатками по счетам и их элементами. Аудитор также может использовать процедуры внешнего подтверждения для получения аудиторских доказательств отсутствия определенных условий, например, отсутствия залога биологических активов в банках.

Пересчет может выполняться вручную или с применением электронных средств. Классическим примером является пересчет модели (например, на основе дисконтированных денежных потоков) оценки биологических активов.

Запросы могут обеспечивать получение важных аудиторских доказательств и иногда предоставлять доказательства искажения, одни лишь запросы, как правило, не дают достаточных аудиторских доказательств ни отсутствия существенного искажения на уровне предпосылок, ни операционной эффективности средств контроля.

Достаточность является количественной мерой аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от нашей общей оценки рисков, а также от качества таких аудиторских доказательств. То есть, чем выше качество, тем меньше может потребоваться доказательств.

Уместность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств, определяется ее отношением к тестируемой предпосылке или риску существенного искажения и цели процедуры. Исходя из этого, можно определить следующее:

- была ли процедура разработана непосредственно для конкретной рассматриваемой предпосылки или риска существенного искажения;
- период, к которому относятся такие доказательства;
- является ли информация достаточно точной и детальной для наших целей.

Аудиторская процедура в отношении биологического актива может

также обеспечить информацией, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств, которые будут уместны в отношении нескольких предпосылок.

Например, доказательства, полученные в ходе тестирования поступления биологических активов за этот период, могут быть уместны для установления ожиданий для аналитической процедуры проверки по существу в отношении кредиторской задолженности.

Стоит отметить, что процедуры аудита не включают в себя проверку подлинности документов в явном виде, и аудитор не должен быть экспертом в такой проверке подлинности. Если имеются опасения, что документ может не быть подлинным, или если документ был получен в нетрадиционной форме или иным способом, чем обычно, для изучения этого вопроса считаем необходимым выполнить следующее:

- направление запросов руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление;
- обсуждение конкретных элементов доказательств с лицом, ответственным за их подготовку, или с лицом, от которого мы получили их, чтобы понять источник информации;
- опрос других лиц, участвующих в этом процессе для подтверждения наших выводов;
- согласование информации с исходной документацией, полученной нами в рамках других процедур, если это было возможно;
- подтверждение подлинности документа непосредственно третьей стороной;
- привлечение специалистов отдела по оказанию услуг в области расследования мошенничества для определения подлинности документа.

Существуют риски, связанные с подлинностью, авторизацией и целостностью документов, подписанных как вручную, так и электронным способом.

В современных условиях часто документы, которые относятся к

биологическим активам, подписываются электронным способом. Термин «электронные подписи» используется для описания символов или других данных в цифровой форме, прикрепленных к электронному документу, в качестве указания личности подписавшего документ для утверждения документа. Электронные подписи не обязательно включают шифрование, однако некоторые типы электронных подписей, называемые цифровыми подписями, шифруют связанные документы с помощью цифровых кодов, которые трудно дублировать. Цифровые подписи используют шифрование для аутентификации.

Оценка надежности может включать в себя понимание причин, по которым руководство или, в соответствующих случаях, эксперт, привлеченный руководством, использует внешний информационный источник, а также того, как рассматривалась уместность и надежность информации (включая ее точность и полноту).

Информация из внешних информационных источников может включать:

- данные о ценах и ценообразовании биологического актива;
- макроэкономические данные, например, индекс потребительских цен;
- отраслевые данные;
- документы или записи на сайтах, в базах данных или в реестрах.

Уверенность, полученная от аудиторских доказательств, имеет важное значение для качества аудита, поскольку именно она позволяет аудитору формировать обоснованное мнение о достоверности финансовой отчетности.

Для достижения необходимого уровня уверенности аудитор разрабатывает и применяет процедуры, соответствующие уровню и характеру выявленных на этапе планирования рисков существенного искажения. В процессе выполнения аудиторских процедур используются различные источники информации, позволяющие сформировать обоснованное аудиторское мнение. В зависимости от объема и качества полученных

доказательств выделяют четыре уровня уверенности, краткая характеристика которых представлена в таблице 26.

Таблица 26 – Уровень уверенности от полученных аудиторских доказательств

Уровень уверенности	Описание
Малый	Аудитор достигает малого уровня уверенности от доказательств, когда по результатам выполнения одной или нескольких процедур проверки по существу, разработанных для выявления одного и того же типа искажения, будет получена исключительно негативная уверенность, что счет не содержит искажений, значение которых превышает существенность для аудиторских процедур
Некоторый	Аудитор достигает некоторого уровня уверенности от доказательств, когда по результатам выполнения процедур проверки по существу, разработанных для выявления одного и того же типа искажения, будет получен больший уровень уверенности, чем негативная, что счет не содержит искажений, значение которых превышает существенность
Достаточный	Аудитор достигает достаточного уровня уверенности от доказательств, когда по результатам выполнения одной или нескольких процедур проверки по существу, разработанных для выявления одного и того же типа искажения, будут получены аудиторские доказательства, достаточные для того, чтобы мы пришли к выводу о том, что с вероятностью более 50% предпосылка в отношении остатков по счетам не содержит искажений, значение которых превышает существенность для аудиторских процедур. Достаточный уровень доказательств означает, что никакие дополнительные процедуры по существу не выполняются в отношении связанного счета для достижения конкретной цели аудита
Значительный	Аудитор достигает значительного уровня уверенности от доказательств, когда по результатам выполнения одной или нескольких процедур проверки по существу и тестов средств контроля (если применимо), разработанных в отношении одного и того же типа искажения, будут получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на основании которых мы сможем сделать вывод о том, что предпосылка для остатков по счетам не содержит искажений, значение которых превышает существенность для аудиторских процедур

Источник: составлено автором.

Значительный уровень уверенности от доказательств означает, что аудитор, на основании уже собранных данных и выполненных процедур, получает достаточные и уместные доказательства, подтверждающие достоверность остатков по счету. Это позволяет сделать вывод, что риск существенного искажения является приемлемо низким, и для достижения целей аудита не требуется проведение дополнительных процедур по существу.

На основании выделенных рисков были разработаны процедуры для сбора аудиторских доказательств в отношении биологических активов:

1) Сверка данных расшифровки с данными финансовой отчетности. В ходе аудиторской проверки необходимо направить запрос, получить подробную расшифровку биологических активов на отчетную дату и сверить с данными финансовой отчетности. Данная процедура обеспечивает надлежащий анализ информации предоставленной клиентом.

2) Анализ учетной политики. В ходе анализа учетной политики аудитор получает доказательства того, что учетная политика соответствует требованиям текущего законодательства.

3) Анализ корреспонденции счетов. Данная процедура позволяет выявить нетипичные операции для дальнейшего тестирования.

4) Анализ замечаний аудита прошлого года. Замечания аудита прошлого года могут повторяться в текущем году, поэтому аудитор анализирует замечания прошлого года и проверяет их наличие в текущем году.

5) Проведение инвентаризации и оценка соблюдения санитарно-эпидемиологических норм. Например, в ходе аудита финансовой отчетности АО «Сельскохозяйственный производитель б» необходимо убедиться, что используются идентифицирующие чипы и бирки на ушах животных, на лошадях идентифицирующие чипы вживлены подкожно, скот ежемесячно перевешивается, строго соблюдаются санитарно-эпидемиологические правила.

6) Тестирование поступлений по биологическим активам, что предполагает применение аудиторской выборки. После запроса и получения первичных документов, провести сверку данных учета с данными первичных документов. В случае выявления отклонений, провести анализ и при необходимости экстраполировать ошибку, оценить влияние на отчетность.

7) Тестирование выбытия биологических активов. Для выполнения данной процедуры необходимо определить способ выбытия объекта. При необходимости сформировать аудиторскую выборку, запросить, получить

первичные документы и произвести сверку данных учета с данными первичных документов. В случае выявления отклонений, провести анализ и при необходимости экстраполировать ошибку, оценить влияние на отчетность.

8) Запросить план о продаже биологических активов и проверить корректность учета биологических активов, предназначенных на продажу.

9) Процедуры в отношении полученных субсидий. Часто российские организации сельскохозяйственного сектора получают субсидии от государства. Для снижения риска некорректного учета субсидий по биологическим активам необходимо запросить и анализировать информацию о полученных субсидиях (соглашения и иные документы).

10) Анализ авансов, выданных на приобретение биологических активов, направлен на подтверждение корректности их отражения финансовой отчетности. Особое внимание уделяется корректной классификации авансов в финансовой отчетности, чтобы исключить их некорректное отнесение к другим статьям, например, к дебиторской задолженности. Анализ также включает оценку полноты и точности раскрытия информации о выданных авансах в финансовой отчетности, что обеспечивает полноту отраженной информации.

11) Анализ и проверка оценки стоимости биологических активов. Данная процедура является одним из ключевых, так как может быть связана с риском недобросовестных действий. При применении модели оценки первоначальной стоимости за вычетом амортизации и убытков обесценения проверка осуществляется следующим образом:

- Определение первоначальной стоимости аудитором. Первоначальная стоимость включает все затраты, связанные с приобретением или созданием биологического актива, включая стоимость приобретения, транспортировку. Аудитору необходимо убедиться, что все расходы включены в первоначальную стоимость актива.

- Амортизация, которая представляет собой перенос стоимости актива

в расходы. Аудитору необходимо провести пересчет амортизации исходя из применяемого метода начисления.

- Убытки от обесценения. Биологические активы проверяются на обесценение, если имеются признаки того, что их балансовая стоимость может превышать возмещаемую.

При использовании рыночного подхода процедуры проверки оценки направлены на определение стоимости биологического актива на активном рынке или через аналогичные рыночные данные. Однако аудитору необходимо идентифицировать активный рынок, где продаются такие же или схожие биологические активы. При анализе важно учитывать особенности оцениваемого актива, такие как вид, возраст, состояние, вес. Если оцениваемый актив имеет отличия от рыночных аналогов, необходимо внести корректировки. Например, если аналогичный биологический актив более высокого качества, то его цена должна быть скорректирована в сторону уменьшения, или наоборот. Важно учитывать географические факторы, поскольку цены могут значительно различаться в зависимости от региона. Для проверки достоверности собранных данных используются независимые источники информации и сопоставляются разные ценовые данные, чтобы исключить возможные ошибки и субъективизм. Актуальность данных играет ключевую роль, так как цены на биологические активы могут быстро меняться под влиянием сезонных факторов или колебаний рынка.

Применение доходного или расходного подхода предполагает формирование финансовой модели с использованием неких допущений и предпосылок. В таком случае для подтверждения оценки необходимо провести следующее:

- Удостовериться в точности применяемых предпосылок. В качестве предпосылок могут выступать ставки дисконтирования, макроэкономические показатели, ожидаемый объем реализации, показатели урожайности. Данные показатели должны быть основаны на достоверных источниках и соответствовать реальной экономической ситуации.

- Подтвердить методологию расчета оценки справедливой стоимости. Финансовые модели оценки могут быть составлены на основе различных подходов, например, на дисконтировании денежных потоков (DCF). В ходе аудита необходимо убедиться, что выбранная методология подходит для конкретного биологического актива и полностью отражает специфику.

- Проверить математическую точность финансовой модели оценки справедливой стоимости. Все математические формулы, используемые в модели, должны быть правильно применены. Важно удостовериться, что все ссылки на ячейки и данные в таблицах Excel (или в других программных средствах) не содержат ошибок.

- Провести анализ чувствительности финансовой модели справедливой стоимости биологического актива, что представляет процесс анализа того, как изменения в ключевых предположениях модели влияют на ее результаты. Цель данного анализа – выявить, какие переменные оказывают наибольшее влияние на справедливую стоимость биологического актива. Данный анализ является важным шагом подтверждения оценки справедливой стоимости биологического актива, поскольку модель оценки справедливой стоимости строится на предположениях, которые могут изменяться в будущем, и важно понимать, как такие изменения могут повлиять на результат. Для проведения данного анализа необходимо определить ключевые переменные, которые оказывают влияние на модель справедливой стоимости биологического актива. Важным этапом является определение соответствующих пределов ключевых переменных. После того как переменные изменены, проводится расчет справедливой стоимости биологического актива, и анализируется, как результат изменяется в зависимости от разных значений. Полученные данные можно оформить в виде таблицы или графика, чтобы наглядно продемонстрировать зависимость результатов от изменений в предпосылках. В качестве дополнения к анализу чувствительности можно использовать сценарный анализ, применяя три возможных сценариев: консервативный, базовый, агрессивный.

Оценка справедливой стоимости биологического актива может потребовать специальных знаний. В таком случае аудитор привлекает оценщика-эксперта в данной отрасли. Например, АО «Сельскохозяйственный производитель 7» владеет таким биологическим активом как лошади. Отсутствие активного рынка, требования знаний, которые связаны со спецификой деятельности, аудитор принял решение для оценки справедливой стоимости привлекать внешнего эксперта-оценщика. При оценке справедливой стоимости лошадей эксперт-оценщик учитывает следующие параметры: родословность; скаковая карьера лошади; качество потомства жеребцов производителей и маток; фенотипическая характеристика (экстерьер) лошадей; конъюнктура рынка. Вышеуказанные процедуры должны быть адаптированы исходя из особенностей аудируемого лица.

На данный момент сельское хозяйство в Российской Федерации характеризуется широким применением цифровых технологий, которые проникают во все отрасли сельского хозяйства. В растениеводстве и животноводстве цифровые технологии позволяют осуществлять полный мониторинг производственных циклов. Применение современных технологий в сельском хозяйстве существенно меняет традиционные методы, повышая эффективность, сокращая затраты и улучшая устойчивость отрасли. Современные технологии позволяют оптимизировать процессы от посева до сбора урожая, улучшать управление ресурсами и обеспечивать более точный мониторинг состояния земель и растений. Доступ к передовым цифровым технологиям остается ограниченным для большинства производителей, и основные преимущества цифровизации получают преимущественно крупные сельскохозяйственные организации, которые становятся лидерами в освоении новейших технологий. В результате создается разрыв между крупными и малыми сельскохозяйственными организациями в доступе к технологическим инновациям. Важно определить сильные и слабые стороны применения современных технологий при получении аудиторских доказательств в отношении биологических активов, а также возможности и

угрозы. На рисунке 7 проведен SWOT- анализ применения современных технологий в аудите биологических активов.



Источник: составлено автором.

Рисунок 7 – SWOT-анализ применения современных технологий в аудите

Использование современных технологий при получении аудиторских

доказательств в отношении биологических активов с каждым годом становится актуальным. Пандемия COVID-19 вынудила аудиторские организации перейти от традиционных методов на современные. Данная тенденция не должна обойти аудит биологических активов, учитывая текущее состояние применения современных технологий в сельском хозяйстве.

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

- применить систему дистанционного мониторинга состояния посевов (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 аудиторами, может казаться необычным на первый взгляд. Однако, в контексте аудита сельскохозяйственных организаций растениеводства может быть весьма релевантным и полезным.

Спутниковый мониторинг посевов – это современный подход, позволяющий аграриям и фермерам получать актуальную информацию о состоянии своих посевов с помощью данных, получаемых со спутников. Современная технология использует дистанционное зондирование Земли для расчета индекса NDVI.

Нормализованный индекс вегетации (NDVI) – числовой показатель, используемый для оценки состояния и плотности растительного покрова на земной поверхности. Данный индекс является одним из наиболее широко применяемых инструментов в дистанционном зондировании Земли для мониторинга состояния растительности, а также для оценки изменений в растительном покрове во времени.

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.

Значения NDVI варьируются от -1 до +1. Значения, близкие к -1, характерны для поверхностей, не содержащих растительности, таких как вода, песок, снег или лед. В диапазоне от 0 до 0,2 значения указывают на слабую или редкую растительность, например, на сухих или выжженных участках. Диапазон от 0,2 до 0,5 свидетельствует об умеренной растительности, характерной для лугов, кустарников или сельскохозяйственных культур на начальных стадиях роста. Высокие значения, от 0,5 до 1, свидетельствуют о плотной и здоровой растительности. NDVI широко используется для мониторинга посева в сельскохозяйственных организациях, предлагаем использовать индекс NDVI в ходе аудита биологических активов.

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. Аудиторы могут использовать данные индекса NDVI для подтверждения ожидаемого уровня урожайности, который часто выступает одним из основных допущений в моделях справедливой стоимости биологических активов в растениеводстве. В качестве прогностического показателя урожайности сельскохозяйственные организации используют данные прошлого года, что является рискованным, так как погодные и прочие условия

могут существенно повлиять на данный показатель. Индекс NDVI может выступать косвенным подтверждением ожидаемого уровня урожайности и способствует достоверной оценке биологических активов в растениеводстве.

- 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. В случае, если сельскохозяйственная организация занимается только растениеводством, то индекс NDVI занимает ключевую роль для подтверждения непрерывности деятельности. Высокий показатель индекса NDVI свидетельствует о том, что сельскохозяйственная организация способна генерировать денежные потоки и непрерывно функционировать.

На данный момент существуют аналитические центры, которые оперативно по запросу аудитора, предоставят расчет индекса NDVI за определенную плату. Как правило, стоимость данных услуг небольшая и экономия от использования индекса NDVI в аудите может потребовать специализированных знаний и доступа к соответствующим данным, его использование обеспечит качество аудиторской проверки в сфере агробизнеса, предоставляя более точную и объективную оценку состояния посевов.

Использование данных систем «умная ферма» в аудите может значительно улучшить качество и эффективность аудиторской проверки сельскохозяйственных организаций. «Умная ферма» относится к концепции сельского хозяйства, которая включает в себя использование передовых технологий и автоматизированных систем для повышения эффективности и продуктивности сельскохозяйственного производства. Целью «умной фермы»

является оптимизация всех процессов на ферме, начиная от посева и заканчивая сбором урожая, для достижения более высокой устойчивости, уменьшения воздействия на окружающую среду и повышения прибыльности. Системы «умной фермы» интегрируют различные технологии, которые могут быть полезны при проведении аудиторских процедур. В частности, информация, которая накапливается в системе, полезная для проведения аналитических процедур. Например, с помощью информации об объеме израсходованного корма аудитор может рассчитать количество голов скота.

В системе «умная ферма» применяют автоматический сбор урожая. В момент сбора урожая часто биологические активы превращаются в сельскохозяйственную продукцию. Для определения момента сбора урожая аудитору следует использовать информацию из системы «умная ферма», что обеспечит своевременное отражение выбытия биологических активов в финансовой отчетности. Наличие в сельскохозяйственной организации системы «умная ферма» улучшает контрольную среду системы внутреннего контроля и снижает риски возникновения недобросовестных действий со стороны персонала.

Стоит отметить, что использование системы «умная фермы» в ходе проверки требует от аудиторов не только знаний в области бухгалтерского учета и аудита, но и понимания основных принципов работы всей системы. В то же время, аудитору необходимо убедиться в эффективности ИТ-средств контроля, что потребует привлечения экспертов в данной области.

Предлагаем использовать систему управления процессами в закрытом грунте при проверке сельскохозяйственных организаций, которые занимаются выращиванием растений в теплицах или других формах закрытого грунта. Система обеспечивает автоматизацию и контроль за многими аспектами выращивания, включая температуру, влажность, освещение, полив и подачу удобрений, что позволяет оптимизировать условия для роста растений и увеличит урожайность. В ходе аудита биологических активов данные системы могут предоставить следующие возможности:

- Используя данные о производительности и условиях выращивания, аудитор проведет аналитическую процедуру и подтвердит понесенные расходы в отношении биологических активов.

- Система управления процессами в закрытом грунте предоставляет полезную информацию для оценки рисков, связанных с производственными процессами. Например, аудиторы могут анализировать данные о частоте и причинах сбоев в системе, чтобы оценить потенциальные риски для урожайности и качества продукции.

- Аудиторы, используя исторические данные из системы управления, проанализируют тенденции и спрогнозируют будущие финансовые результаты организации, что будет полезно не только при оценке справедливой стоимости биологического актива, но и для подтверждения непрерывности деятельности сельскохозяйственной организации.

Применение данных с датчиков для животных может предоставить аудиторам уникальные возможности для глубокого понимания и оценки бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях, занимающихся животноводством. Датчики для животных, такие как GPS-трекеры, мониторы активности, датчики температуры и устройства для мониторинга здоровья, могут предоставить данные о состоянии животных. Использование в ходе аудита биологических активов возможно в следующих направлениях:

- Проверка соответствия санитарно-эпидемиологических норм и правил. Данные с датчиков помогут аудиторам оценить, насколько сельскохозяйственная организация соблюдает установленные нормы, включая обеспечение подходящих условий содержания;

- Оценка рисков. Использование данных с датчиков способствует к выявлению потенциальных рисков в отношении животных, которые могут повлиять на финансовые результаты сельскохозяйственной организации;

- Наблюдение за процессом инвентаризацией. Датчики для животных свидетельствуют о существовании данного биологического актива.

Таким образом, оценка рисков является важным этапом аудиторской

проверки биологических активов. Причины, почему оценка рисков аудитором является важной:

1) Выявление подверженности ошибкам и мошенничеству. Оценка рисков позволяет аудитору определить, насколько биологические активы подвержены возможности возникновения ошибок или недобросовестным действиям. Аудитор должен идентифицировать риски и учесть их в своей работе;

2) Планирование аудита. Оценка рисков помогает аудитору планировать свою работу и установить необходимую степень осмотрительности, которую следует применять при проверке финансовой отчетности. Аудитор сконцентрируется на областях с высоким риском и применяет более детальные методы проверки.

3) Разработка аудиторских процедур. Оценка рисков позволяет аудитору разработать соответствующие аудиторские процедуры для проверки биологических активов. Разные уровни риска требуют разных объем аудиторских процедур.

Оценка рисков является важным инструментом для выполнения качественного аудита биологических активов. Нами были выделены факторы риска, описание и предпосылки, которые могут быть искажены в отношении биологических активов. Таким образом, ответ на выявленные риски были разработаны аудиторские процедуры для получения надлежащих аудиторских доказательств. При этом определение объема аудиторских процедур в отношении биологических активов является предметом профессионального суждения. и должны быть адаптированы исходя из особенностей организации.

В связи с развитием технологий в сельскохозяйственных организациях, важно аудитору использовать современные технологии, которые повышают уровень надежности полученных аудиторских доказательств, качество аудита и снижают аудиторский риск. Кроме того, цифровые решения позволяют ускорить процесс сбора и обработки данных, минимизировать человеческие ошибки и объективно оценить состояние биологических активов.

Глава 3

Направления обеспечения качества аудита биологических активов в сельскохозяйственных организациях

3.1 Разработка классификатора типичных ошибок по биологическим активам

Актуальность проверки качества аудита возрастает в связи с потребностью обеспечения достаточного уровня доверия заинтересованных сторон к аудиторским заключениям. Ошибки, допущенные в ходе аудиторской проверки, часто приводят к искажению финансовой отчетности, что может подорвать доверие к качеству оказываемых аудиторских услуг. В условиях растущей сложности бизнеса, санкций возникает потребность в повышенном внимании к качеству проведения аудита.

Контроль качества аудита становится важным аспектом не только для самих аудиторских организаций, но и для регулирующих органов, а также для других пользователей финансовой отчетности. Для обеспечения высокого уровня доверия к результатам аудита необходимо также развитие механизмов контроля, таких как внешние проверки, системы сертификации и так далее.

Согласно ФЗ № 307 от 30.12.2008 «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны внедрять и соблюдать правила внутреннего контроля качества (далее – ВКК) для обеспечения надлежащего уровня выполнения аудиторских проверок. ВКК играет важнейшую роль в поддержании стандартов профессиональной деятельности и минимизации ошибок, которые может допустить аудитор. Правила ВКК не только обязательная практика, но и гарантия доверия к аудиторской работе со стороны клиентов и регулирующих органов. Важную роль в успешной реализации ВКК играет информационно-аналитическая и методическая поддержка, что включает разработку инструкций,

рекомендаций аудита, которые позволяют аудиторам лучше понимать свои задачи и действовать в соответствии с актуальными стандартами и требованиями законодательства. Данная поддержка помогает аудиторским организациям своевременно вносить корректировки в свою работу и контролировать качество выполнения аудиторских проверок [103, с. 1].

В результате внешней проверки деятельности аудиторских организаций за 2023 год, проводимой саморегулируемой организации аудиторов «Содружество» выявлено увеличение количества мер дисциплинарного воздействия на 36,49% [58]. Данное изменение обусловлено с увеличением количества предупреждений, что подчеркивает важность осуществления контроля качества.

Таким образом, основными направлениями обеспечения качества аудита биологических активов в сельскохозяйственных организациях выступают:

- разработка классификатора типичных ошибок по учету биологических активов;
- внедрение внутрифирменного стандарта;
- разработка типичных форм рабочих документов аудитора;
- усиление взаимодействия с внешними регулирующими органами для обеспечения соответствия нормативным требованиям.

Анализ типичных ошибок и неточностей, выявленных в ходе аудиторских проверок, играет ключевую роль не только в предотвращении негативных последствий в виде штрафов и судебных разбирательств, но и в повышении общей эффективности и экономичности деятельности организации, что подчеркивает важность аудита не только как инструмента контроля, но и как средства для улучшения бизнес-процессов.

В соответствии с требованиями МСА аудитор исследует характер и причины возникновения выявленных искажений, в том числе выполняет оценку на предмет того, указывают ли искажения на совершение недобросовестных действий, в ходе выполнения нами аудиторских процедур, а также оценивает их возможное влияние на цели проведения аудиторских

процедур, а также на прочие области аудита.

Следует отметить, что искажение в отношении биологического актива может возникнуть в результате следующего: неточность информации, на основании которой составляется финансовая отчетность; ошибки при классификации биологических активов; некорректное документирование операций; недостаточное раскрытие информации; допущения, которые были применены при определении справедливой стоимости биологического актива являются необоснованными; выбор и применение учетной политики, которая является неприемлемой; отсутствие анализа возможного обесценения биологического актива при модели оценки по первоначальной стоимости; ошибки курса валюты при определении стоимости приобретения биологического актива, который был приобретен у иностранного поставщика.

Кроме того, искажение в отношении биологического актива может быть результатом следующих недобросовестных действий, например, невыявленное и неучтенное присвоение биологических активов.

Недобросовестные действия представляют собой умышленные искажения финансовой отчетности, направленные на достижение личной выгоды или создание ложного впечатления о финансовом положении организации. Такие действия могут включать манипуляции с учетными данными, сокрытие информации или преднамеренное нарушение учетных стандартов, что возможно связано с желанием привлечь инвесторов, соблюдать ковенанты кредитных соглашений или избежать налоговых обязательств.

Ошибки в финансовой отчетности, в отличие от недобросовестных действий, являются неумышленными искажениями, которые могут возникнуть из-за недостатка знаний, невнимательности, неправильного толкования стандартов учета. Ошибки, хотя и не имеют злого умысла, также могут существенно исказить финансовую отчетность, подрывая ее достоверность и вызывая недоверие со стороны заинтересованных сторон.

Обобщение наиболее распространенных ошибок биологических активов

и их анализ могут значительно улучшить качество аудиторских проверок, сделав их более целенаправленными и эффективными. Преимущества обобщения и анализа ошибок заключаются не только в улучшении качества аудиторских проверок, но и в создании базы для разработки рекомендаций, которые помогут предотвратить повторение ошибок.

В настоящее время в доступных источниках отсутствует обобщенная база типичных ошибок по учету биологических активов, а также материалов, посвященных их анализу и влиянию, что создает определенные сложности для аудиторских организаций. Следовательно, для разработки классификатора типичных ошибок потребуется время и ресурсы, которые должны быть затрачены специальными структурными подразделениями аудиторской организации.

Несмотря на потраченные трудозатраты, положительный эффект от внедрения классификатора вполне способен оправдать понесенные трудозатраты. Инвестиции в создание и внедрение классификатора окупятся за счет более эффективной работы аудиторов, снижения риска ошибок и улучшения прозрачности отчетности.

Классификатор типичных ошибок по учету биологических активов представляет собой систематизированный перечень наиболее распространенных ошибок, которые возникают при учете данной категории активов. Основная цель такого классификатора – оказание помощи аудиторам в эффективном выявлении и устранении ошибок, что способствует повышению качества проверок и точности финансовой отчетности.

Разработка классификатора типичных ошибок по учету биологических активов требует тщательного анализа возможных правонарушений, которые способны привести к искажению финансовой отчетности. Ошибки в учете биологических активов, обнаруженные в результате аудита, могут иметь значительные последствия для финансовой отчетности организации и привести к искажению отчета о финансовом положении, отчета о совокупном доходе, а также может оказать влияние на исчисление налогов.

Типичность ошибок в учете биологических активов действительно определяется для каждой сельскохозяйственной организации индивидуально, поскольку факторы, влияющие на возникновение ошибок, могут существенно различаться в зависимости от размера организации, ее структуры, степени внедрения современных технологий, уровня квалификации персонала и принятых методов учета. Например, крупные сельскохозяйственные организации с высокой автоматизацией процессов могут сталкиваться с ошибками, связанными с недостаточной интеграцией данных между подразделениями или некорректной настройкой учетных систем. В то же время небольшие сельскохозяйственные организации, где учет ведется вручную, более подвержены ошибкам из-за человеческого фактора или отсутствия инвентаризации.

Следует принять во внимание, что биологические активы являются активами, подверженными высокому риску хищения. Высокая ценность может способствовать к тому, что данный вид активов станет привлекательным для кражи или незаконного присвоения. Внешние, так и внутренние аудиторы должны формировать мнение об эффективности средств контроля, направленного на предотвращение кражи. Выявление недостатков приведет к увеличению риска, а также выработке рекомендаций по устранению. На наш взгляд, в классификатор должны быть включены следующие возможные ошибки, которые кратко описаны в таблице 27.

Таблица 27 – Ошибки по учету биологических активов

Описание нарушения	Потенциальные последствия
1	2
Отсутствие договоров о материальной ответственности с сотрудниками организации	Отсутствие материально ответственных свидетельствует о снижении уровня системы внутреннего контроля, что может привести к искажению показателей финансовой отчетности. В случае обнаружения недостатков по биологическим активам, финансовые убытки понесет аудируемое лицо
Неправомерное принятие к вычету сумм НДС, относящихся к недостающему биологическому активу	Неправомерное использование налогового вычета по НДС приведет к начислению штрафов и пеней со стороны ФНС

Продолжение таблицы 27

1	2
Некорректно составлены первичные документы по биологическим активам (поступление/списание)	Неправильное оформление первичного документа может привести к ошибкам при отражении факта хозяйственной жизни
Неправильная оценка биологических активов, полученных по бартерным сделкам	Искажение строки «Биологические активы» в отчете о финансовом положении и строки «Себестоимость» в отчете о совокупном доходе
Некорректная классификация биологического актива	Искажение отчета о финансовом положении, что может повлиять на управленческие решения и на интересы стейкхолдеров
Неверно оценена и отражена справедливая стоимость биологических активов	Искажения в области оценки биологического актива могут нести всеобъемлющий характер искажения финансовой отчетности
Некорректное начисление НДС при продаже биологического актива	Ошибки в начислении НДС могут привести к финансовым потерям из-за необходимости доначисления налога, штрафов и пени
Отсутствие методологического подхода к анализу предпосылок по обесценению биологических активов, которые учитываются по первоначальной стоимости	Возможное обесценение биологического актива, которое приведет к финансовым потерям
Несвоевременное отражение поступления биологического актива	Несвоевременное отражение поступления биологического актива может привести к искажению показателей отчета о финансовом положении
Отсутствие необходимого раскрытия информации в отношении биологических активов в финансовой отчетности	Недостаточная информации для стейкхолдеров может уменьшить прозрачность деятельности организации и снизить ее инвестиционную привлекательность

Источник: составлено автором.

Как показывает опыт аудиторских проверок, в результате сговора должностных лиц сельскохозяйственной организации могут выполняться следующие недобросовестные действия:

- завышение количества павших биологических активов или массы прироста биологических активов;
- занижение падежа;
- сокрытие приплода.

Для обнаружения вышеуказанных недобросовестных действий считаем необходимым выполнить следующие действия:

- Проведение внезапной инвентаризации, которая позволяет

получить точную картину наличия и состояния биологических активов на определенный момент времени.

- Использование логического сопоставления взаимосвязанных документов. Логическое сопоставление документов предполагает анализ и сравнение информации из различных источников учета и документации на предмет выявления несоответствий. Примером использования логического сопоставления данных является сверка данных бухгалтерского учета с данными ветеринарного учета, а также с ведомостью учета расхода кормов (СП-20).

Для удобства анализа ошибок в бухгалтерском и налоговом учете биологических активов классификатор может быть представлен в двух возможных форматах:

1) Разделение на две части: одна часть будет посвящена типичным ошибкам в бухгалтерском учете биологических активов, а другая – ошибкам, связанным с их налоговым учетом. Данное разделение позволит более детально и точно оценить ошибки в каждом из направлений, учитывая различия в учетных стандартах, а также особенности применения налогового законодательства Российской Федерации.

2) Комбинированный вид с выделением типов нарушений: в этом случае классификатор будет объединять оба аспекта учета – бухгалтерский и налоговый, с разделением по типам нарушений. Комбинированный подход обеспечит более целостную картину ошибок и позволит аудиторам и бухгалтерам оперативно реагировать на возможные искажения.

В любом из вариантов классификатор должен быть достаточно гибким, чтобы учитывать разнообразие ошибок, присущих различным сельскохозяйственным организациям, а также изменения в законодательстве и стандартах учета, что позволит повысить эффективность аудиторской работы и улучшить качество аудируемой отчетности.

Распространенные ошибки по биологическим активам были обобщены, систематизированы и описаны в «Классификаторе возможных ошибок по

биологическим активам», который представлен в приложении Г.

Разработка классификатора возможных ошибок по биологическим активам представляет собой важный инструмент для повышения эффективности аудита. Важно также регулярно обновлять классификатор с учетом изменений в законодательстве и практике его применения. Считаем важным включение в классификатор соответствующих ссылок на нормативно-правовой акт, выделение типа нарушения и описание потенциальных последствий. Аудиторская организация должна каждый год проводить анализ на обновление классификатора с учетом изменения законодательства и выявленных ошибок в ходе аудиторских проверок. Выявленные существенные искажения аудитор обобщает и направляет в письменной форме руководству аудируемого лица. Аудиторское мнение в отношении биологических активов зависит от дальнейших действий аудируемого лица, которое может принять предложение исправить финансовую отчетность либо отказаться.

Анализ типичных ошибок, выявленных в ходе аудиторских проверок, предоставляет ценную информацию для аудируемых организаций, позволяя им не только избежать проблем с контролируемыми органами, но и значительно улучшить свою финансовую и операционную деятельность. Для исправления выявленных ошибок аудиторам и аудируемым лицам следует руководствоваться МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках». Данный стандарт является важным для аудиторов и аудируемых лиц при рассмотрении и исправлении выявленных ошибок. Необходимо оценить, является ли ошибка существенной для финансовой отчетности в целом. Если ошибка не является существенной, ее можно исправить в текущем периоде без необходимости ретроспективного пересмотра.

В таблице 28 представлены особенности исправления существенных ошибок предыдущих периодов. с указанием порядка их отражения в финансовой отчетности.

Таблица 28 – Особенности исправления ошибок предыдущих периодов

Тип ошибки	Порядок исправления
Если ошибка произошла в предшествующих периодах, представленных в отчетности	Существенные ошибки за предшествующие периоды исправляются ретроспективно в первом комплекте финансовой отчетности, утвержденном к публикации после их обнаружения, путем повторного представления сравнительной информации за предшествующие периоды, представленные в отчетности
Если ошибка произошла ранее предшествующих периодов, представленных в отчетности	Необходимо пересчитать входящие остатки активов, обязательств и собственного капитала для самого раннего из представленных периодов

Источник: составлено автором.

В случае, если существенная ошибка обнаруживается за периоды, которые уже были представлены в финансовой отчетности, МСФО (IAS) 8 требует ее ретроспективного исправления. То есть необходимо скорректировать сравнительную информацию за те периоды, в которых была допущена ошибка. Исправление производится в первом комплекте финансовой отчетности, утвержденном к публикации после обнаружения ошибки, что обеспечивает точность и достоверность представленной финансовой информации, позволяя пользователям финансовой отчетности делать правильные выводы на основе исправленных данных в отношении биологических активов.

Если ошибка была выявлена в периоде, предшествующем самому раннему из представленных в текущей финансовой отчетности, в соответствии с МСФО (IAS) 8 необходимо выполнить корректировку начальных остатков активов, обязательств и капитала. Данная корректировка обеспечивает точное отражение финансового положения организации на ранний период, представленный в финансовой отчетности, позволяет устранить влияние ошибки на последующие периоды, сохраняя достоверность и последовательность представленной информации.

При исправлении ошибок предыдущих периодов, связанных с биологическими активами, в примечаниях к финансовой отчетности следует раскрыть информацию, характеризующую выявленную ошибку, а также

предоставить детальную информацию о внесенных корректировках. Кроме того, необходимо указать природу ошибки, уточнить сумму корректировки для каждого из представленных предыдущих периодов и отдельно отразить величину корректировки на начало самого раннего из представленных периодов. Если по каким-либо причинам применение ретроспективного подхода оказалось невозможным, следует описать обстоятельства, препятствовавшие его использованию, а также характер и период, когда ошибка была исправлена. Подобные раскрытия обеспечивают прозрачность отчетности и позволяют пользователям оценить влияние корректировок на финансовые показатели.

Нераскрытие информации в отношении исправлении ошибок по биологическим активам является отступлением от требований МСФО и может оказать влияние на аудиторское мнение.

При выявлении ошибок аудитор должен объяснить аудируемому лицу причину возникновения, а также предложить рекомендации по исправлению данной ошибки в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках». Если аудируемое лицо исправило ошибки предыдущих лет до прохождения аудита, то возникает необходимость проверить внесенные корректировки, а также раскрытие данной информации в примечаниях финансовой отчетности.

Таким образом, обобщение и систематизация наиболее распространенных ошибок по биологическим активам в виде классификатора помогает рационализировать, упростить процесс аудиторской проверки, сделав их более целенаправленными и эффективными. Данный инструмент позволяет аудиторам на начальной стадии выявления нарушений, а также в процессе заполнения рабочих документов, эффективно идентифицировать и классифицировать ошибки, минимизировать риск пропуска нарушений и обеспечить высокое качество аудита. Использовать классификатор могут не только внешние, но и внутренние аудиторы.

3.2 Повышение качества документирования результатов аудита биологических активов в современных условиях

Документирование результатов аудита является неотъемлемой частью аудиторской проверки, который обеспечивает качество и надежность аудиторских процедур. Процесс документирования аудиторских процедур служит подтверждением того, что аудитор выполнил все необходимые действия, соответствующие профессиональным стандартам, и обосновал свои выводы на основе объективных данных. Документы, фиксирующие результаты аудита, предоставляют ясную картину того, как были получены аудиторские доказательства.

Качественное документирование также помогает предотвратить ошибки, улучшая качество аудита. Оно позволяет аудитору отслеживать ход работы и минимизировать риски пропусков полученных доказательств. В случае возникновения спорных ситуаций или претензий, документация становится важным доказательством того, что аудитор провел свою работу, в соответствии с установленными стандартами и этическими нормами. Достоверное документирование защищает интересы аудитора от возможных обвинений в недостаточной профессиональной квалификации.

Процесс документирования результатов аудита включает несколько направлений. Во-первых, важна стандартизация форм и шаблонов для оформления результатов аудиторских процедур. Использование унифицированных форм и чек-листов упрощает структурирование информации и обеспечивает единый подход в документировании. Во-вторых, необходимо обеспечить полноту и достоверность полученных доказательств. Все выполненные процедуры должны быть детально зафиксированы с указанием выводов, ссылок на первичные документы и источники информации. Важным направлением является обоснованность выводов в отношении аудиторских доказательств. При этом важно четко разделять полученные доказательства и профессиональное суждение аудитора.

Аудиторская документация должна быть составлена таким образом, чтобы обеспечить прозрачность всех этапов проверки и позволить любому компетентному аудитору проследить логику и обоснованность принятых решений. Кроме того, документация должна включать информацию о планировании, проведении аудиторских процедур, существенных вопросах, возникших в ходе проверки. Для достижения данной цели необходимо улучшить структуру рабочей документации.

Повышение качества документации предполагает ежегодное обучение аудиторов и проведение внутренних проверок качества документирования.

Дополнительное внимание следует уделить защите и хранению рабочей документации. Ежегодная оценка качества документирования рабочей документации позволит выявлять и устранять недостатки, анализировать ошибки и вносить изменения в процесс.

Таким образом, основные направления повышения качества документирования результатов аудита биологических активов в современных условиях включают:

- 1) Разработка типовых форм рабочих документов. Создание стандартных форм для документирования результатов аудиторских процедур позволит обеспечить единый и структурированный подход к документации, что гарантирует соблюдение требований профессиональной этики и стандартов аудиторской деятельности.

- 2) Закрепление типовых форм рабочих документов во внутрифирменных стандартах аудиторской организации. Утверждение и внедрение типовых форм рабочих документов внутри аудиторских организаций обеспечит их использование всеми аудиторами и повысит качество и последовательность документации.

- 3) Обучение аудиторов использованию новых стандартов документирования. Обеспечение должного обучения аудиторов по использованию новых типовых форм рабочих документов позволит им правильно заполнять и интерпретировать результаты аудиторских процедур,

что, в свою очередь, обеспечит высокий уровень качества аудиторской проверки операций с биологическими активами.

Ключевым требованием стандарта МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» является оценка биологических активов по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, за исключением случаев, когда справедливую стоимость невозможно достоверно определить. Подход к оценке биологических активов часто вызывает трудности на практике, особенно в ситуациях, когда рынок для конкретных биологических активов недостаточно развит или отсутствует.

Особенности биологических активов, которые оказывают влияние на оценку данного вида актива:

- Отсутствие активного рынка, что предполагает применение определенных допущений, которые могут привести к недостоверной оценке.
- Высокая волатильность цен, которая обусловлена от фактора сезонности, погодных условий, глобальных рынков и прочих экономических факторов.
- В сельском хозяйстве объекты учета могут быть весьма разнообразными: от многолетних насаждений до животных. Часто каждый объект биологических активов требует особый подход к оценке.
- Сложный процесс биотрансформации, который обусловлен различными факторами.
- Отсутствие единого подхода к классификации данного вида активов.

Учитывая сложности применения справедливой стоимости биологических активов и существенное влияние подходов оценки на аудиторское мнение, был разработан рабочий документ «Чек-лист по аудиту справедливой стоимости», который представлен в приложении Д.

Контрольный перечень процедур аудита справедливой стоимости используется не только для проверки справедливой стоимости биологических активов, но и для иных видов активов, которые оцениваются по справедливой

стоимости согласно требованиям МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

В рабочем документе «Чек-лист по аудиту справедливой стоимости» нами были выделены следующие столбцы: 1) описание процедуры; 2) кем выполнено/дата; 3) выявленные факты; 4) ссылка на рабочий документ.

Кроме того, разработанные нами основные процедуры по аудиту справедливой стоимости актива описаны в таблице 29.

Таблица 29 – Основные процедуры по аудиту справедливой стоимости актива

Название процедуры	Описание процедуры
1	2
Анализ требований МСФО по оценке справедливой стоимости	Перед выполнением дополнительных процедур рассмотрите актуальные требования МСФО в отношении оценок справедливой стоимости (МСФО 13), а также применимую основу учета и представления статьи, отраженной по справедливой стоимости
Применение руководства аудиторской организации по справедливой стоимости	Изучите и при необходимости используйте руководство внутри аудиторской организации и практические руководства по аудиту справедливой стоимости
Получение, обзор, документирование понимания процесса клиента в части определения справедливой стоимости по МСФО и ее раскрытия	В отношении статей, которые должны быть оценены по справедливой стоимости в соответствии с МСФО, получите от клиента анализ справедливой стоимости и определите, что основные вопросы были надлежащим образом проанализированы клиентом
Рассмотрите классификацию оценок справедливой стоимости	Для каждой существенной оценки справедливой стоимости, проведенной клиентом, получите подтверждение и вывод клиента применительно к классификации по МСФО, если применимо, к какому уровню иерархии относится справедливая стоимость – 1; 2 или 3. Задокументируйте свои соображения в отношении уместности этой классификации, исходя из нашей оценки значимости исходных данных, использованных для получения справедливой стоимости
Обзор работы оценщика	Если клиент привлекает стороннего эксперта для проведения оценки и/или помощи в бухгалтерском учете в связи с этим, или если аудиторская организация привлекает стороннего эксперта для содействия в аудите оценки справедливой стоимости, задокументируйте свою оценку компетентности внешнего эксперта, его репутации, опыта и объективности

Продолжение таблицы 29

1	2
Определите, являются ли разумными допущения, лежащие в основе использованных подходов/ методов определения справедливой стоимости	Определите, являются ли допущения, лежащие в основе подходов и методов определения справедливой стоимости, разумными в данных обстоятельствах и в свете принципов оценки применимой основы финансовой отчетности, и отражают ли они рыночную информацию и не противоречат ли ей, в соответствии с МСФО
Рассмотрение даты оценки справедливой стоимости	Если оценка справедливой стоимости была сделана на дату, не совпадающую с датой, на которую компания должна дать оценку и включить ее в финансовую отчетность (например, оценка проведена независимым оценщиком на более раннюю дату), получите доказательства того, что руководство приняло во внимание влияние событий, операций и изменения обстоятельств, произошедших между датой оценки справедливой стоимости и отчетной датой
Протестируйте модель оценки и лежащие в ее основе данные, использованные для оценки справедливой стоимости	Протестируйте модель оценки с точки зрения: ее теоретической обоснованности и математической целостности, в том числе уместности ее параметров; последовательности и полноты исходных данных модели по сравнению с практикой рынка; ее данных на выходе по сравнению с текущими операциями. Определите, являются ли данные, в том числе использованные в работе эксперта, точными, полными и соответствующими, а также определите, была ли правильно определена оценка справедливой стоимости с использованием этих данных и допущений руководства. Проведите процедуры, такие как подтверждение источника данных и точности данных из этого источника, оценка надежности источника, математический перерасчет и так далее. При тестировании данных рассмотрите информацию, собранную в результате других аудиторских тестов
Обзор событий после отчетной даты	В рамках процедур по событиям после отчетной даты рассмотрите, могут ли операции или события, произошедшие после окончания периода и до даты выпуска нами аудиторского заключения, предоставить нам информацию, подтверждающую или ставящую под вопрос оценки справедливой стоимости, использованной для целей финансовой отчетности

Источник: составлено автором.

Контрольный перечень процедур для аудита справедливой стоимости можно использовать как на этапе планирования, так и на этапе формирования мнения аудитора. На этапе планирования аудитор должен оценить объем работы, который будет требоваться для проверки справедливой стоимости.

Чек-лист поможет аудитору убедиться, что он учитывает все соответствующие факторы, включая законодательные требования, методологию оценки, значимость справедливой стоимости для финансовой отчетности и так далее. На этапе обобщения результатов аудитор должен сформулировать свое мнение по справедливой стоимости и оценку надлежащего проведения проверки. Чек-лист поможет аудитору проверить, что все необходимые шаги были выполнены, соответствующая документация подготовлена и аргументация мнения является убедительной. В обоих случаях, использование чек-листа может помочь аудитору структурировать задачи, установить приоритеты и убедиться в полноте и точности проведения аудиторской проверки справедливой стоимости.

Включение чек-листа в рабочую документацию аудитора обеспечивает систематический подход к проверке операций с биологическими активами. Чек-лист служит не только руководством для проведения аудита, но и доказательством выполнения аудиторских процедур, что особенно важно при внешних проверках качества работы.

Некорректное раскрытие биологических активов в финансовой отчетности может оказать влияние на качество информации, предоставляемой заинтересованным сторонам (стейкхолдерам), каждая из которых использует финансовую информацию для своих целей. Таблица 30 описывает основных стейкхолдеров и их интересы в отношении достоверности данных о биологических активах.

Таблица 30 – Основные пользователи финансовой отчетности сельскохозяйственной организации

Пользователь финансовой отчетности	Интересы
1	2
Акционеры и инвесторы	Заинтересованы в достоверном отражении биологических активов в финансовой отчетности, так как это влияет на финансовый результат, рентабельность и дивиденды. Искажения могут привести к неправильным инвестиционным решениям и недоверию к руководству

Продолжение таблицы 30

1	2
Руководство сельскохозяйственной организации	Руководство использует данные для принятия управленческих решений, включая стратегическое планирование и распределение ресурсов. Некорректные показатели могут повлиять на эффективность работы и привести к ошибочным управленческим выводам
Кредиторы и банки	Важна достоверность данных о биологических активах, так как они оказывают влияние на оценку платежеспособности сельскохозяйственной организации
Налоговые органы	Информация о биологических активах влияет на расчет налогов. Искажения могут привести к возникновению налоговых рисков, штрафам, что негативно отразится на финансовой устойчивости сельскохозяйственной организации
Поставщики и подрядчики	Заинтересованы в финансовой устойчивости сельскохозяйственной организации. Искажения в отношении биологических активов могут подорвать уверенность в способности организации своевременно выполнять свои обязательства
Работники	Достоверность финансовой отчетности важна для понимания перспектив организации. Ошибки могут подорвать доверие работников к стабильности сельскохозяйственной организации
Покупатели	Ошибки в финансовой отчетности могут снизить уровень доверия в сельскохозяйственной организации как надежном поставщике. Актуально для долгосрочных контрактов, где стабильность поставщика важна
Аудиторы	Выражение мнения о достоверности финансовой отчетности сельскохозяйственной организации
Регулирующие органы и общество	Соблюдение нормативных актов и предоставление достоверной информации

Источник: составлено автором.

Заинтересованные стороны, такие как инвесторы, кредиторы, управляющие органы, регулирующие органы и общественность, имеют потребность в достоверной, полной и понятной информации о состоянии и деятельности сельскохозяйственной организации. Недостаточное или некорректное раскрытие биологических активов может привести к искажению финансового положения и результатов деятельности организации. Теория заинтересованных сторон (стейкхолдеров) относится к концепции учета и отчетности, которая признает важность учета интересов всех заинтересованных сторон организации. Она утверждает, что более полное и качественное раскрытие информации обеспечивает большую прозрачность и

доверие к финансовой отчетности.

Однако теория заинтересованных сторон также имеет свои ограничения и сложности. Например, определение, кто является заинтересованной стороной и как оценивать их интересы, может быть сложным и противоречивым. Также возникают вопросы о том, какие именно информационные потребности стейкхолдеров должны быть удовлетворены и как они могут быть сбалансированы с другими целями организации.

Таким образом, неполное раскрытие или отсутствие информации о раскрытии биологических активов в финансовой отчетности имеет важное значение для заинтересованных сторон. Для обеспечения полной информации о биологических активах в финансовой отчетности, разработан рабочий документ аудитора «Чек-лист по раскрытию информации о биологических активах в финансовой отчетности», который представлен в приложении Е.

Разработанный рабочий документ по проверке раскрытой информации о биологических активах в финансовой отчетности основывается на требованиях и принципах, описанных в МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Рабочий документ имеет следующие столбцы:

- номер вопроса;
- вопрос по раскрытию;
- раскрываемая информация (да, нет, н/п).

Применение чек-листа значительно упрощает работу аудитора и позволяет обеспечить детальную проверку полноты информации, представленной в примечаниях к финансовой отчетности. Чек-лист помогает аудитору систематизировать процесс проверки, обеспечивая последовательность каждого пункта раскрытий. Он служит инструментом контроля, который минимизирует риск пропуска важных данных и гарантирует, что все ключевые требования МСФО (IAS) 41 отражены в примечаниях финансовой отчетности сельскохозяйственной организации.

Если отсутствуют рыночные котировки и альтернативные оценки, то

биологический актив оценивается по его первоначальной стоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценения. Сельскохозяйственная организация должна провести оценку возможного обесценения биологических активов на конец каждого отчетного периода. Признаки обесценения активов могут включать в себя изменения на рынке, технологические изменения или изменения в бизнес-модели организации. Оценка возмещаемой суммы активов основывается на оценке их рыночной стоимости или ожидаемого будущего денежного потока, который можно получить от использования активов. Организация должна следить за признаками обесценения активов и проводить своевременную оценку возмещаемой суммы для поддержания актуальной информации о состоянии биологических активов в финансовой отчетности. Для проведения анализа признаков обесценения разработан рабочий документ аудитора «Признаки обесценения актива», который представлен в приложении Ж. Данный рабочий документ аудитора, изначально разработанный для проверки биологических активов, оцениваемых по первоначальной стоимости, обладает универсальностью и может быть адаптирован для других типов активов, где используется модель учета по первоначальной стоимости. Структура рабочего документа позволяет применять его к таким категориям активов, как основные средства, нематериальные активы и так далее.

Процедуры по анализу признаков обесценения актива включают этапы, направленные на выявление и оценку факторов, которые могут указывать на необходимость снижения балансовой стоимости актива. Таблица 31 содержит краткое описание процедур по анализу признаков обесценения активов.

Таблица 31 – Процедуры по анализу признаков обесценения активов

Наименование процедуры	Детальное описание процедуры
1	2
Ознакомление с требованиями МСФО	Получите понимание требований применимой основы представления финансовой отчетности к выявлению признаков обесценения активов в рамках МСФО 36

Продолжение таблицы 31

1	2
Рассмотрение риска существенных искажений	Основываясь на своем понимании организации и ее правовой и экономической среды, рассмотрите риск существенных искажений финансовой отчетности вследствие невыявления признаков обесценения активов
Риск мошенничества	Оцените риск недобросовестных действий, в частности, возможность умышленного сокрытия руководством признаков обесценения активов.
Проверка протоколов	Проверьте протоколы собраний руководства и других собраний (наблюдательного совета, акционеров) на предмет индикаторов обесценения
Анализ рынка	Получите понимание последних тенденций рынков, на которых осуществляет свою деятельность организация, так как это может повлиять на будущие результаты ее деятельности. Среди прочего рассмотрите следующие аспекты: правовые и налоговые факторы; действия или оценки регулятора; новые конкуренты; новые продукты и технологии; изменение спроса; изменение процентных ставок применительно к активам

Источник: составлено автором.

В качестве направлений совершенствования аудита в сельском хозяйстве может выступить применение современных информационных технологий. Например, применение технологий извлечения информации и анализа больших данных (Big data), что позволит экономить время на обработку информации.

Применение современных информационных технологий может быть использовано в качестве направления дальнейшего совершенствования процесса получения аудиторских доказательств в сельскохозяйственных организациях. Автоматизация процессов извлечения и анализа данных приводит к значительной экономии времени при обработке информации. Примерами автоматизации являются:

- 1) Автоматическое извлечение информации. Использование технологий извлечения информации позволяет автоматически собирать и анализировать данные из различных источников;
- 2) Автоматизированный анализ больших данных. При помощи

алгоритмов машинного обучения и искусственного интеллекта, технологии анализа больших данных позволяют обрабатывать и анализировать большие объемы информации значительно быстрее, чем это возможно с помощью традиционных методов.

3) Автоматическое создание отчетов. Современные инструменты анализа больших данных позволяют автоматически создавать отчеты о результатах анализа и визуализировать данные в удобном и понятном формате.

4) Выявление закономерностей в отношении биологических активов с помощью анализа больших данных.

Таким образом, для формирования мнения о достоверности биологических активов в финансовой отчетности, аудитор обязан документировать результаты аудиторских процедур для того, чтобы аудитор, не участвовавший в проверке, при ознакомлении рабочих документов сделал одинаковый вывод. Предложенные рабочие документы способны обеспечить высокий уровень документирования результатов аудиторских процедур при аудите биологических активов. Они включают все особенности биологических активов и способствуют повышению прозрачности, эффективности аудиторской проверки.

3.3 Внутрифирменная инструкция аудиторской организации по проведению аудита биологических активов

Одним из основных направлений обеспечения качества аудита биологических активов в сельскохозяйственных организациях является разработка и внедрение внутрифирменного стандарта, которая должна соответствовать действующему законодательству и учитывать особенности биологических активов.

Внедрение внутрифирменной инструкции по проведению аудита биологических активов способствует повышению качества и эффективности

аудиторских процедур за счет стандартизации подходов к проверке. Инструкция обеспечивает систематизацию действий аудиторов, позволяет учитывать специфику биологических активов. Кроме того, облегчает обучение новых сотрудников аудиторских организаций.

Нами была разработана следующая внутрифирменная инструкции по проведению аудита биологических активов:

1) Общий 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.

Основной целью инструкции является стандартизация требований, способов, аудиторских процедур, получения аудиторских доказательств при проведении аудита биологических активов. Следует выделить следующие задачи инструкции:

- установление единого порядка проведения аудита биологических активов для выражения мнения в аудиторском заключении;
- выделение особенностей биологических активов для оценки риска на этапе планирования;
- разработка базовых аудиторских процедур по существу для подтверждения достоверности биологических активов в финансовой отчетности.

Внутрифирменная инструкция аудиторской организации по проведению аудита биологических активов может быть использована не только в аудиторских организациях, но и контрольно-ревизионных службах сельскохозяйственных организаций.

2) Цель проверки биологических активов.

Из-за значительности биологических активов в сельскохозяйственных организациях и группах с точки зрения финансовой отчетности, а также

существенности вопросов бухгалтерского учета, аудита и подготовки финансовой отчетности, которые могут возникнуть в данной области, часто необходимо посвящать значительную часть совокупного времени, отведенного на аудит, биологическим активам и связанным с ними вопросам. При планировании аудита признаем, что к отдельным категориям биологических активов может быть применен специальный порядок учета, аудита и подготовки финансовой отчетности. Соответственно, возникает необходимость опираться на надлежащие авторитетные источники, например, отраслевые знания, к которым имеет доступ аудиторская организация.

Основной целью аудита биологических активов является подтверждение следующего:

- того, что все биологические активы на балансе удерживаются организацией или другими лицами по ее поручению (предпосылка существования);
- того, что все биологические активы, находящиеся в собственности организации по состоянию на отчетную дату, представлены в балансе (предпосылка полноты);
- того, что биологические активы учитываются согласно требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности (предпосылка оценки);
- того, что состоянию на отчетную дату организации принадлежат все биологические активы на балансе (или у нее имеется юридическое право на такие биологические активы);
- того, что в отношении всех биологических активов отсутствуют права удержания, залог или иные обеспечительные права или того, что при наличии таких прав удержания, залогов или иных обеспечительных прав, все они были выявлены (предпосылка прав и обязанностей);
- того, что биологические активы надлежащим образом классифицированы, описаны, и информация о них раскрыта в финансовой отчетности, в том числе в примечаниях к ней, с учетом требований

применимой концепции подготовки финансовой отчетности (предпосылки о представлении и раскрытии информации).

3) Источники информации при проведении аудита операций по учету биологических активов.

Комплексное использование источников информации позволяет аудитору получить качественные аудиторские доказательства. Пять основных источников информации представлены в таблице 32.

Таблица 32 – Основные источники информации в ходе аудита биологических активов

Источник информации	Описание
Регулирующие документы	Приказ по учетной политике в целях МСФО, инструкции, регулирующие учет биологических активов
Первичные учетные документы	По учету движения продукции растениеводства (СП-4 Путевка на вывоз продукции с поля, СП-12 Акт на сортировку и сушку продукции растениеводства, СП-13 Акт расхода семян и посадочного материала, СП-15 Дневник поступления продукции закрытого грунта, и так далее) По учету движения животных (СП-39 Акт на оприходование приплода животных, СП-40 Приемо-расчетная ведомость на животных, принятых от населения, СП-41 Акт на вывод и сортировку суточного молодняка птицы, СП-42 Акт на оприходование приплода зверей, СП-43 Ведомость взвешивания животных и так далее) По учету движения продукции животноводства (СП-14 Дневник поступления сельскохозяйственной продукции, СП-23 Ведомость учета движения молока и так далее)
Отчетность	Отчет о финансовом положении, отчет о совокупном доходе, пояснительная записка
Экспертные заключения	Отчеты независимых экспертов-оценщиков, сведения о ценах на биологические активы
Информация от третьих сторон	Данные от поставщиков, покупателей, например, информация о биологических активах на ответственном хранении
Прочие документы	Договор купли-продажи биологического актива, договор с материально-ответственным лицом и так далее

Источник: составлено автором.

Стоит отметить, что в Российской Федерации с 1 января 2013 года были отменены унифицированные формы первичных документов. В текущий момент хозяйственный субъект сам утверждает форму первичного документа следуя требованиям Федерального закона № 402 «О бухгалтерском учете». Однако, как показывает деловая практика сельскохозяйственные организации

применяют унифицированные формы, которые описаны в Постановлении Госкомстата Российской Федерации № 68 от 20.09.1997.

Использование источников информации позволяет аудиторам получить комплексное представление о том, как сельскохозяйственная организация учитывает свои биологические активы, а также являются основой для сбора аудиторских доказательств.

4) Планирование аудита биологических активов.

Характер, сроки и объем аудиторских процедур проверки по существу в основном зависят от сложности используемого сельскохозяйственной организацией порядка отнесения биологических активов, эффективности средств контроля, обоснованности применимых оценочных значений, а также нерутинных процессов обработки данных. Прочие существенные факторы, оказывающие влияние на характер, сроки и объем выполняемых нами процедур в отношении биологических активов охватывают следующее: использованные методы учета; местоположение, тип и состояние биологических активов; процедуры инвентаризации биологических активов; экономические условия, особенно оказывающие влияние на способность сельскохозяйственной организации генерировать прибыль.

Аудитор выявляет риски существенного искажения на уровне предпосылок, определяя, существует ли обоснованная возможность возникновения значимых событий и условий, и будут ли они существенными в случае возникновения. Нами были выделены в таблице 33 значительные события, условия и соответствующие предпосылки, которые подвержены к искажению.

Таблица 33 – Значимые события, условия и соответствующие предпосылки

Значимые события и условия	Предпосылки
1	2
Существенный размер строки биологических активов или раскрываемой информации по ним	Оценка Представление и раскрытие
Наш предыдущий опыт проведения аудита свидетельствует о частом возникновении ошибок в остатке по биологическим активам	Полнота Существование Оценка

Продолжение таблицы 33

1	2
Оценка биологических активов требует существенных суждений	Оценка
Результаты нашей аналитики в области планирования не совпадают с нашими ожиданиями	Полнота Существование Оценка
Сложные или необычные операции, имевшие место на конец периода или вблизи этой даты	Полнота Существование Оценка
Наличие существенных отклонений по биологическим активам	Полнота Существование Оценка
Биологические активы подвержены утрате или хищению	Существование
Характер биологических активов обуславливает наличие трудностей в визуальном инспектировании их количества, веса, измерения или подсчета	Существование
Малый уровень предсказуемости в отношении типов биологических активов	Полнота Существование
Нестабильное ценообразование биологических активов	Оценка
Высокий объем операций с биологическими активами	Полнота Существование
Большое количество биологических активов на хранении	Полнота Существование
В отношении биологических активов действуют права удержания, залог или иные обеспечительные права	Полнота Существование Права и обязанности
Стоимость, назначенная приобретению, зависит от субъективных суждений	Оценка
Создание биологического актива представляет собой сложный процесс	Полнота Существование Оценка
Существенное количество новых биологических активов	Полнота Существование Оценка
Как правило, приобретения биологических активов обсуждаются несколькими сторонами (например, должностными лицами, акционерами)	Оценка
Биологические активы находятся за рубежом, и их оценка осуществляется в иностранной валюте	Оценка
Наличие экономической зависимости от или со стороны одного или нескольких поставщиков биологических активов, в том числе связанных сторон	Оценка
Операции или события, которые приводят в отражению приобретения, находятся вне контроля организации	Полнота Существование Оценка
Недостаточная квалификация или опыт персонала, ответственного за решение вопросов по биологическим активам	Полнота Существование

Источник: составлено автором.

Важным аспектом на этапе планирования является определить риск существенного искажения на уровне отчетности. По биологическим активам на уровне отчетности могут выступить следующие риски: риск хищения, присвоения биологического актива; риск некорректного использования допущений при оценке биологического актива.

На этапе планирования в качестве базы для расчета существенности в сельскохозяйственных организациях рекомендуется рассматривать биологические активы, так как они занимают большую долю в совокупных активах. При выборе базы для расчета существенности в аудите сельскохозяйственных организаций важно учитывать фактор волатильности показателя, поскольку биологические активы, оцениваемые по справедливой стоимости, могут подвергаться значительным колебаниям из-за изменений на рынке. Волатильность биологических активов возможно потребует пересмотра стратегии, следовательно, потребуются дополнительные ресурсы, что негативно сказывается на бюджет аудиторской проверки. Во избежание подобных ситуаций не рекомендуем использовать показатель, который может быть подвержен серьезным колебаниям, в качестве базы для расчета существенности.

5) Разработка аудиторских процедур по существу.

Разработка аудиторских процедур по существу является одним из ключевых этапов проведения аудита, направленным на получение достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих достоверность финансовой отчетности.

В таблице 34 представлены базовые аудиторские процедуры для подтверждения достоверности биологических активов.

Таблица 34 – Базовые аудиторские процедуры

Процедура	Предпосылка
1	2
Наблюдение за инвентаризацией	Существование, полнота
Подтверждение биологических активов на хранении у третьих лиц	Существование, полнота, точность

Продолжение таблицы 34

1	2
Сверка инвентаризационной ведомости с главной книгой	Полнота
Процедуры от промежуточной даты до даты отчетности	Существование, полнота
Отнесение биологических активов на соответствующие периоды	Полнота
Стоимостная оценка в соответствии с учетной политикой организации	Оценка, точность
Поступление и выбытие биологических активов	Полнота, существование
Проверка амортизации при применении оценки первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения	Точность, оценка
Обесценение биологических активов при применении оценки первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения	Оценка, представление
Проверка раскрытой информации в отношении биологических активов	Представление

Источник: составлено автором.

Аудитор лично наблюдает за инвентаризацией во всех случаях, когда это практически осуществимо и целесообразно. В процессе аудита финансовой отчетности в соответствии с МСА, при проведении инвентаризации биологических активов, в состав группы аудиторов, осуществляющих такие процедуры, должен входить сотрудник, имеющий действительный квалификационный аттестат аудитора. При аудите финансовой отчетности общественно значимых экономических субъектов это должен быть сотрудник, имеющий действительный квалификационный аттестат аудитора, выданный после 1 января 2011 г. Участие сотрудника, имеющего действительный квалификационный аттестат аудитора, в осуществлении упомянутых выше аудиторских процедур должно документироваться соответствующим образом, а именно: аттестованный аудитор должен осуществлять координацию процедур проведения инвентаризации, выбора местонахождений биологических активов для присутствия аудитора при подсчетах физического наличия, выбора позиций для подсчета и оценки результатов инвентаризации.

Аттестованный аудитор должен удостоверить свое присутствие при проведении инвентаризации/подсчетах, подписав листы подсчета или иные документы, формируемые в ходе инвентаризации, а также проверить и подписать все рабочие документы, связанные с инвентаризацией.

Подход к подтверждению предпосылки существования биологических активов при помощи наблюдения за инвентаризацией оказывает влияние используемый сельскохозяйственной организацией процесс определения количества биологических активов, например:

- проводит ли организация полную инвентаризацию по состоянию на отчетную дату;
- проводит ли организация полную инвентаризацию по состоянию на промежуточную дату;
- использует ли организация программу циклической инвентаризации (осуществляет ли организация подсчет других позиций в другое время в течение периода и сравнивает ли полученное количество с количеством, указанным в документах постоянного хранения, и проводит ли надлежащую корректировку биологических активов).

Если основной метод, используемый сельскохозяйственной организацией для определения количества биологических активов, заключается в проведении инвентаризации на отчетную дату или вблизи нее, мы можем принять повышенный риск средства контроля, поскольку выполнение процедур проверки по существу в отношении инвентаризационной ведомости по состоянию на отчетную дату или вблизи этой даты является удовлетворительным аудиторским доказательством в сравнении со случаями проведения инвентаризации на промежуточную дату.

При проведении полной инвентаризации по состоянию на промежуточную дату существует возможность возникновения ошибок в количестве биологических активов в течение периода с даты инвентаризации по отчетную дату. Эффективность средств контроля будет оказывать существенное влияние на способность организации составлять точный баланс

биологических активов по состоянию на отчетную дату. Даже при наличии эффективных средств контроля шансы на увеличение ошибки повышаются по мере увеличения периода с даты инвентаризации по отчетную дату.

Подсчет биологических активов находится вне компетенции аудитора и относится к сфере ответственности руководства. Задача аудитора заключается не в том, чтобы проводить инвентаризацию, а в том, чтобы осуществлять наблюдение за методами, используемыми сельскохозяйственной организацией, проводить тестирование подсчетов по отдельным позициям, а также тестирование надежности инвентаризационных записей, процедур и применимых средств контроля.

Руководство аудируемого лица в обычном порядке утвердит процедуры, согласно которым инвентаризация биологических активов для целей подготовки финансовой отчетности или для того, чтобы убедиться в надежности системы постоянного учета биологических активов и будет проводиться не реже одного раза в год.

Аудитор присутствует на инвентаризации для целей инспектирования биологических активов с целью подтверждения их существования, а также для получения аудиторских доказательств надежности используемых руководством средств контроля и процедур.

Наблюдение за проведением инвентаризации биологических активов проводится, чтобы убедиться в следующем:

- в том, что сотрудники клиента соблюдают инструкции по проведению инвентаризации;
- в том, что все позиции, относящиеся к сельскохозяйственной организации, посчитаны и учтены точно;
- в том, что процедуры в отношении отнесения на соответствующие периоды установлены надлежащим образом;
- в том, что инвентаризационные описи, инвентарные бирки или карточки учтены надлежащим образом.

Кроме того, аудитор выполняет тестирование подсчетов, выполненных

организацией (сверку фактических биологических активов с учетными записями и сверку учетных записей с фактическими биологическими активами клиента) для определения точности количественных значений, определенных в ходе подсчетов. Аудитор проводит столько тестовых подсчетов биологических активов, сколько ему необходимо для того, чтобы убедиться в надлежащем характере и точности работы группы специалистов по инвентаризации, а также для тестирования инвентаризационной ведомости.

При планировании присутствия за наблюдением инвентаризации мы учитываем следующие факторы:

- риски существенного искажения, относящиеся к биологическим активам;
- характер средств контроля, относящихся к биологическим активам;
- наличие необходимых процедур и выпуск надлежащих инструкций по проведению инвентаризации биологических активов;
- сроки проведения подсчетов;
- местонахождение биологических активов;
- необходимость привлечения эксперта.

Кроме того, необходимо получить понимание отдельных позиций биологических активов, что помогает при наблюдении за проведением инвентаризации биологических активов. Следует получить понимание относительно следующего:

- основные категории биологических активов и примерная стоимость каждой категории;
- позиции, которые необходимо исключить из категории биологических активов;
- наличие биологических активов с высокой стоимостью.

Для проведения инвентаризации некоторые сельскохозяйственные организации используют автоматизированные методы. Иногда на момент проведения инвентаризации у организации отсутствуют инвентаризационная

ведомость, записи подсчета остатков в натуре, а также записи на бумажном носителе.

В таких случаях следует анализировать ИТ-среду, в которой проводится инвентаризация биологических активов, и рассматривать необходимость привлечения экспертов аудитора, обладающих опытом ИТ-аудита при оценке методов, используемых для проведения инвентаризации, а также интерфейса с системой управления биологическими активами и соответствующих средств контроля. Значимыми аспектами являются интерфейс системы и средства контроля над надлежащим обновлением компьютеризированных записей о биологических активах с учетом информации об инвентаризации.

Необходимо определить все места хранения биологических активов. Если биологические активы хранятся в разных местах, мы наблюдаем за инвентаризацией в некоторых из них, уделяя особое внимание следующему:

- более существенным и значимым биологическим активам;
- биологическим активам, при проведении инвентаризации которых в предыдущие периоды возникали проблемы;
- наличию расхождений и несоответствий в части биологических активов.

Основной задачей инвентаризации является подтверждение количества имеющихся у сельскохозяйственной организации биологических активов, а также определение эффективности работы применяемых ею процедур подсчета.

Если для определения количества биологических активов организация использует статистическую выборку (вместо выполнения сплошной или циклической инвентаризации), следует убедиться в том, что план формирования выборки является разумным и статистически обоснованным, что такой план был применен надлежащим образом и что полученные результаты соответствуют сложившимся обстоятельствам.

Методы статистической выборки используются реже, чем сплошная инвентаризация или внедрение программы циклической инвентаризации,

которая охватывает все биологические активы, однако при надлежащей разработке и использовании данных методов, они могут предоставить сельскохозяйственной организации надлежащий уровень уверенности в том, что количество биологических активов в основном является точным.

При аудите крупных организаций в наблюдении над проведением инвентаризации и тестировании подсчетов могут принимать участие внутренние аудиторы. Как правило, такой подход практикуется для того, чтобы в максимальной степени проконтролировать надлежащий характер выполненной инвентаризации. Используя работу внутренних аудиторов (когда это разрешено) дает возможность уменьшить объем усилий, которые нам необходимо приложить для наблюдения за инвентаризацией.

Некоторые организации привлекают для проведения инвентаризации сторонние независимые организации. В таких случаях мы продолжаем наблюдать за проведением инвентаризации и тестировать ее итоги, поскольку специализированные фирмы работают согласно указаниям организации и, следовательно, не являются полностью независимыми. В таком случае возможно снизить (но не до нуля) объем выполняемого тестирования, если удастся в надлежащем уровне убедиться в компетенции и независимости сторонней фирмы.

Существует необходимость подтвердить существенный объем биологических активов на хранении третьих лиц и объем биологических активов на хранении сельскохозяйственной организации по поручению третьих лиц на дату проведения инвентаризации. Исходя из этого следует рассмотреть возможность выполнения дополнительных процедур в отношении биологических активов на хранении у третьих лиц, в зависимости от характера и соответствующей активности (например, если большая часть биологических активов организации находится на хранении у третьих лиц, либо если уровень активности на территории третьего лица является высоким).

Дополнительные процедуры могут включать в себя следующее:

- наблюдение за инвентаризацией биологических активов, проводимой третьими лицами;
- получение отчета другого аудитора о надлежащем характере средств внутреннего контроля, используемых третьим лицом, для определения надлежащих результатов выполненных подсчетов;
- инспектирование документации биологических активов на хранении третьих лиц.

Когда аудитор планирует провести удаленное наблюдение за инвентаризацией, необходимо выполнить следующее:

- оценку того, можно ли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства с учетом дополнительных рисков наблюдения проведения инвентаризации при помощи инструментов дистанционного наблюдения (например, «Майкрософт Тимз», «Зум»);
- оценку значимости и надежности доказательства, которое можно получить при выполнении удаленного наблюдения за ходом инвентаризации;
- документирование причин, по которым наблюдение за инвентаризацией в удаленном режиме соответствует сложившимся обстоятельствам.

В качестве дополнительных процедур можно выделить следующее:

- Контроль биологических активов на складе. Определить процедуры организации для проверки внешних складов до заключения договоров складского хранения и для обеспечения функционирования средств контроля за биологическими активами на складах после вступления договоров в силу. Благодаря данной процедуре получим уверенность в отношении предпосылок полноты, существования и оценки.
- Права удержания, залога, обеспечительные права. Проанализировать протоколы собраний, договоры и прочие документы на предмет доказательств наличия прав удержания, залога либо иных обеспечительных прав, относящихся к биологическим активам, определить раскрытие необходимой информации. Подтверждаются предпосылки

полнота, существование, оценка, права и обязательства.

- Оборачиваемость биологических активов. Сравнить оборачиваемость биологических активов в текущем году, исходя из себестоимости или количества проданных или произведенных единиц с оборотом за предыдущие годы. Оборачиваемость биологических активов определяется как отношение среднего остатка биологических активов к себестоимости реализации. Данная процедура повышает уверенность в отношении предпосылок существование, полнота и оценка.

- Биологические активы по местонахождению, типу и продукции. Сравнить объемы биологических активов по местонахождению, типу или продукции с показателями предыдущего года.

- Своевременное отражение биологических активов. Протестировать своевременность отражения приобретений, поставок и прочего движения по биологическим активам на основании записей по учету биологических активов.

- Проверка математической точности журналов учета биологических активов. Проверить математическую точность журналов учета биологических активов и соответствующих журналов.

Стоит выделить разработанные нами рабочие документы (РД), которые рекомендуются использовать в ходе аудита:

1) РД «Предварительный анализ системы внутреннего контроля (СВК) сельскохозяйственной организации»;

2) РД «Проверка состояния системы внутреннего контроля операций с биологическими активами»;

3) РД «Стратегия аудита сельскохозяйственной организации»;

4) РД «Чек-лист по аудиту справедливой стоимости»;

5) РД «Чек-лист по раскрытию информации биологических активов»;

6) РД «Признаки обесценения актива».

Использование аудитором указанных рабочих документов приведет к эффективному контролю за выполнением аудиторских процедур,

способствует лучшему взаимодействию внутри аудиторской команды.

Рекомендуется использовать классификатор типичных ошибок, в котором отражены наиболее распространенные ошибки по биологическим активам, что способствует эффективной идентификации и классификации ошибок, обеспечивая высокий уровень качества аудита.

Таким образом, предложенная внутрифирменная инструкция по проведению аудита биологических активов базируется на требованиях действующего законодательства. Использование аудитором указанной инструкции обеспечит увеличение качества работы, приведет к снижению аудиторского риска и увеличению компетентности аудиторов.

Кроме того, стандартизация аудиторских процедур с помощью разработки и применения внутрифирменных стандартов и инструкций на основе МСА и требований саморегулируемой организации аудиторов является ключевым элементом обеспечения качества аудиторских услуг. Данный подход позволяет не только обеспечивать соблюдение требований законодательства, но и способствует повышению доверия к аудиторским заключениям финансовой отчетности сельскохозяйственных организаций со стороны пользователей финансовой отчетности.

Заключение

Достоверное отражение биологических активов в финансовой отчетности имеет ключевое значение для сельскохозяйственных организаций, что не только обеспечивает финансовой информацией для внутренних и внешних пользователей, но и способствует прозрачности и сравнимости финансовой отчетности в рамках отрасли. Учитывая значительный вклад сельского хозяйства в экономику страны, корректный учет биологических активов является важным фактором для анализа и оценки финансового состояния и результатов деятельности сельскохозяйственных организаций.

ФСБУ для коммерческих организаций не содержат понятия «биологические активы». Но несмотря на отсутствие понятия, широко используется в трудах российских и зарубежных ученых, которые посвящены актуальным вопросам бухгалтерского учета в сельском хозяйстве. МСФО дают определение данного понятия и выделяют его как отдельный вид активов в финансовой отчетности.

На наш взгляд, биологические активы представляют собой живые объекты сельскохозяйственной деятельности, подвергающиеся процессу биотрансформации с целью производства сельскохозяйственной продукции или создания дополнительных биологических активов.

После разработки и принятия проекта ФСБУ «Биологические активы» для коммерческих организаций отличия между МСФО и ФСБУ могут стать минимальными. Одним из направлений сближения стандартов станет выделение биологических активов как самостоятельного объекта учета. Отсутствие строки «Биологические активы» в бухгалтерском балансе сельскохозяйственной организации затрудняет понимание специфики бизнеса пользователями отчетности, в то время как ее появление сделает финансовую отчетность более прозрачной.

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.

Выделение биологических активов в качестве отдельного вида активов в финансовой отчетности подчеркивает необходимость в формировании методического инструментария для проведения аудиторских процедур с целью надлежащего подтверждения данного вида активов в финансовой отчетности. Специфика биологических активов требует от аудитора особого подхода к методике аудита. Такая характеристика как материально-вещественная форма предполагает проведение инвентаризации. Классификация и группировка биологических активов позволяет аудитору при формировании выборки учитывать специфику каждой группы. Срок ликвидности биологических активов также влияет на методику аудита, так как процедуры для оборотных и внеоборотных активов могут значительно различаться. Процесс биотрансформации, как уникальная характеристика для биологических активов, требует специальных знаний аудитора для правильной идентификации момента появления или выбытия активов. Выбор подхода к оценке биологических активов напрямую влияет на процедуры подтверждения их стоимости. Наконец, неопределенность и риски, такие как болезни, погодные условия или иные факторы, требуют проведения оценки рисков, связанных с состоянием активов.

Важной особенностью учета биологических активов является недостаточная детализация классификации биологических активов в

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Несмотря на то, что специализированный стандарт выделяет подходы к классификации, однако сельское хозяйство охватывает большое количество разновидностей биологических активов, что приводит к недостаточности предложенной классификации. Например, затрудняется работа аудитора при группировке и стратификации совокупности тестирования. Недостаточность классификации может привести к тому, что сельскохозяйственная организация может некорректным образом идентифицировать биологический актив и отражать в финансовой отчетности. Для решения данной проблемы была предложена классификация биологических активов, которая получена путем обобщения требований МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» и предложений российских ученых в области учета и аудита сельскохозяйственных организаций.

Следующая особенность, с которой сталкивается аудитор в ходе проверки биологических активов, является трудоемкость оценки биологических активов. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» требует при оценке биологического актива применить концепцию справедливой стоимости. Переход на модель оценки справедливой стоимости приводит к тому, что финансовое состояние и результат зависят не только от деятельности сельскохозяйственной организации, но и от состояния рынка, в которой функционирует организация. Применение справедливой стоимости в отношении биологических активов предполагает наличие рыночных котировок, а также надлежащих альтернативных оценок.

Одной из основных причин использования справедливой стоимости биологических активов является то, что она позволяет получить наиболее точную и актуальную информацию о финансовом положении сельскохозяйственной организации. Справедливая стоимость основывается на текущих рыночных условиях и отражает реальные цены на активы в определенный момент времени. Такая информация очень ценна для инвесторов, кредиторов и других заинтересованных сторон, поскольку позволяет им принимать обоснованные решения на основе текущих данных.

Справедливая стоимость, безусловно, обладает рядом преимуществ, однако ее применение для оценки биологических активов в современных условиях вызывает значительные трудности. Отсутствие активных рынков биологических активов, санкционное давление на экономику Российской Федерации – это факторы, затрудняющие использование справедливой стоимости биологических активов. В таких условиях применение справедливой стоимости может привести к дополнительному росту инфляции, а также к искажению финансовых результатов из-за высокой волатильности.

Определение справедливой стоимости часто сопровождается с использованием финансовых моделей, основанных на субъективных суждениях. Изменение суждений может существенно повлиять на результаты оценки, что создает риски для манипулирования финансовыми результатами со стороны руководства сельскохозяйственной организации.

Некоторые биологические активы отличаются уникальными свойствами, что делает необходимым привлечение внешнего или внутреннего эксперта-оценщика. Включение оценщика в процесс аудита требует строгого соблюдения установленных процедур для надежности и объективности его работы. В рамках исследования нами был предложен алгоритм взаимодействия аудитора с экспертом-оценщиком, который охватывает все ключевые этапы – от предварительного согласования до интеграции результатов в аудит биологических активов. Каждый этап имеет измеримый результат, что позволяет аудитору контролировать эффективность каждого этапа взаимодействия.

Одним из значимых вопросов при аудите биологических активов является недостаточное раскрытие информации в финансовой отчетности. В существующей деловой практике организации зачастую не уделяют должного внимания отражению данных о биологических активах в пояснительной записке к финансовой отчетности. Такое упущение может негативно сказаться на качестве предоставляемой информации, поскольку биологические активы составляют существенную долю активов сельскохозяйственных организаций.

Внешние так и внутренние аудиторы ставят важнейшей задачей оценку системы внутреннего контроля. Не является и исключением аудит сельскохозяйственных организаций, в которых основную долю занимают биологические активы.

Организация системы внутреннего контроля операций с биологическими активами обеспечивает некую уверенность в отношении достоверности данных видов активов в финансовой отчетности. Стоит отметить, что тестирование системы внутреннего контроля операций с биологическими активами полностью не обеспечивает разумную уверенность, а всего лишь сокращает объем аудиторских процедур на основном этапе проверки.

Оценку системы внутреннего контроля по биологическим активам следует рассматривать в рамках пяти элементов системы внутреннего контроля. На основе пяти элементов системы внутреннего контроля был разработан рабочий документа аудитора в приложении А «Понимание системы внутреннего контроля сельскохозяйственной организации», который позволяет установить текущее состояние системы внутреннего контроля операций по биологическим активам, определяет слабые и уязвимые стороны для дальнейшего совершенствования. Помимо этого, разработанный подход может упростить процесс аудита системы внутреннего контроля операций по биологическим активам, предоставляя аудиторам информацию о ее состоянии и позволяя им проводить более обоснованные и эффективные проверки.

Для проведения теста общего состояния внутреннего контроля операций с биологическими активами был разработан рабочий документ аудитора «Проверка состояния системы внутреннего контроля операций с биологическими активами», который представлен в приложении Б. 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, присваиваются баллы. Уровень системы внутреннего контроля определяется на основе суммы присвоенных баллов.

Наличие грамотно выстроенной 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.

Стратегия аудиторской проверки сельскохозяйственных организаций должна быть разработана с учетом специфических особенностей биологических активов. Ключевые аспекты, которые следует учесть при разработке стратегии аудита:

- 1) определение объема работы;
- 2) описание предварительных процедур при принятии клиента;
- 3) описание выполненных процедурах по вопросам независимости аудиторской организации, а также членов аудиторской команды;
- 4) определение уровня существенности. В случае сельскохозяйственных организаций в качестве базы для расчета существенности могут выступать биологические активы;
- 5) система внутреннего контроля и риски мошенничества;
- 6) риски. Как показывает опыт аудиторских проверок биологические активы чувствительны следующим рискам недобросовестных действий: а) Риск хищения или присвоения биологического актива; б) Некорректные допущения и ошибки в модели оценки биологических активов с целью манипуляции показателями финансовой отчетности;
- 7) существенные вопросы учета и аудита;
- 8) привлечение экспертов;
- 9) прочие вопросы.

Грамотно составленный план аудита позволяет структурировать процесс проверки, учитывая все этапы. План помогает определить оптимальный объем работы, распределить ресурсы и установить приоритеты, что минимизирует вероятность пропуска существенных областей аудита. Особое значение план аудита приобретает при оценке биологических активов, поскольку данный процесс часто занимает долгое время. В некоторых случаях требуется привлечение эксперта-оценщика и план аудита биологических активов выполняет функцию координации. Нами сформированы следующие этапы плана аудита биологических активов:

1) Участие в инвентаризации биологических активов и документирование результатов.

2) Проведение тестирования операций, связанных с поступлением и выбытием биологических активов.

При тестировании операций по поступлению и выбытию биологических активов рекомендуется применить риск-ориентированный подход, который предполагает применение аудиторской выборки. Данный инструмент обладает рядом важных преимуществ. Во-первых, он позволяет сократить объем информации до наиболее значимых. Это особенно полезно при работе с большими объемами информации для тестирования. В таком случае невозможно обработать все данные в ограниченное время. Во-вторых, аудиторская выборка позволяет создать более репрезентативную картину на основе относительно небольшого числа позиций тестирования. В отношении биологических активов выделены рекомендуемые признаки для стратификации.

3) Проверка справедливой стоимости биологических активов. Оценка справедливой стоимости биологических активов часто требует специализированных знаний и опыта в области сельского хозяйства.

4) Проверка налогообложения операций с биологическими активами.

5) Аудит раскрытий по биологическим активам в финансовой отчетности является завершающим шагом в ходе аудиторской проверки.

Предложенный подход унификации процесса планирования аудита биологических активов имеет следующие преимущества: упрощение и стандартизация процесса, экономия времени и ресурсов, повышение прозрачности и понимания задач планирования, улучшение коммуникации внутри аудиторской команды.

Оценка рисков является важным инструментом для выполнения качественного аудита биологических активов. Для эффективной реализации риск-ориентированного подхода нами были выделены факторы риска, описание и предпосылки, которые могут привести к искажению биологических активов в финансовой отчетности. В ответ на выявленные риски были разработаны аудиторские процедуры, направленные на получение надлежащих и достаточных аудиторских доказательств.

В настоящее время сельское хозяйство в Российской Федерации активно развивается благодаря внедрению цифровых технологий, которые охватывают практически все направления отрасли. Применение современных технологий в сельском хозяйстве трансформирует традиционные подходы, внося значительный вклад в повышение эффективности, снижение затрат и обеспечение устойчивого развития отрасли. Инновационные решения позволяют оптимизировать весь производственный цикл.

Использование современных технологий в процессе получения аудиторских доказательств в отношении биологических активов приобретает актуальность. Пандемия COVID-19 стала толчком перехода аудиторских организаций от традиционных методов к инновационным подходам. Применение современных технологий становится не просто дополнительным инструментом, а неотъемлемой частью аудиторской проверки. В исследовании определены сильные и слабые стороны применения современных технологий при получении аудиторских доказательств в отношении биологических активов, а также возможности и угрозы.

Применение современных технологий в аудите биологических активов имеет значительный потенциал, который еще не реализован. Исходя из этого,

предлагаем в ходе аудита биологических активов задействовать следующее современные технологии для получения надлежащих аудиторских доказательств:

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

В связи с развитием технологий в сельскохозяйственных организациях, важно аудитору использовать вышеуказанные современные технологии, которые повышают уровень надежности полученных аудиторских доказательств, качество аудита и снижают аудиторский риск.

Контроль качества аудита становится неотъемлемой частью обеспечения прозрачности и надежности финансовой отчетности. Его значимость определяется как требованиями регуляторов, так и потребностью рынка в достоверной финансовой отчетности сельскохозяйственных организаций. Надлежащее качество аудита обеспечивает уверенность в достоверности представленных данных, что, в свою очередь, способствует укреплению доверия к аудиторским заключениям. Именно качественный аудит помогает своевременно выявлять ошибки, недобросовестные действия и потенциальные риски, что позволяет заинтересованным сторонам принимать более обоснованные управленческие решения. Кроме того, высокое качество аудита играет ключевую роль в поддержании репутации аудиторских организаций и повышает конкурентоспособность.

Таким образом, основными направлениями обеспечения качества аудита биологических активов в сельскохозяйственных организациях выступают:

- разработка классификатора типичных ошибок по учету биологических активов;
- внедрение внутрифирменного стандарта;
- разработка типичных форм рабочих документов аудитора;

- усиление взаимодействия с внешними регулирующими органами для обеспечения соответствия нормативным требованиям.

Путем обобщения наиболее распространенных нарушений по биологическим активам был разработан классификатор типичных ошибок по биологическим активам. Изучение классификатора на начальном этапе аудита поможет рационализировать и упростить процесс аудиторской проверки в отношении биологических активов. Использовать классификатор могут не только внешние, но и внутренние аудиторы.

Процесс документирования аудиторских процедур служит подтверждением того, что аудитор выполнил все необходимые действия, соответствующие профессиональным стандартам, и обосновал свои выводы на основе объективных данных. Документы, фиксирующие результаты аудита, предоставляют ясную картину того, как были получены аудиторские доказательства.

Качественное документирование помогает предотвратить ошибки и позволяет аудитору отслеживать ход работы, минимизировать риски пропусков полученных доказательств. В случае возникновения спорных ситуаций или претензий, документация становится важным доказательством того, что аудитор провел свою работу, в соответствии с установленными стандартами и этическими нормами. Достоверное документирование защищает интересы аудитора от возможных обвинений в недостаточной профессиональной квалификации.

С целью обеспечения высокого уровня качества документирования результатов аудиторских процедур в отношении биологических активов был разработан рабочий документ аудитора «Чек-лист по аудиту справедливой стоимости».

Раскрытие информации о биологических активах в финансовой отчетности имеет важное значение для заинтересованных сторон. Для обеспечения полной раскрытии информации был разработан рабочий документ аудитора «Чек-лист по раскрытию информации о биологических

активах в финансовой отчетности», который позволяет аудитору провести более детальную и точную проверку финансовой отчетности, обнаружить возможные ошибки или несоответствия и сформировать мнение о финансовой отчетности.

В случаях, когда невозможно достоверно определить справедливую стоимость, применяется модель исторической стоимости, которая предполагает отражение активов в отчетности по их первоначальной стоимости с учетом вычета затрат на продажу и убытков от обесценения. Хотя определение первоначальной стоимости и расчет амортизации не представляют значительных сложностей, процесс оценки убытков от обесценения вызывает ряд трудностей. Сельскохозяйственная организация должна провести оценку возможного обесценения биологических активов на конец каждого отчетного периода. В случае обнаружения любых признаков обесценения активов, сельскохозяйственная организация должна оценить сумму, которую можно ожидать получить при их возмещении. Такие признаки обесценения активов могут включать в себя изменения на рынке, технологические изменения или изменения в бизнес-модели организации. Оценка возмещаемой суммы активов основывается на оценке их рыночной стоимости или ожидаемого будущего денежного потока, который можно получить от использования активов. Сельскохозяйственная организация должна следить за признаками обесценения активов и проводить своевременную оценку. Для анализа признаков обесценения активов был разработан рабочий документ аудитора «Признаки обесценения актива».

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 № 307 «Об аудиторской деятельности», МСА и саморегулируемой организации аудиторов.

Нами разработана внутрифирменная инструкция по проведению аудита биологических активов, основанная на требованиях действующего законодательства. Особенностью инструкции является то, что она может быть применена не только в аудиторской организации, но и контрольными службами сельскохозяйственной организации. Разработка и внедрение внутрифирменной инструкции по проведению аудита биологических активов способствует повышению качества и эффективности аудиторских процедур за счет стандартизации подходов к проверке. Инструкция обеспечивает систематизацию действий аудиторов, позволяет учитывать специфику биологических активов. Кроме того, облегчает обучение новых сотрудников аудиторских организаций.

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.

Список литературы

Книги

1. Алексеева, Г.И., Финансовый и управленческий учет : учебник / Г.И. Алексеева, И.Д. Демина, Е.Н. Домбровская. – Москва : КноРус, 2020. – 516 с. – ISBN 978-5-406-07680-4.
2. Арабян, К.К. Теория и методология аудита в Российской Федерации : монография / К.К. Арабян – Москва : Русайнс, 2020. – 45 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-4365-2071-1.
3. Аренс, Л. Аудит / Л. Аренс, Дж. Лоббек ; перевод с английского Я.В. Соколов ; главный редактор серии профессор Я.В. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 1995. – 560 с. – ISBN 5-279-01213-0.
4. Белов, Н.Г. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве учебник для студентов сельскохозяйственных высших учебных заведений, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Н.Г. Беглов. – Москва : Издательство РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, 2010. – 390 с. – ISBN 5-279-02876-2.
5. Булыга, Р.П. Аудит бизнеса: учебник для магистратуры / Р.П. Булыга. – Москва : Юнити-Дана, 2017. – 264 с. – ISBN 978-5-238-02932-0.
6. Булыга, Р.П. Бухгалтерский учет, аудит и формирование корпоративной отчетности: учебник / Р.П. Булыга, С.Н. Гришкина, О.В. Рожнова [и др.]. – Москва : КноРус, 2025. – 232 с. – ISBN 978-5-406-13594-5.
7. Булыга, Р.П. Современные концепции и научные школы развития аудита и контроля : учебник / Р.П. Булыга. – Москва : Юнити-Дана, 2018. – 199 с. – ISBN 978-5-238-03053-1.
8. Булыга, Р.П. Научно-методологическая база развития современных методов аудита и контроля: учебник для студентов вузов,

обучение по направлению «Экономика» / Р.П. Булыга. – Москва : Юнити-Дана, 2018. – 216 с. – ISBN 978-5-238-03055-5.

9. Бровкина, Н.Д. Основы финансового контроля : учебное пособие / Н.Д. Бровкина ; Счетная палата РФ ; Финансовая академия при Правительстве РФ ; под редакцией М.В. Мельник. – Москва : Магистр, 2011. – 383 с. – ISBN 978-5-9776-0014-9.

10. Васильцова, Н.Т. Международные стандарты аудита : учебное пособие / Н.Т. Васильцова, Ж.М. Саркисян, Ю.А. Крутякова. – Москва : КноРус, 2022. – 301 с. – ISBN 978-5-406-09001-5.

11. Герасимова, Е.Б. Актуальные проблемы стандартизации учета, анализа и аудита : монография / Е.Б. Герасимова, Г.И. Алексеева, В.Г. Гетьман [и др.]. – Москва : Русайнс, 2020. – 514 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-4365-5492-1.

12. Гришкина, С.Н. Информационное обеспечение устойчивого развития аграрного сектора экономики. Теория, методология, практика : монография / С.Н. Гришкина. – Москва : РУСЛАЙН, 2020. – 226 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-4365-4858-6.

13. Гришкина, С.Н. Проблемы финансового, управленческого и статистического учета в АПК : монография / С.Н. Гришкина. – Москва : Финансовый университет, 2012. – 139 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-7942-0986-0.

14. Гришкина, С.Н. Проблемы формирования и представления корпоративной отчетности в организациях АПК : монография / С.Н. Гришкина, В.П. Сиднева. – Москва : Русайнс, 2020. – 167 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-4365-6111-0.

15. Гришкина, С.Н. Формирование учетной политики в хозяйствующих субъектах агропромышленного комплекса / С.Н. Гришкина. – Москва : [б. и.], 2004. – 136 с. – ISBN 5-93055-028-X.

16. Зонова, А.В. Бухгалтерский учет и аудит : учебник / А.В. Зонова, И.Н. Бачуринская, Т.М. Рогуленко [и др.]. – Москва : КНОРУС, 2022. – 568 с. – ISBN 978-5-406-09327-6.

17. Лисович, Г.М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском

хозяйстве : учебник / Г.М. Лисович. – Москва : ИНФРА-М, 2022. – 288 с. – ISBN 978-5-9558-0377-7.

18. Мельник, М.В. Развитие учетно-контрольных процессов в сельском хозяйстве : монография / М.В. Мельник, И.Д. Демина, И.Ф. Ветрова [и др.]. – Москва : Русайнс, 2021. – 292 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-4365-6187-5.

19. Миргородская, Т.В. Аудит : учебное пособие / Т.В. Миргородская – Москва : КноРус, 2021. – 307 с. – ISBN 978-5-406-03503-0.

20. Мощенко, О.В. Контрольно-аналитические аспекты бухгалтерского учета активов в сельском хозяйстве (по материалам РСО - Алания) : монография / О.В. Мощенко, В.И. Бариленко, А.Ю. Усанов – Москва : Русайнс, 2021. – 176 с. – ISBN 978-5-4365-3476-3.

21. Рогуленко, Т.М. Аудит + еПриложение: тесты: учебник / Т.М. Рогуленко, С.В. Паномарева, А.В. Бодяко, В.М. Мироненко. – Москва : КНОРУС, 2023. – 382 с. – ISBN 978-5-406-03503-0.

22. Савин, А.А. Практический аудит : учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры / А.А. Савин, И.А. Савин, А.А. Савин. – Москва : Юрайт, 2019. – 447 с. – ISBN 978-5-534-03819-4.

23. Попкова, Е.Г. Цифровые технологии в АПК : учебник / Е.Г. Попкова, Т.Н. Литвинова, А.В. Боговиз [и др.]. – Москва : Русайнс, 2024. – 181 с. – ISBN 978-5-466-08452-8.

24. Ситнов, А.А. Международные стандарты аудита: учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению «Экономика», квалификация (степень) «Магистр» / А.А. Ситнов. – Москва : Юнити-Дана, 2017. – 239 с. – ISBN 978-5-238-02556-8.

25. Суйц, В.П. Аудит : учебник / В.П. Суйц. – Москва : КноРус, 2022. – 287 с. – ISBN 978-5-406-02252-8.

26. Терехова, Е.В. Теоретические и правовые основы аудиторской деятельности : учебное пособие / Терехова Е.В. – Москва : Русайнс, 2021. – 139 с. – ISBN 978-5-466-01945-2.

27. Шеремет, А.Д. Аудит : учебное пособие / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц.

– Москва : НИЦ ИНФРА-М, 2017. – 375 с. – ISBN 978-5-16-012528-2.

28. Юдина, Г.А. Основы аудита : учебное пособие / Г.А. Юдина, М.Н. Черных – Москва : КноРус, 2021. – 389 с. – ISBN 978-5-406-03805-5.

Нормативные правовые акты

29. Российская Федерация. Законы. Об аудиторской деятельности : федеральный закон № 307-ФЗ [принят Государственной Думой 30 декабря 2008 года (редакция от 25.10.2024)]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/ (дата обращения: 14.12.2024).

30. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете : федеральный закон № 402-ФЗ [принят Государственной Думой 22 ноября 2011 года (редакция от 12.12.2023)]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 10.03.2024).

31. Российская Федерация. Законы. О консолидированной финансовой отчетности : федеральный закон № 208-ФЗ [принят Государственной Думой 7 июля 2010 года (редакция от 07.04.2020)]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/ (дата обращения: 10.03.2024).

32. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [Информация Минфина РФ от 4 декабря 2012 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/ (дата

обращения: 17.06.2024).

Стандарты

33. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» [Приказ Минфина России от 09.11.2019 № 2н) (редакция от 16.10.2023) // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 26.12.2023).

34. Международный стандарт аудита 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» [Приказ Минфина России от 09.11.2019 № 2н) (редакция от 16.10.2023) // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 26.12.2023).

35. Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» [Приказ Минфина России от 09.11.2019 № 2н) (редакция от 16.10.2023) // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 26.12.2023).

36. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения» [Приказ Минфина России от 09.11.2019 № 2н) (редакция от 16.10.2023) // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 26.12.2023).

37. Международный стандарт аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» (пересмотренный, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения» [Приказ Минфина России от 09.11.2019 № 2н) (редакция от 16.10.2023) // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 26.12.2023).

38. Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства»

[Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н) (редакция от 16.10.2021) // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 26.12.2023).

39. Международный стандарт аудита 530 «Аудиторская выборка» [Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н) (редакция от 27.10.2021) // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 26.12.2023).

40. Международный стандарт аудита 620 «Использование работы эксперта аудитора» [Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н) (редакция от 16.10.2021) // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 26.12.2023).

41. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки [Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (редакция от 04.10.2023) // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 26.12.2023).

42. 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).

43. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (редакция от 11.07.2016) // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 01.12.2021).

44. 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).

45. 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).

46. 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).

47. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве [Приказ Минсельхоза России от 22.10.2008) // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 01.12.2023).

48. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат исчислению себестоимости продукции овцеводства [Приказ Минсельхоза России от 22.10.2008) // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 01.12.2023).

Диссертации

49. Выручаева, А.Е. Развитие бухгалтерского учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Выручаева Анна Евгеньевна ; Российский государственный аграрный университет - МСХА имени К.А. Тимирязева. – Москва, 2011. – 203 с. – Библиогр.: с. 190-203.

50. 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.

51. Гришкина, С.Н. Информационное обеспечение устойчивого

развития аграрного сектора экономики : диссертация на соискание ученой степени доктора наук / Гришкина Светлана Николаевна ; Всероссийский научно-исследовательский институт организации производства, труда и управления в сельском хозяйстве. – Москва, 2016. – 470 с. – Библиогр.: с. 354-400.

52. Захарова, Е.В. Управление биологическими активами в сельскохозяйственных организациях: специальность 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Захарова Елена Вячеславовна ; Удмуртский государственный университет. – Ижевск, 2009. – 165 с. – Библиогр.: с. 156-165.

53. Зюзин, Ю.И. Развитие методического обеспечения внешнего и внутреннего аудита биологических активов в сельскохозяйственных организациях : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Зюзин Юрий Игоревич ; Ростовский государственный экономический университет. – Ростов-на-Дону, 2011. – 193 с. – Библиогр.: с. 170-193.

54. 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.

55. Ситдикова, Л.Ф. Развитие учета биологических активов в сельскохозяйственных организациях : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Ситдикова Ландыш Фаритовна ; Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского . – Казань, 2013. – 174 с. – Библиогр.: с. 149-168.

Электронные ресурсы

56. Годовой отчет о состоянии системы и результатах внешнего контроля деятельности аудиторов и аудиторских организаций – членов СРО ААС за 2023 год / Саморегулируемая организация аудиторов Ассоциации «Содружество» : [сайт]. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://sroaas.ru/upload/d86/qqiio4r7vktk4wtpafp14fbsn915h3wxt/Godovoy-otchet-o-VKD-SRO-AAS-za-2023-god.pdf> (дата обращения: 01.12.2024).

57. Информационный ресурс СПАРК : [сайт]. – Москва, 2024. – Обновляется в течение суток. – URL: <http://www.spark-interfax.ru/> (дата обращения 25.12.2023). – Текст : электронный.

58. Правила организации и осуществлению внешнего контроля деятельности членов Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации : [сайт]. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: https://sroaas.ru/upload/iblock/e29/211123_Pravila-VKD_utv.red_ITOG.pdf (дата обращения: 04.06.2024).

Статьи

59. Аглиуллина, Н.И. Проблемы учета и контроля финансовых результатов в сельскохозяйственном предприятии / Н.И. Аглиуллина, Э.А. Осадчий // *Colloquium-journal*. – 2020. – № 7. – С. 47-52. – ISSN 2520-6990.

60. Алборов, Р.А. Проблемы развития учета и оценки биологических и земельных активов в сельском хозяйстве / Р.А. Алборов, С.М. Концевая, С.В. Козменкова // *Международный бухгалтерский учет*. – 2019. – № 8. – С. 859-871. – ISSN 2073-5081.

61. Бабугоева М.З., Совершенствование учета биологических активов и их отражение в финансовой / М.З. Бабугоева, А.Х. Тагузлов // *Известия Кабардино-Балкарского государственного аграрного университета*

им. В. М. Кокова. – 2020. № 2 (28). – С. 137-143. – ISSN 2411-3492.

62. Береза, А.О. Основные проблемы раскрытия информации о биологических активах в финансовой отчетности / А.О. Береза // Вестник ВГУ. – 2019. – № 2. – С. 85-88. – ISSN 1814-2966.

63. Булыга, Р.П. Трансформация методологии аудита в связи с использованием технологий блокчейн и DLT / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова // Учет. Анализ. Аудит. – 2021. – № 5 (8). – С. 6-13. – ISSN 2408-9303.

64. Булыга, Р.П. Классификация и стандартизация финансового контроля и аудита в Российской Федерации / Р.П. Булыга // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 5. – С. 10-17. – ISSN 2408-9303.

65. Борхунов, Н.А. Переход сельхозорганизаций на международные стандарты финансовой отчетности / Н.А. Борхунов, С.Н. Гришкина // Экономика сельского хозяйства России. – 2006. – № 11. – С. 38. – ISSN отсутствует.

66. Васильев, В.П. Учетно-аналитическое обеспечение оценки затрат на производство продукции в организациях аграрного сектора / В.П. Васильев, Е.В. Сидорчукова, Е.А. Коврякова // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 8-4 (85). – С. 849-853. – ISSN 1999-2300.

67. Гудкова, Е.А. Совершенствование оценки и бухгалтерского учета биологических активов / Е.А. Гудкова // Актуальные вопросы экономики и агробизнеса. – 2020. – № 1. – С. 97-101. – ISSN отсутствует.

68. Глушко, Е.В. Учетно-аналитическое обеспечение управления воспроизводством многолетних насаждений: источники финансирования / Е.В. Глушко // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. – 2020. – № 1. – С. 158-164. – ISSN отсутствует.

69. Глушко, Е.В. Методические приемы определения справедливой стоимости биологических активов / Е.В. Глушко, Е.В. Натарева // Управленческий учет. – 2019. – № 5. – С. 50-56. – ISSN 1814-8476.

70. Гришкина, С.Н. Проблемы бухгалтерского учета биологических активов / С.Н. Гришкина, А.А. Сурсякова // Современные фундаментальные и

- прикладные исследования. – 2016. – № 4 (23). – С. 256-263. – ISSN 2221-7797.
71. Демина, И.Д. Адаптация практического применения современных стандартов по бухгалтерскому учету / И.Д. Демина // Аудит. – 2023. – № 2 (186). – С. 60-63. – ISSN 2227-9288.
72. Демина, И.Д. Учет нематериальных активов и основных средств в организациях в условиях проведения Россией СВО / И.Д. Демина // Экономические науки. – 2023. – № 223. – С. 104-108. – ISSN 2072-0858.
73. Демина, И.Д. Особенности применения аналитических процедур при аудите консолидированной отчетности / И.Д. Демина, О.Е. Елатанцева // Экономические науки. – 2023. – № 223. – С. 109-115. – ISSN 2072-0858.
74. Демина, И.Д. Формирование системы контроля качества аудита в соответствии с национальными и международными стандартами аудиторской деятельности / И.Д. Демина, Т.И. Кришталева // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 42. – С. 51-57. – ISSN 2311-9381.
75. Кадыров, А.Р. Проблемы финансирования сельскохозяйственной организации / А.Р. Кадыров, О.А. Герасименко // The Scientific Heritage. – 2021. – № 62. – С. 3-6. – ISSN отсутствует.
76. Керимов, В.Э. Проблемы отражения объектов бухгалтерского учета по справедливой стоимости // Аудит. – 2020. – № 2. – С. 8-12. – ISSN 2227-9288.
77. Кесян, С.В. Отличительные особенности учета биологических активов в соответствии с МСФО И РСБУ / С.В. Кесян, Н.В. Кузнецова, С.С. Каменева [и др.] // Вестник Академии знаний. – 2021. – № 5 (46). – С. 172-183. – ISSN 2304-6139.
78. Кесян, С.В. Порядок учета биологических активов согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» / С.В. Кесян, О.И. Федосеева, Ю.Д. Ковалева [и др.] // ЕГИ. – 2022. – № 41 (3). – С. 452-456. – ISSN 2309-4788.
79. 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.

80. Комаров, А.А. Оценка состояния травостоя с помощью вегетационного индекса NDVI / А.А. Комаров // Известия Санкт-Петербургского государственного аграрного университета. – 2018. – № 2 (51). – С. 124-129. – ISSN 2078-1318.

81. Кузнецова, О.Н. Совершенствование классификации и оценки материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях / О.Н. Кузнецова, И.Г. Шарапиева // Социально-экономический и гуманитарный журнал Красноярского ГАУ. – 2021. – № 1 (19). – С. 3-19. – ISSN 2500-1825.

82. Криничная, Е.П. Развитие методики учета биологических активов в РФ на основе зарубежного опыта / Е.П. Криничная // Учет и статистика. – 2011. – № 1 (21). – С. 50-58. – ISSN 1994-0874.

83. Кругляк, З.И. Развитие методики учета государственной помощи в отрасли животноводства / З.И. Кругляк, В.Р. Кругляк // Вестник Академии знаний. – 2019. – № 5. – С. 124-129. – ISSN 2304-6139.

84. Кругляк, З.И. Многолетние плодовые насаждения как учетный объект: оценка и классификация / З.И. Кругляк // ЕГИ. с 2021. – № 5 (37). – ISSN 2309-4788.

85. Лебедин, П.А. Возможности и риски развития умных животноводческих ферм / П.А. Лебедин, Д.А. Степаненко // Стратегии бизнеса. – 2022. – № 10. – С. 256-258. – ISSN 2311-7184.

86. Лосева, А.С. Планирование в аудите / А.С. Лосева, И.В. Фецович // StudNet. – 2020. – № 5. – С. 331-335. – ISSN 2658-4964. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=42861948> (дата обращения: 12.12.2022).

87. Мамушкина, Н.В. Особенности проведения анализа и аудита с учетом особенностей деятельности субъекта и среды, в которой она осуществляется / Н.В. Мамушкина, С.Н. Козлов // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2018. – № 2. – С. 219-222. – ISSN 2309-1762.

88. Мельник, М.В. Постановка и развитие систем внутреннего контроля в экономических субъектах / М.В. Мельник // Аудит. – 2017. – № 12. – С. 3-9. – ISSN 2616-4310.

89. Мельник, М.В. Новые повороты учета, анализа и аудита / М.В. Мельник // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – № 5 (1). – С. 110-124. – ISSN 2408-9303.

90. Осипова, А.И. Животные на выращивании и откорме как объект бухгалтерского учета: понятие и классификация / А.И. Осипова // Экономика и социум. – 2020. – № 9 (76). – ISSN 2225-1545.

91. Осипова, А.И. Методика аудиторской проверки учета животных на выращивании и откорме / А.И. Осипова // Экономика и социум. – 2020. – № 1 (68). – ISSN 2225-1545.

92. Садченко, К.Г. Концепции формирования учетной политики организаций аграрно-промышленного комплекса / К.Г. Садченко // Вестник евразийской науки. – 2019. – № 1. – ISSN 2588-0101. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=38162927> (дата обращения: 12.12.2022).

93. Сафарян, М.С. Учет многолетних насаждений: российская и международная практика / М.С. Сафарян, О.В. Жердева // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2019. – № 11. – С. 25-27. – ISSN 2411-0450.

94. Ситнов, А.А. Роль внутреннего аудита в системе управления экономическим субъектом / А.А. Ситнов // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4. – С. 51-60. – ISSN 1028-5857.

95. Сидоренко, О.В. Учетно-аналитические аспекты воспроизводства и использования биологических активов молочного скотоводства / О.В. Сидоренко, Н.Н. Шабанникова // Вестник ОрелГАУ. – 2022. – №1 (94). – ISSN 2587-666X.

96. Соболева, О.А. Планирование аудита в соответствии с международными стандартами / О.А. Соболева, И.С. Богданович // Вестник Псковского государственного университета. Серия: Экономика. Право.

Управление. – 2018. – № 8. – С. 99-103. – ISSN 2413-4708.

97. Степанян, С.С. Особенности аудита биологических активов / С.С. Степанян // ЭКОНОМИКА БИЗНЕС БАНКИ – 2021. – № 05 (55). – С. 71-79. – ISSN 2304-9596.

98. Степанян, С.С. Биологические ресурсы как отдельный вид активов в финансовой отчетности / С.С. Степанян // Экономика и предпринимательство. – 2022. – № 3. – С. 1069-1073. – ISSN 1999-2300.

99. 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.

100. 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.

101. 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.

102. 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.

103. Степанян, С.С. Направления обеспечения качества аудита биологических активов в сельскохозяйственных организациях / С.С. Степанян // Human Progress / Человеческий прогресс. – 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: 12.12.2024).

104. Степанян, С.С. Специфика учета и оценки биологических активов в современных условиях / И.Д. Демина, С.С. Степанян // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2024. – № 10. Т. 10. – С. 122-128. – ISSN 2227-3891.

105. Столярова, Е.А. Проблемы оценки биологических активов по справедливой стоимости / Е.А. Столярова, О.В. Жердева // Новая наука: От идеи к результату. – 2015. – № 7. – С. 223-227. – ISSN 2412-9755.

106. Точиева, Л.К. Учёт биологических активов. / Л.К. Точиева, Ж.Б. Галаева // Colloquium-journal. – 2019. – № 2. – С. 26-28. – ISSN 2520-6990.

107. Терехов, А.М. Рекомендации по трансформации специализированной бухгалтерской отчетности по биологическим активам сельского хозяйства / А.М. Терехов, И.Е. Мизиковский, А.В. Терехова // Агропродовольственная политика России. – 2015. – № 8. – С. 56-59. – ISSN 2227-0280.

108. Терехов, А.М. Особенности экономического анализа и учета биологических активов / А.М. Терехов, А.О. Овчаров // Вопросы управления. – 2019. – № 4. – С. 137-141. – ISSN 2304-3369.

109. Тхамокова, С.М. Особенности учета в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» / С.М. Тхамокова // Известия Кабардино-Балкарского государственного аграрного университета им. В. М. Кокова. – 2019. – № 2 (24). – С. 146-152. – ISSN 2411-3492.

110. Хахонова, Н.Н. Принципы организации системы внутреннего аудита в холдингах / Н.Н. Хахонова, Е.П. Щербакова // Учет и статистика. – 2010. – № 4. – С. 59-62. – ISSN 1994-0874.

111. Хоружий, Л.И. Аудит затрат на производство в сельском хозяйстве /Л.И. Хоружий, Е.В. Бобкова // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 9. – С. 30-39. – ISSN 1727-8058.

112. Яковлева, Я.С. Биологические активы в российской и

международной практике / Я.С. Яковлева // Экономика и бизнес. – 2020. – № 8. – С. 204-208. – ISSN 2411-0450.

Иностранные источники

113. Argiles-Bosch, J.M. A comparative study of difficulties in accounting preparation and judgement in agriculture using fair value and historical cost for biological assets valuation / J.M. Argiles-Bosch, A.S. Alibrech, J.A. Garcia-Bladon // *Revista de Contabilidad*. – 2012. – № 15. – P. 109-142. – ISSN отсутствует.

114. Beisenbaeva, A.K. Reflection of information on biological assets and agricultural products in the financial statements / A.K. Beisenbaeva, A.U. Abdimoldaeva // *Innovative scientific research*. – 2021. – № 11-1 (13). – P. 186-192. – ISSN 2713-0010. – Текст : электронный. – DOI 10.5281/zenodo.5732724. – URL: <https://zenodo.org/records/5732724> (дата обращения: 10.09.2022).

115. Bohusova, H.D. Biological assets reporting: is the increase in value caused by the biological transformation revenue / H.D. Bohusova, P.K. Svoboda, D.R. Nerudova // *Agricultural Economics-Czech*. – 2012. – № 58. – P. 520-532. – ISSN 0139-570X.

116. Kieso, D.E. Biological assets. / D.E. Kieso, J.J. Weygant, T.D. Warfield // *John Wiley & Sons*. – 2020. – № 15. – P. 1608-16012. – ISSN 2329-3284.

117. Maina, P.N. Small and medium-sized entities in the agricultural sector: Fair value reporting challenges / P.N. Maina, H.C. Wingard // *Agrekon*. – 2013. – № 52. – P. 52-74. – ISSN 0303-1853.

118. Marion, J.C. Contabilidade rural, contabilidade agricola, contabilidade pecuaria, imposto de renda pessoa iuridica / J.C. Marion // *Atlas*. – 2018. – № 12. – P. 280-285. – ISBN 9780-85-224-8761-5.

119. Martins, V.G. Relevancia e representagao fidedigna na mensuragao de ativos biologicos a valor justo por empresas listadas na BM&FBovespa /

V.G. Martins, M.A. Machado, A.L. Callado // Revista Contemporanea de Contabilidade. – 2014. – № 11. – P. 163-188. – ISBN 1807-1821.

120. Mates, D. Biological assets and the agricultural products in the context of the implementation of the IAS 41: A case study of the Romanian agro-food system / D. Mates, V. Grosu, E. Hlaciuc // Archives of Biological Sciences. – 2015. – № 67. – P. 705-714. – ISSN 0354-4664.

Приложение А
(информационное)

Рабочий документ аудитора «Предварительный анализ системы внутреннего контроля (СВК) сельскохозяйственной организации»

Таблица А.1 – Общая информация об аудите сельскохозяйственной организации

Общая информация	Описание
Клиент	ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4»
Договор	Договор оказания аудиторских услуг № 1
Период аудиторской проверки	2023 год
Подготовил	Степанян С.С.
Проверил	Иванов И.И.
Дата подготовки данного рабочего документа	01.03.2024
Дата проверки данного рабочего документа	04.03.2024

Источник: составлено автором.

Порядок использования рабочего документа аудитора

Мы в качестве аудитора выявляем и получаем понимание системы внутреннего контроля и выявляем средств контроля для минимизации рисков существенного искажения.

Проведение только опроса не является достаточной процедурой для понимания системы внутреннего контроля и выявленных средств контроля в отношении рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий сельскохозяйственной организации.

Аудитор обязан документировать выявленные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок в рабочих документах.

Получение представления о компонентах системы внутреннего контроля является важным этапом процесса планирования, поскольку помогает нам выявить события и условия, которые оказывают влияние на подверженность предпосылок искажениям (значимые события и условия) и могут иметь всеобъемлющее влияние на подверженность финансовой отчетности искажениям.

Данный рабочий документ предназначен для использования на этапе начальном этапе планирования. Вместе с тем, в ходе проведения аудита необходимо постоянно пересматривать и уточнять понимание компонентов системы внутреннего контроля исходя из результатов выполняемых процедур и поступающей информации. В случае, если аудитор получает новую информацию о компонентах системы внутреннего контроля, то необходимо определить влияние данной информации на понимание и оценку контрольной

среды, и другие компоненты системы внутреннего контроля. Также возникает необходимость определить влияние обновлений в оценках на выявление рисков существенного искажения и стратегию аудита. В таком случае необходимо внести обновления в данный рабочий документ аудитора.

Повторный аудит

Является ли данный аудит повторным? Если, да, необходимо указать выявленные недостатки системы внутреннего контроля в ходе аудита прошлых лет.

Ответ аудитора: Аудит финансовой отчетности ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» проводится впервые в соответствии с заключенным договором об оказании аудиторских услуг № 1.

Контрольная среда

В ходе процедур аудитор получает представление о компоненте контрольной среды.

Для каждого из элементов компонента контрольной среды необходимо рассматривать характеристики, приведенные в данном рабочем документе. В зависимости от характера деятельности, размера и сложности организационной структуры компании виды и формализация внедренных руководством в рамках контрольной среды процессов и средств контроля, могут различаться, однако, как правило, данные характеристики должны присутствовать (пусть и в неформальном виде) в контрольной среде, обеспечивающей предотвращение или обнаружение и исправление существенных искажений. Перечень характеристик, приведенных в данном рабочем документе аудитора, не является исчерпывающим, и необходимо рассматривать любые дополнительные характеристики, не указанные, но присущие сельскохозяйственной организации.

Следует начинать понимание контрольной среды с анализа влияния на контрольную среду факторов риска, выявленных в ходе процедур в отношении принятия и продолжения отношений с клиентами и принятия и выполнения определенных заданий.

Далее рассмотрим корпоративную культуру организации и приверженность руководства честности и этическим ценностям. Для этого необходимо получить ответы на следующие вопросы:

1) Действует ли в сельскохозяйственной организации кодекс корпоративной этики или эквивалентная политика, информация о которых доводится до сведения всех сотрудников и соблюдение которых контролируется?

Ответ аудитора: В ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» разработан и внедрен кодекс корпоративной этики, который мы запросили и получили в ходе аудиторской проверки.

Кодекс этики определяет основные принципы и нормы поведения для своих

сотрудников. Включаются различные аспекты деятельности, включая отношения между коллегами, взаимодействие с клиентами и партнерами, а также вопросы экологии и социальной ответственности.

Каждый новый сотрудник обязан ознакомиться с Кодексом поведения и подтвердить ознакомление с ним. Подпись оформляется в трудовом соглашении, где сотрудник ставит галочку в графе, что он ознакомился с кодексом корпоративной этики. В случае внесения изменений в кодекс корпоративной этики все действующие сотрудники организации обязаны ознакомиться с изменениями.

Информация о таких документах обычно доводится до сведения всех сотрудников через внутренние коммуникационные каналы, такие как:

- ежедневная информационная рассылка, в которой освещаются последние новости о развитии бизнеса и достижениях организации, новости в смежных с деятельностью организации отраслях. Распространяется по электронной почте;
- личные встречи;
- корпоративный веб-сайт.

Основной акционер и руководство принимают участие в развитии корпоративной культуры. Члены Совета директоров организации имеют высокую квалификацию и большой опыт работы в сельскохозяйственном бизнесе, в том числе опыт работы в организации - более 10 лет.

2) Принимает ли руководства дисциплинарные меры в ответ на отклонение от утвержденных внутренних правил и процедур, в том числе по отношению биологических активов. Если да, то какие?

Ответ аудитора: При выявлении нарушений внутренних правил руководство ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» применяет следующие дисциплинарные меры:

- замечания;
- выговор;
- увольнение по соответствующим основаниям.

3) Функционирует ли «горячая линия» для сообщения информации о фактах недобросовестных действий (включая недобросовестные действия в отношении биологических активов), контролирует поступающие сигналы и надлежащим образом на них реагирует?

Ответ аудитора: На текущий момент отсутствует «горячая линия» для сообщения информации о фактах недобросовестных действий. Однако руководство организации выработало культуру открытого общения, и все сотрудники осознают, что они могут

беспрепятственно сообщить о любых недобросовестных действиях ключевому управленческому персоналу организации. Ключевой управленческий персонал и ключевые заинтересованные стороны очень серьезно относятся к поддержанию высоких этических ценностей, и руководство принимает серьезные меры ко всем недобросовестным действиям, включая мошенничество. В частности, конечный контролирующий акционер вовлечен в повседневную деятельность организации и принятие ключевых решений. Контролирующий акционер лично посещает мероприятия организации, и сотрудники имеют возможность задать ему свои вопросы и поделиться своими проблемами.

Руководству не известно о каких-либо фактах мошенничества в текущем проверяемом периоде.

4) Распределены ли полномочия и зоны ответственности у аудируемого лица?

Ответ аудитора: Полномочия распределены с целью разделения обязанностей между сотрудниками, что помогает предотвратить конфликт интересов и обеспечивает надлежащий уровень контроля.

5) Разработаны ли соответствующие стандарты и процедуры подбора, обучения, мотивации, оценки, продвижения по службе, компенсации, перевода или увольнения персонала?

Ответ аудитора: В ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» действуют надлежащие стандарты и процедуры найма и обучения персонала. Найм персонала осуществляется в соответствии со штатным расписанием, утвержденным генеральным директором. Опыт и характеристики персонала учитываются при оценке конкретного кандидата. ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» имеет кадровую политику, описывающую обязанности персонала.

Персонал регулярно проходит обучение по своим функциям в ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4». При необходимости организуются внутренние тренинги (например, когда вводится в эксплуатацию новое оборудование, технология). Мы убедились, что сотрудники отделов, связанных с формированием отчетности, регулярно проходят обучение.

Отмечается низкая текучесть кадров среди сотрудников бухгалтерии и ИТ-подразделений. Бухгалтерский персонал имеет соответствующую подготовку и четкое понимание работы, для которой они назначены.

6) Обладают ли необходимой компетенцией сотрудники финансового и ИТ отделов, связанные с учетом биологических активов?

Ответ аудитора: В ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» постоянно осуществляются мероприятия по повышению качества работы финансового и ИТ отдела.

Исходит из принципа, что на рабочих местах должны находиться только хорошо подготовленные квалифицированные специалисты. Это достигается посредством следующих мероприятий:

- строгий отбор кандидатов при приеме на работу (с проведением обязательного тестирования на профессиональные темы, собеседований с представителем службы персонала и непосредственным руководителем, при подборе кандидатов на ключевые вакансии предусмотрено согласование кандидата вплоть до финансового директора, сбор рекомендаций с предыдущих мест работы и так далее);
- ежегодное обучение сотрудников;
- посещение сотрудниками семинаров, тренингов, конференций;
- регулярный разбор ошибок; в случае выявления однотипных ошибок разрабатываются инструкции с подробным описанием алгоритма работы;
- обязательная обратная связь «руководитель-работник».

7) Внедрены ли в организации должностные инструкции для сотрудников, которые связаны с учетом биологических активов?

Ответ аудитора: Для всех категорий сотрудников имеются письменные должностные инструкции, но после прочтения их должны подписывать только специалисты; другие работники (особенно производственные работники в фермерских хозяйствах) ознакомлены с должностными инструкциями при приеме на работу без подписи.

Должностные инструкции помогают обеспечить четкое разграничение полномочий и способствуют эффективной организации труда.

Процесс оценки рисков

Для получения представления о процессе оценки рисков организации необходимо получить ответы на следующие вопросы:

1) Какие сотрудники являются ответственным за проведение оценки рисков?

Ответ аудитора: Ответственными за проведение оценки рисков являются специалисты отдела внутреннего контроля, риск-менеджмента, а также руководители соответствующих подразделений. Указанные сотрудники имеют достаточную квалификацию и доступ к необходимой информации.

2) Какие исходные данные были использованы при оценке рисков?

Ответ аудитора: Исходные данные включают финансовую отчетность, данные внутреннего аудита, отчеты, экспертные оценки нормативные требования.

3) Какие критерии были использованы для оценки вероятности и воздействия

рисков?

Ответ аудитора: Используются разные критерии, которые могут включать финансовые потери, влияние на репутацию, степень воздействия на операционную деятельность, правовые последствия и так далее.

4) Формируется ли карта рисков в организации?

Ответ аудитора: В ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» нет формальной и утвержденной политики управления рисками. Руководство находится в процессе формализации процедур в определенных документально оформленных политиках и на данном этапе не формирует карту рисков.

5) Какие ключевые риски были идентифицированы в отношении биологических активов?

Ответ аудитора: Выделены следующие основные риски в отношении биологических активов:

- риск хищения биологического актива в результате сговора сотрудников;
- риск некорректного определения допущений при оценке биологического актива.

6) Были ли разработаны планы по управлению рисками и их реализации?

Ответ аудитора: На основе оценки рисков были разработаны планы по управлению рисками, которые включают конкретные шаги по минимизации или устранению выявленных рисков, а также назначены ответственные за их выполнение.

Контрольные процедуры

Для получения представления о контрольных процедурах организации необходимо получить ответы на следующие вопросы:

1) Какие контрольные процедуры существуют внутри сельскохозяйственной организации для снижения рисков в отношении биологических активов?

Ответ аудитора: В таблице А.2 представлены общие контрольные процедуры ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» в отношении биологических активов.

Таблица А.2 – Общие контрольные процедуры ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» в отношении биологических активов

Форма отчетности	Раздел отчетности	Описание контрольной процедуры
1	2	3
Отчет о финансовом положении	Внеоборотные биологические активы и основные средства	Сверка ведомости начисления амортизации с суммой указанной в отчетности
		Проверка проведения инвентаризаций и правильность оформления

Продолжение таблицы А.2

1	2	3
Отчет о финансовом положении	Материальные запасы, оборотные биологические активы	Анализ изменений в структуре запасов/оборотных биологических активов и их сумме остатков в разрезе видов материалов за отчетный период
		Проверка проведения инвентаризаций по материалам, оборотным биологическим активам, готовой продукции и правильность ее оформления

Источник: составлено автором.

Нами были выявлены средства контроля по учету биологических активов ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4», которые представлены в таблице А.3.

Таблица А.3 – Средства контроля по учету биологических активов ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4»

Показатель	Перемещение коров между группами осуществляется на основании акта на перевод животных	Выбытие коров учитывается на основании акта выбытия коров/товарных накладных	Инвентаризация коров происходит один раз в год
Тип контроля	Ручной	Ручной	Ручной
Частота	Дневной	Дневной	Годовой
Ответственные сотрудники	Бригадир, зоотехник, заведующий фермой	Оператор, ветеринарный врач и заведующий фермой	Главный бухгалтер
Используемые документы	Акт на перевод животных из группы в группу	Акт на выбраковку; товарно-транспортные накладные	Акт инвентаризации

Источник: составлено автором.

2) Какие сотрудники являются ответственными?

Ответственными сотрудниками являются главный бухгалтер, оператор, ветеринарный врач, заведующий фермой, зоотехник, бригадир.

3) Какая периодичность установлена контрольных процедур в отношении биологических активов?

Ответ аудитора: Периодичность контрольных процедур зависит от особенностей процедуры и представлена в таблице А.4.

Таблица А.4 – Периодичность контрольных процедур ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4»

Контрольная процедура	Периодичность
1	2
Перемещение коров между группами осуществляется на основании акта на перевод животных	Дневной

Продолжение таблицы А.4

1	2
Выбытие коров учитывается на основании акта выбытия коров/товарных накладных	Дневной
Инвентаризация коров происходит один раз в год	Годовой

Источник: составлено автором.

4) Имеются ли следы контроля?

Ответ аудитора: Они могут быть как физическими, так и электронными, и служат для проверки соответствия деятельности установленным стандартам и процедурам. Вот несколько примеров следов контроля: подписи на документах, инвентаризационные описи, отчеты о проведенной сверке и так далее.

Процесс информационного взаимодействия в организации

Необходимо получить представление и оценку того, как организация сообщает значительные вопросы, которые способствуют подготовке финансовой отчетности, и информирует о соответствующих обязанностях по подготовке отчетности, а том числе:

- между сотрудниками организации, включая информирование о функциях и обязанностях по подготовке финансовой отчетности;
- между руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- информационное взаимодействие с третьими сторонами, например, с регулируемыми органами.

Для формирования понимания процесса информационного взаимодействия необходимо получить ответы на следующие вопросы:

1) Руководство использует ли эффективную процедуру доведения со сведения сотрудников информации об их обязанностях и ответственности за выполнение функций контроля?

Ответ аудитора: Для всех категорий сотрудников имеются письменные должностные инструкции, но после прочтения их должны подписывать только специалисты; другие работники (особенно производственные работники в фермерских хозяйствах) ознакомлены с должностными инструкциями при приеме на работу без подписи. Должностные инструкции помогают обеспечить четкое разграничение полномочий и способствуют эффективной организации труда.

2) Вопросы, связанные с разработкой и внедрением учетной политики и новых/измененных стандартов бухгалтерского учета в отношении биологических активов, доводятся ли до сведения соответствующих сотрудников?

Ответ аудитора: Информация обычно доводится до сведения всех сотрудников через

внутренние коммуникационные каналы, такие как:

- ежедневная информационная рассылка, в которой освещаются последние новости о развитии бизнеса и достижениях организации, новости в смежных с деятельностью организации отраслях, распространяется по электронной почте;

- личные встречи;

- корпоративный веб-сайт.

3) Организация информирует ли третьи стороны (напр., клиентов, поставщиков) о действующих стандартах и этических принципах?

Ответ аудитора: При необходимости ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» информирует третьи стороны о действующих стандартах и этических принципах.

Процесс мониторинга системы внутреннего контроля в организации

Необходимо получить представление о следующем:

- постоянные действия и отдельные оценки с целью мониторинга эффективности средств контроля;

- как недостатки системы внутреннего контроля выявляются и устраняются.

Необходимо получить представление об источниках информации, используемых в процессе мониторинга системы внутреннего контроля, и о том, как руководство анализирует, достаточно ли надежна такая информация.

1) Доводятся ли до сведения руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление результаты оценки системы внутреннего контроля (в том числе в отношении операций с биологическими активами)?

Ответ аудитора: Регулярно доводятся до Комитета по аудиту Совета директоров результаты оценки системы внутреннего контроля. Члены Совета директоров организации имеют высокую квалификацию и большой опыт работы в сельскохозяйственном бизнесе, в том числе опыт работы в организации – более 10 лет. В 2023 году изменений в ключевом управленческом персонале по сравнению с 2022 г. не произошло.

2) Действуют ли в организации правила и процедуры для обеспечения своевременного принятия мер по устранению отклонений в работе средств контроля?

Ответ аудитора: В ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» разработаны и приняты процедуры и правила для своевременного принятия мер по устранения выявленных недостатков системы внутреннего контроля.

3) Служба внутреннего аудита или другой отдел регулярно анализирует ли эффективность системы внутреннего контроля?

Ответ аудитора: Регулярно служба внутреннего аудита проводит анализ эффективности системы внутреннего контроля.

4) Комитет по аудиту обеспечивает ли эффективный надзор за процессом подготовки внешней финансовой отчетности организации и функционированием системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности?

Ответ аудитора: Да, комитет по аудиту играет ключевую роль в обеспечении эффективного надзора за процессом подготовки внешней финансовой отчетности организации и функционированием системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности. В его обязанности обычно входят: надзор за процессом финансовой отчетности; взаимодействие с внутренним аудитом; надзор за системой внутреннего контроля и так далее.

Заключение

В данном разделе необходимо сформировать общие выводы по проведенным процедурам.

Ответ аудитора: Таким образом, в ходе аудита системы внутреннего контроля операций с биологическими активами ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4» были предложены аудитором следующие рекомендации:

- Разработать, внедрить и довести до ответственных лиц политику по управлению рисками.
- Составить карту рисков, назначить ответственных лиц и периоды обновления.
- Внедрить «горячую линию» для сообщения информации о фактах недобросовестных действий, а также обеспечить функционирование «горячей линии» путем контроля поступающих сигналов. Учитывая особенности биологических активов, внедрение «горячей линии» снизит вероятность возникновения недобросовестных действий.

Приложение Б
(информационное)

Рабочий документ аудитора «Проверка состояния системы внутреннего контроля операций с биологическими активами»

Таблица Б.1 – Общая информация и описание

Общая информация	Описание
Клиент	ПАО «Сельскохозяйственный производитель 4»
Договор	Договор оказания аудиторских услуг № 1
Период аудиторской проверки	2023 год
Процедура	Проверка состояния системы внутреннего контроля операций с биологическими активами
Подготовил	Степанян С.С.
Проверил	Иванов И.И.
Дата подготовки данного рабочего документа	01.03.2024
Дата проверки данного рабочего документа	04.03.2024

Источник: составлено автором.

Разработанный тест по оценке состояния системы внутреннего контроля операций с биологическими активами представлен в таблице Б.2.

Таблица Б.2 – Тест по оценке состояния системы внутреннего контроля операций с биологическими активами

Перечень аудиторских процедур	Применимо? (да/нет/частично)	Баллы (0-10)	Выводы аудитора
1	2	3	4
1) Контрольная среда			
1) В организации действует кодекс корпоративной этики или эквивалентная политика, информация о которых доводится до сведения всех сотрудников и соблюдение которых контролируется	да	8	Требуется доработка
2) Руководство принимает соответствующие дисциплинарные меры в ответ на отклонение от утвержденных правил и процедур или нарушение кодекса корпоративной этики	да	10	Соответствует

Продолжение таблицы Б.2

1	2	3	4
3) В корпоративной культуре организации особое внимание уделяется честности и соблюдению этических ценностей. Высшее руководство следует самым высоким стандартам и своим поведением подает пример другим	да	8	Соответствует
4) Руководство обеспечивает функционирование «горячей линии» для сообщения информации о фактах недобросовестных действий, контролирует поступающие сигналы и надлежащим образом на них реагирует	нет	0	Рекомендация по внедрению
5) Процесс информационного взаимодействия, принятый в организации, предусматривает постоянное информирование сотрудников об изменениях в корпоративной политике и корпоративной культуре	да	10	Соответствует
6) Обладают ли необходимой компетенцией сотрудники финансового и ИТ отделов, связанные с учетом биологических активов?	да	9	Соответствует
7) Внедрены ли в организации должностные инструкции для сотрудников, которые связаны с учетом биологических активов?	да	6	Часть работников не обязаны подписывать должностные инструкции
2) Оценка рисков			
1) Определены ответственные сотрудники за проведение оценки рисков	да	7	Соответствует
2) Идентифицированы ли ключевые риски в отношении биологических активов	да	9	Соответствует
3) Анализируется ли изменения норм законодательства в отношении рисков	да	7	Требуется доработка подхода
4) Определена периодичность обновления выявленных рисков	нет	8	Соответствует
5) Формируется карта рисков	нет	0	Рекомендация по внедрению
6) Разрабатываются ли планы по устранению рисков	да	5	Требуется доработка

Продолжение таблицы Б.2

1	2	3	4
3) Контрольные процедуры			
1) Разработаны ли контрольные процедуры в отношении биологических активов	да	7	Соответствует
2) Определены ответственные сотрудники за выполнение контрольных процедур по биологическим активам	да	9	Соответствует
3) Документированы следы контроля в отношении биологических активов	да	7	Соответствует
4) Наличие процедуры по инвентаризации биологических активов	да	9	Соответствует
5) Производится ли сверка данных учета с данными инвентаризации	да	9	Соответствует
6) Определены материально ответственные сотрудники по биологическим активам	нет	0	Рекомендация по внедрению
7) Утверждены формы первичных документов	да	9	Соответствует
8) Бухгалтерский учет ведут лица, не имеющие доступа к материальным ценностям	нет	0	Рекомендация по внедрению
9) В учетной политике определены основные положения учета биологических активов	да	6	Требуется детализация
4) Процесс информационного взаимодействия			
1) Руководство использует эффективную процедуру доведения со сведения сотрудников информации об их обязанностях и ответственности за выполнение функций контроля, включая модели ожидаемого и недопустимого поведения	да	9	Соответствует
2) Открытые каналы обмена информацией для обеспечения предоставления информации об исключениях и принятия ответных мер	да	8	Соответствует
3) Вопросы, связанные с разработкой и внедрением учетной политики и новых/измененных стандартов бухгалтерского учета, доводятся до сведения соответствующих сотрудников	да	7	Соответствует

Продолжение таблицы Б.2

1	2	3	4
5) Процесс мониторинга системы внутреннего контроля			
1) Результаты регулярной оценки системы внутреннего контроля доводятся до сведения руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление.	да	8	Соответствует
2) Организация отслеживает выполнение процедур учета и контроля биологических активов	да	7	Соответствует
3) Проводятся ли регулярные внутренние аудиты системы внутреннего контроля в отношении биологических активов	да	9	Соответствует
4) Отслеживаются исправления выявленных недостатков в учете и оценке биологических активов	да	10	Соответствует
5) Результаты мониторинга используются для корректировки контрольных процедур и снижения рисков	да	8	Соответствует
Итого баллов	Итоговая оценка	209	Средний

Источник: составлено автором.

Для определения уровня системы внутреннего контроля составлена таблица Б.3.

Таблица Б.3 – Градация для определения уровня системы внутреннего контроля

Уровень согласно градации	Набранные баллы
Низкий	0-150
Средний	150-225
Высокий	225- 300

Источник: составлено автором.

Приложение В
(информационное)

Рабочий документ аудитора «Стратегия аудита сельскохозяйственной организации»

Таблица В.1 – Общая информация и описание

Общая информация	Описание
Клиент	ПАО «Сельскохозяйственный производитель 5»
Договор	Договор оказания аудиторских услуг № 2
Период аудиторской проверки	2023 год
Подготовил	Степанян С.С.
Проверил	Иванов И.И.
Дата подготовки данного рабочего документа	01.03.2024
Дата проверки данного рабочего документа	04.03.2024

Источник: составлено автором.

1) Объем работы

Опишите объем предстоящей проверки.

Ответ аудитора: Мы привлечены к выполнению аудиторских процедур в отношении консолидированной финансовой отчетности компании ПАО «Сельскохозяйственный производитель 2» и его дочерних организаций (далее «Группа») за год по 31 декабря 2023г., составленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Указанный проект является аудитом третьего года. Мы проводим аудит в соответствии с международными стандартами аудита.

2) Результаты предварительных процедур по проекту

Были выполнены процедуры по принятию клиента? Какая оценка риска была присвоена данному проекту?

Ответ аудитора: Мы выполнили процедуры по продолжению взаимодействия по проекту, по итогам процедур проекту нами был присвоен «высокий» риск. Нами проанализированы все риски, выявленный при процедуре принятия клиента на продолжение сотрудничества и разработаны ответы на данные риски.

3) Вопросы независимости

Опишите выполненные процедуры по вопросам независимости аудиторской организации и членов аудиторской команды? Были выявлены угрозы независимости?

Ответ аудитора: Мы выполнили следующие процедуры:

- Получили подтверждение по вопросам независимости у руководства аудируемого лица.

- Все члены аудиторской команды и привлеченные эксперты подтвердили свою независимость.

- Рассмотрели архив базы оказанных услуг. Иные услуги кроме аудита не были оказаны.

По итогам выполнения наших процедур мы не обнаружили случаи, которые могли привести к возникновению угрозы независимости.

4) Определение уровня существенности

Перечислите основных пользователей финансовой отчетности. Какая база для расчета уровня существенности применяется? Представьте расчет уровня существенности.

Ответ аудитора: Прямыми пользователями консолидированной финансовой отчетности Группы являются следующие лица:

- держатели облигаций;
- российские коммерческие банки;
- акционеры и руководство аудируемого лица.

Пользователи финансовой отчетности обращают особое внимание на показатель прибыли до вычета процентов, налогов, износа и амортизационных отчислений и считают его ключевым финансовым индикатором в отношении выполнения аудируемым лицом финансовых обязательств и устойчивости операционных финансовых показателей. В таблице В.2 представлен расчет существенности.

Таблица В.2 – Расчет существенности ПАО «Сельскохозяйственный производитель 5»

Показатель	Процент	Данные за 12 месяцев 2023 года, в тысячах евро
Прибыль до вычета процентов, налогов, износа и амортизационных отчислений (базовый показатель)	100	190 750
Уровень существенности (рассчитывается от базового показателя)	2,8	5 341
Существенность для аудиторских процедур (рассчитывается от уровня существенности)	50	2 671
Явно незначительная величина (рассчитывается от уровня существенности)	5	267

Источник: составлено автором, финансовые данные условны.

Были рассмотрены факторы, оказывающее влияние на расчет уровня существенности:

- У аудируемого лица небольшое количество акционеров, которые активно участвует в операционной деятельности бизнеса (фактор для уменьшения диапазона

процента уровня существенности).

- Облигации аудируемого лица обращаются на бирже. Объем торгов является несущественным, облигации находятся во владении ограниченного количества инвесторов. В условиях облигаций отсутствуют финансовые ковенанты, что рассматривается фактором для увеличения диапазона процента уровня существенности.

- Аудируемое лицо ведет свою деятельность в экономической среде без существенных динамичных изменений за 2023 год, не было сделок, слияний и поглощений, новых бизнес-процессов, что является фактором для увеличения диапазона процента уровня существенности.

- Группа имеет жизнеспособную бизнес-модель и инвестирует в собственные заводы по переработке молока для обеспечения стабильной закупочной цены на сырое молоко; Группа также обеспечивает себя кормами собственного производства. Тем не менее у Группы наблюдаются определенные риски по непрерывности деятельности (фактор для снижения диапазона процента уровня существенности).

- Группа зависит от внешних заимствований (банковские кредиты) для финансирования текущих и инвестиционных операций, но в целом финансирование ограничено определенным количеством государственных контролирующих банков (фактор для увеличения процента уровня существенности).

- Не было обнаружено существенных ошибок в ходе аудиторских проверок прошлых периодов в отношении рутинных классов операций, и мы не ожидаем выявления таких ошибок в аудите текущего периода (фактор для увеличения диапазона процента уровня существенности).

- Для всех оценочных значений в отношении расчета справедливой стоимости привлекаются эксперты для более детальной проверки расчета справедливой стоимости, включая тестирование всех ключевых допущений (фактор для увеличения диапазона процента уровня существенности).

- Не было выявлено проблем с недобросовестностью руководства и не было обнаружено фактов мошенничества. В 2023 г. не было изменений в ключевом управленческом персонале и персонале, вовлеченном в подготовку консолидированной финансовой отчетности (фактор для увеличения диапазона процента уровня существенности).

Таким, образом, общая оценка значения диапазона – 2,8% является разумной на основании вышеприведенного анализа.

5) Система внутреннего контроля и риски мошенничества

Необходимо сформировать мнение о системе внутреннего контроля. Выявлены ли

были индикаторы риска мошенничества.

Ответ аудитора: Основываясь на нашем понимании и выполненных процедурах в отношении ключевых элементов контрольной среды Группы, мы пришли к заключению, что система внутреннего контроля Группы позволяет предотвращать, выявлять и исправлять искажения.

Согласно заявлению руководства Группы, им неизвестно о каких-либо фактах мошенничества в 2023 г. Руководство Группы также считает, что признание выручки не является риском мошенничества в отношении консолидированной финансовой отчетности.

б) Существенные риски и риски мошенничества

Необходимо провести оценку рисков и выделить существенные риски и риски недобросовестных действий (мошенничества).

Ответ аудитора: Рассмотрим риски в отношении признания выручки. Некорректное признание выручки не является риском мошенничества или существенным риском ввиду следующих причин:

- в соответствии с текущей политикой вознаграждения персонала вознаграждение персонала зависит от выполнения количественных показателей, например, увеличения надоев, урожайности, а не финансовых показателей;
- отсутствовали продаж в отношении которых использовались наличные денежные средства;
- Группа осуществляет продажу молока относительно ограниченному количеству покупателей, в договорах отсутствуют необычные или сложные условия реализации;
- Группа осуществляет продажу зерновой и прочей сельскохозяйственной продукции по договорам купли-продажи ограниченному числу покупателей; в договорах отсутствуют необычные или сложные условия реализации;
- выручка не является ключевым индикатором для пользователей консолидированной финансовой отчетности, поскольку величина выручки относительно ниже по сравнению с величиной активов Группы в связи с тем, что Группа продолжает активно инвестировать в рост своей деятельности в то время как такой рост деятельности не сразу ведет к увеличению выручки;
- генеральный директор (одновременно и основной акционер) участвует в переговорах с ключевыми покупателями по ценам на молоко, а также отслеживает динамику цен на основные виды с/х продукции;
- у руководства Группы мало возможностей и стимулов для манипуляции показателями выручки для корректировки прибыли в то время как результаты Группы

более чувствительны к изменениям справедливой стоимости биологических активов и с/х продукции;

- мы не обнаружили никаких ошибок в отношении выручки в прошлые периоды;
- для биологических активов и существенной доли с/х продукции выручка признается посредством переоценки, соответственно ограничена мотивация для фальсификации выручки.

Мы также рассмотрели вопрос о том насколько применим анализ Группы ко всем источникам выручки. 86% продаж Группы представлены продажами биологических активов, включая сырое молоко и сельскохозяйственной продукцией, в отношении которых вышеуказанный анализ является полностью применимым. 13% продаж Группы представлены продажами переработанной молочной продукцией. 1% - прочая выручка. Мы полагаем, что вышеуказанный анализ является применимым для всех продаж.

Следующий риск - некорректные допущения и ошибки в оценке биологических активов (животные) – риск недобросовестных действий (риск обхода системы контроля руководством). Модели справедливой стоимости биологических активов очень чувствительны к ключевым допущениям. Руководство Группы может использовать некорректные допущения в моделях в целях манипуляции показателя прибыли для достижения выполнения финансовых ковенантов, выполнение которых связано с данным показателем (предусмотрено в кредитных договорах). Мы выполним следующие аудиторские процедуры для покрытия данного риска:

- понимание контрольных процедур на уровне руководства для покрытия данного риска;
- детальная проверка моделей справедливой стоимости и проверка согласованности методологии, используемой в прошлые периоды;
- детальное тестирование всех входящих данных и сверка с фактическими учетными данными за 2023 г.;
- сверка с открытыми рыночными данными для понимания рыночных цен, а также проверка фактических продаж Группы после отчетной даты и закупочных цен;
- детальная проверка моделей справедливой стоимости на логическую и математическую корректность.

Мы также планируем привлечь экспертов в области бизнес-моделирования для детальной проверки модели справедливой стоимости в отношении оценки биологических активов (животные), которая основана на модели будущих денежных потоков, включая проверку расчета средневзвешенной стоимости капитала (WACC), обоснованность

применения ключевых допущений и их сверку с доступными рыночными данными.

Мы также связали данный риск недобросовестных действий с риском обхода контроля со стороны руководства. Специфический риск обхода контроля со стороны руководства связан с манипуляцией ключевых допущений модели справедливой стоимости биологических активов (животные), так как руководство Группы должно выполнять определенные финансовые обязательства, связанные с прибылью. Модель справедливой стоимости является очень чувствительной в отношении ключевых допущений и эффект на прибыль может быть достаточно существенным.

7) Существенные вопросы учета и аудита

Опишите выявленные существенные вопросы учет и аудита, а также перечислите процедуры по проверке.

Ответ аудитора:

Вопрос № 1. Оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции.

Согласно учетной политике Группы учитывает озимые культуры по справедливой стоимости на отчетную дату, используя модифицированный стоимостной подход:

- Все понесенные расходы (прямые расходы, производственные накладные расходы, управленческие расходы и финансовые расходы за вычетом соответствующих государственных субсидий) на отчетную дату, дополнительно учитывается маржа на следующий урожай. Маржа обычно составляет 12%.

Мы планируем выполнить следующие аудиторские процедуры в отношении данного счета:

- понимание процесса руководства, включая контрольные процедуры;
- сопоставление затрат на 1 га, понесенных на выращивание озимых культур, используемых в расчете справедливой стоимости с учетными данными за 2023 г.;
- сравнение фактических затрат на 1 га, понесенные на выращивание озимых культур по состоянию на 31 декабря 2023 г. с данными на 31 декабря 2022 г. для выявления необычных изменений;
- сверка засаженной площади озимыми культурами с планируемыми данными на засаженной площади, полученных от агрономов;
- сверка урожайности озимых культур, используемых в расчете справедливой стоимости с данными по урожайности, указанных в утвержденных бюджетах;
- сравнение используемых цен по собранному урожаю с фактическими средними ценами от ООО «АПК-Информ» или других ресурсов по рыночным ценам;
- сверка итоговых плановых понесенных расходов по озимым культурам с фактическими итоговыми затратами на выращивание озимых культур в 2023 г. и проверка

данных показателей на сопоставимость.

Вопрос № 2. Некорректный учет долгосрочных договоров на закупку крупного рогатого скота (далее - КРС).

В процессе аудиторской проверки за 2022 г. мы выявили, что Группа некорректно признает долгосрочные договоры на приобретение КРС от АО «Лизинг». Поскольку право собственности на КРС было передано Группе, Группа корректно классифицировала данный актив в строке биологические активы (внеоборотные). В тоже самое время Группа признала обязательства по данным долгосрочным договорам на закупку КРС в валовой стоимости без дисконтирования данных обязательств. Некорректный учет данного типа договоров привел к завышению долгосрочной кредиторской задолженности на 1 086 тыс. евро, краткосрочной кредиторской задолженности на 212 тыс. евро, занижению финансовых расходов на 518 тыс. евро и занижению прибыли от оценки биологических активов на 2 375 тыс. евро (разница относится к трансляционному убытку на сумму 559 тыс. евро). Корректировка не была проведена в отчетности. В течение аудита 2023 года мы планируем обновить понимание данного вопроса и подхода Группы к данному вопросу.

8) Привлечение экспертов

Ответ аудитора: Мы планируем вовлечение следующих экспертов в области бизнес-моделирования, которые должны выполнить следующее:

- проверка моделей будущих денежных потоков в отношении справедливой оценки животного инвентаря;
- проверка моделей денежных потоков, используемые для целей тестирования обесценения.

9) Прочие вопросы

Ответ аудитора: Ввиду того, что существенная доля активов Группы представлена активами, оцененными по справедливой стоимости мы планируем последовательно применять профессиональный скептицизм в течение всего аудита, включая необходимость того, чтобы члены аудиторской и других сервисных команд были внимательны и использовали профессиональный скептицизм в процессе аудиторской проверки в отношении информации или прочих условий, которые могут оказывать на существенные искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Приложение Г

(информационное)

Классификатор типичных ошибок по биологическим активам

Таблица Г.1 – Разработанный классификатор типичных ошибок по биологическим активам

Описание нарушения	Нормативный акт	Тип нарушения	Потенциальные последствия	Рекомендации аудитора
1	2	3	4	5
Отсутствие договоров о материальной ответственности с сотрудниками	ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация»	Правовое, бухгалтерское, налоговое	Отсутствие материально ответственных свидетельствует о снижении уровня системы внутреннего контроля, что может привести к искажению показателей бухгалтерской отчетности. В случае обнаружения недостатков по биологическим активам, финансовые убытки понесет аудируемое лицо	Аудитор рекомендует заключить договоры о материальной ответственности с сотрудниками
Биологические активы не выделены в отдельную категорию, учтены как запасы или основные средства	МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»	Бухгалтерское	Искажение классификации активов в финансовой отчетности	Пересмотреть учетную политику в соответствии с МСФО (IAS) 41
Неправомерное принятие к вычету сумм НДС, относящихся к недостающему биологическому активам	П. 3 ст. 170, п. 2 ст. 171 НК РФ	Бухгалтерское, налоговое	Неправомерное использование налогового вычета по НДС, начисление штрафов и пеней со стороны ФНС	Аудитор рекомендует руководствоваться требованиями ст. 170 и ст. 171 НК РФ восстановить ранее принятый к вычету НДС

Продолжение таблицы Г.1

1	2	3	4	5
Некорректно составлены первичные документы по биологическим активам (поступление/списание)	Ст. 9 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»	Бухгалтерское	Неправильное оформление первичного документа может привести к ошибкам при отражении факта хозяйственной жизни	Аудитор рекомендует разработать формы первичных документов согласно требованиям закона №402-ФЗ «О бухгалтерском учете», либо использовать унифицированные формы отраженные в Постановлении об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции и сырья от 29 сентября 1997 г. № 68, п.2 ст.9
Неправильная оценка биологических активов, полученных по бартерным сделкам	МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»	Бухгалтерское	Искажение строки «Биологические активы» в отчете о финансовом положении и строки «Себестоимость» в отчете о совокупном доходе	Аудитор рекомендует при операциях мены биологический актив учитывать по справедливой стоимости передаваемого объекта
Учетная политика организации не соответствует требованиям законодательства и стандартов учета по биологическим активам	МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»	Бухгалтерское	Возникновения ошибок в финансовой отчетности	Обновить учетную политику с учетом актуальных стандартов и норм

Продолжение таблицы Г.1

1	2	3	4	5
Некорректная классификация биологического актива	МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	Бухгалтерское	Искажение отчета о финансовом положении	Необходимо реклассифицировать активы по принципу ликвидности согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»
Неверно оценена и отражена справедливая стоимость биологических активов	МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»	Бухгалтерское	Искажения в области оценки биологического актива могут нести всеобъемлющий характер искажения финансовой отчетности	Аудитор рекомендует проанализировать корректность подхода к оценке биологических активов и при необходимости внести соответствующие <u>корректировки</u>
Некорректное начисление НДС при продаже биологического актива	Глава 21 «НДС» НК РФ	Налоговое	Доначисление НДС, начисление штрафов и пени	В случае выявления некорректного начисления НДС представить уточненную налоговую декларацию по НДС и доплатить сумму налога
Отсутствие методологического подхода к анализу предпосылок по обесценению биологических активов, которые учитываются по первоначальной стоимости	МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» МСФО (IAS) 38 «Обесценение активов»	Бухгалтерское	Возможное обесценение биологического актива, которое приведет к финансовым потерям	Разработать методологический подход анализу признаков обесценения биологических активов, которые учитываются по первоначальной стоимости

Продолжение таблицы Г.1

1	2	3	4	5
Несвоевременное отражение поступления биологического актива	«Концептуальные основы представления финансовых отчетов»	Бухгалтерское	Несвоевременное отражение поступления биологического актива может привести к искажению показателей отчет о финансовом положении	Аудитор рекомендует усилить систему внутреннего контроля в части своевременного оформления и получения первичных документов
Биологические активы списаны без обоснования (документально не подтверждено выбытие)	Ст. 9 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»	Бухгалтерское	Искажение момента выбытия биологических активов	Разработать регламент списания с указанием первичных документов
При оценке стоимости активов в иностранной валюте не учтено изменение курса валют	МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»	Бухгалтерское	Ошибки в расчетах, некорректная оценка стоимости активов	Следить за динамикой курсов валют и своевременно вносить корректировки
Средства, полученные от государства в виде субсидий на приобретение биологических активов, учтены некорректно	МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»	Бухгалтерское	Искажение в отчетности, претензии со стороны регулирующих органов	Учитывать субсидии в соответствии с правилами налогового и бухгалтерского учета

Продолжение таблицы Г.1

1	2	3	4	5
Отсутствие необходимого раскрытия информации в отношении биологических активов в финансовой отчетности	МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»	Бухгалтерское	Потеря инвестиционной привлекательности со стороны внешних стейкхолдеров	Раскрывать всю информацию, которая является обязательной согласно требованиям МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» и МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»

Источник: составлено автором.

Приложение Д
(информационное)

Рабочий документ аудитора «Чек-лист по аудиту справедливой стоимости»

Таблица Д.1 – Общая информация и описание

Общая информация	Описание
Клиент	ПАО «Сельскохозяйственный производитель б»
Договор	Договор оказания аудиторских услуг № 3
Период	2023 год
Процедура	Аудит оценки справедливой стоимости
Подготовил	Степанян С.С.
Проверил	Иванов И.И.
Дата подготовки данного рабочего документа	01.02.2024
Дата проверки данного рабочего документа	04.03.2024

Источник: составлено автором.

В таблице Д.2 представлены процедуры, дата выполнения и обнаруженные факты.

Таблица Д.2 – Общая информация и описание

Процедуры кратко	Процедуры подробно	Кем выполнено / Дата	Обнаруженные факты
1	2	3	4
Анализ требований МСФО по оценке справедливой стоимости	Перед выполнением дополнительных процедур рассмотрите актуальные требования МСФО в отношении оценок справедливой стоимости (МСФО 13), а также применимую основу учета и представления статьи, отраженной по справедливой стоимости	01.02.2024 Степанян С.С.	Соответствует, замечаний нет

Продолжение таблицы Д.2

1	2	3	4
Анализ данных аудита прошлых лет	На данном этапе необходимо провести анализ рабочих документов аудитора прошлых лет. В случае если, аудит первого года, то необходимо данный вопрос обсудить предыдущим аудитором	01.02.2024 Степанян С.С.	Выполнено, замечания прошлых лет отсутствуют
Получение, обзор, документирование понимания процесса клиента в части определения справедливой стоимости по МСФО и ее раскрытия	В отношении статей, которые должны быть оценены по справедливой стоимости в соответствии с МСФО, получите от клиента анализ справедливой стоимости и определите, что следующие вопросы были надлежащим образом проанализированы клиентом: единица учета; рынки сбыта; участники рынка; наилучшее и наиболее эффективное использование (для нефинансовых активов, группы активов, единицы учета или бизнеса); исходное условие оценки; исходные данные	02.02.2024 Степанян С.С.	Клиент проводит детальный анализ, указанные вопросы были рассмотрены, замечаний нет
Задокментируйте все активы и обязательства, оцененные по справедливой стоимости	Задокментируйте как на конец периода, так и в любое время в течение периода и определите, применим ли к их оценке подход.	02.02.2024 Степанян С.С.	Биологические активы, замечаний нет
Определите, есть ли другие активы и обязательства, которые оценивались ненадлежащим образом	Определите, есть ли другие активы и обязательства, которые оценивались иначе, чем по справедливой стоимости, либо на конец периода, либо в течение периода, но которые должны были быть оценены по справедливой стоимости в соответствии с МСФО	02.02.2024 Степанян С.С.	Отсутствуют, замечаний нет

Продолжение таблицы Д.2

1	2	3	4
Рассмотрите классификацию оценок справедливой стоимости	Для каждой существенной оценки справедливой стоимости, проведенной клиентом, получите подтверждение и вывод клиента применительно к классификации по МСФО, если применимо, к какому уровню иерархии относится справедливая стоимость – 1, 2 или 3. Задокументируйте свои соображения в отношении уместности этой классификации, исходя из нашей оценки значимости исходных данных, использованных для получения справедливой стоимости	05.02.2024 Степанян С.С.	В отношении оценки биологических активов используется иерархия 3
Определите на основе обстоятельств, информации, как тестировать справедливую стоимость	На основе обстоятельств и имеющейся информации определите, каким образом тестировать оценку справедливой стоимости (которую мы выбрали для тестирования) – с использованием одного или нескольких подходов: протестируйте существенные допущения клиента, модель оценки и лежащие в ее основе данные; разработайте независимые оценки справедливой стоимости с целью подтверждения; проведите обзор последующих событий или операций	05.02.2024 Степанян С.С.	Наш подход заключается в подтверждении основных предпосылок модели справедливой стоимости
Обзор работы оценщика	Если клиент привлекает стороннего эксперта для проведения оценки или аудитор привлекает стороннего эксперта для содействия в аудите оценки справедливой стоимости, то необходимо задокументировать оценку компетентности внешнего эксперта, его репутации, опыта и объективности	05.02.2024 Степанян С.С.	Не применимо
Определите, какие из использованных подходов, методов оценки, допущений в отношении оценки справедливой стоимости являются приемлемыми	Определите, соответствуют ли подходы, методы и допущения, использованные для проведения оценок справедливой стоимости, требованиям МСФО	05.02.2024 Степанян С.С.	Соответствуют, замечаний нет

Продолжение таблицы Д.2

1	2	3	4
Определите, являются ли разумными допущения, лежащие в основе использованных подходов, методов определения справедливой стоимости	Определите, являются ли допущения, лежащие в основе подходов и методов определения справедливой стоимости, разумными в данных обстоятельствах и в свете принципов оценки применимой основы финансовой отчетности, и отражают ли они рыночную информацию и не противоречат ли ей, в соответствии с МСФО. Определите, что руководство определило существенные допущения, лежащие в основе оценок (например, показатели, чувствительные к изменениям или неопределенности в сумме либо характере показателей, или показатели, подверженные ошибкам либо предвзятости). Выявите и оцените все специфические риски, задокументируйте указания на предвзятость руководства. Получите понимание существенных допущений и рассмотрите их разумность	06.02.2024 Степанян С.С	Соответствуют, замечаний нет
Протестируйте модель оценки и лежащие в ее основе данные, использованные для оценки	Протестируйте модель оценки с точки зрения: ее теоретической обоснованности и математической целостности; последовательности и полноты исходных данных модели по сравнению с практикой рынка; ее данных на выходе по сравнению с текущими операциями	06.02.2024 Степанян С.С	Модель оценки протестирован, замечаний нет
Рассмотрение даты оценки справедливой стоимости	Если оценка справедливой стоимости была сделана на дату, не совпадающую с датой, на которую компания должна дать оценку и включить ее в финансовую отчетность, получите доказательства того, что руководство приняло во внимание влияние событий, обстоятельств произошедших между датой оценки справедливой стоимости и отчетной датой	07.02.2024 Степанян С.С	Не применимо
Учет залогового обеспечения при оценке справедливой стоимости	Если залоговое обеспечение является важным фактором при оценке справедливой стоимости, получите аудиторские доказательства в отношении существования, стоимости, прав залогового обеспечения	08.02.2024 Степанян С.С	Не применимо

Продолжение таблицы Д.2

1	2	3	4
Физически проверьте актив и определите уместность оценки справедливой стоимости	В некоторых ситуациях необходимо провести дополнительные процедуры, например, проверку актива аудитором, чтобы получить достаточные компетентные аудиторские доказательства в отношении уместности оценки справедливой стоимости	09.02.2024 Степанян С.С	Не применимо
События после отчетной даты, которые необходимо учитывать для оценки справедливой стоимости	Если нам известно о предстоящей операции, которая должна состояться на конец года или примерно в это время, и эта операция может послужить основой для оценки справедливой стоимости, мы можем считать эту операцию основой для определения справедливой стоимости. Рассмотрите следующие факторы, перед тем как полагаться на это предстоящее событие: будет ли данная операция соответствовать требованиям МСФО по оценке справедливой стоимости статьи или статей данной операции; есть ли вероятность того, что изменение планов руководства может привести к задержке, модификации или отмене данной операции; не могут ли какие-либо факторы отменить использование операции для оценки справедливой стоимости на дату финансовой отчетности	04.03.2024 Степанян С.С	Не применимо
Обзор событий после отчетной даты	В рамках процедур по событиям после отчетной даты рассмотрите, могут ли операции или события, произошедшие после окончания периода и до даты выпуска нами аудиторского заключения, предоставить нам информацию, подтверждающую или ставящую под вопрос оценки справедливой стоимости	04.03.2024 Степанян С.С	Отсутствуют, замечаний нет

Продолжение таблицы Д.2

1	2	3	4
Оцените разумность оценок значительных рисков существенных искажений	Необходимо оценить следующее: как руководство учло альтернативные допущения или сценарии и почему оно отклонило их или какие меры приняло руководство в связи с неопределенностью оценки при оценке справедливой стоимости (например, путем проведения анализа чувствительности); являются ли разумными существенные допущения руководства; намерение и способность руководства придерживаться заявленного курса. Если руководство не приняло соответствующих мер в связи с влиянием неопределенности оценки на оценочные значения, которое ведет к значительным рискам, разработайте диапазон, в пределах которого можно оценить разумность оценки справедливой стоимости. Оцените адекватность раскрытия в отношении неопределенности оценки в финансовой отчетности.	04.03.2024 Степанян С.С	Процедура полностью выполнена, замечаний нет
Убедитесь в том, что оценка справедливой стоимости надлежащим образом раскрыта в финансовой отчетности	Используйте чек-лист по раскрытиям для оценки адекватности раскрытий по справедливой стоимости в соответствии с МСФО. Протестируйте сделанные раскрытия, сопоставив с разъяснениями, предоставленным клиентом	04.03.2024 Степанян С.С	Соответствует, замечаний нет

Продолжение таблицы Д.2

1	2	3	4
Получите письменные подтверждения	Получите письменные подтверждения руководства и (при необходимости) лиц, наделенных руководящими полномочиями, в отношении того, считают ли они разумными существенные допущения, использованные при оценках справедливой стоимости	04.03.2024 Степанян С.С	Письменные подтверждения полностью получены

Источник: составлено автором.

Задокументируйте свой вывод в отношении аудита справедливой стоимости биологических активов.

Ответ аудитора: Существенных искажений в отношении справедливой стоимости биологических активов не выявлено.

Приложение Е

(информационное)

Рабочий документ аудитора «Чек-лист по раскрытию биологических активов»

Таблица Е.1 – Общая информация и описание

Общая информация	Описание
Клиент	ПАО «Сельскохозяйственный производитель 7»
Договор	Договор оказания аудиторских услуг № 4
Период	2023 год
Процедура	Аудит раскрытий биологических активов
Подготовил	Степанян С.С.
Проверил	Иванов И.И.
Дата подготовки данного рабочего документа	01.02.2024
Дата проверки данного рабочего документа	04.03.2024

Источник: составлено автором.

В таблице Е.2 представлены пункты по раскрытию биологических активов в финансовой отчетности.

Таблица Е.2 – Раскрытие информации о биологических активах в финансовой отчетности

Ссылка на МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»	Требование по раскрытию	Раскрытая информация (да/нет/не применимо)
1	2	3
МСФО (IAS) 41.40	Организация должна раскрыть совокупную величину прибыли или убытка, возникающих в текущем периоде при первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции, а также от изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом затрат на их продажу	да

Продолжение таблицы Е.2

1	2	3
МСФО (IAS) 41.41-42	Организация должна дать описание каждой группы биологических активов. Указанная информация может представляться в описательной форме или в числовой	да
МСФО (IAS) 41.43	Приветствуется, чтобы организация представляла количественную информацию по каждой группе биологических активов, подразделяя их на потребляемые и плодоносящие (продуктивные) биологические активы или на достигшие и не достигшие состояния зрелости биологические активы, в зависимости от ситуации. Например, организация может раскрыть информацию о балансовой стоимости потребляемых и плодоносящих (продуктивных) биологических активов по каждой группе. Далее организация может детализировать распределение этой балансовой стоимости между достигшими и не достигшими состояния зрелости активами. Такое разграничение обеспечивает информацию, которая может оказаться полезной при оценке сроков возникновения будущих денежных потоков	да
МСФО (IAS) 41.43-45	Организация раскрывает информацию о том, на какой базе она проводила такое разграничение. Потребляемые биологические активы – это те активы, которые будут собраны в качестве сельскохозяйственной продукции либо проданы в качестве биологических активов. Плодоносящие (продуктивные) биологические активы – это все биологические активы, не являющиеся потребляемыми. Биологические активы могут классифицироваться либо как биологические активы, достигшие состояния зрелости, либо как биологические активы, не достигшие состояния зрелости. Достигшие состояния зрелости биологические активы – это те активы, которые либо достигли параметров, позволяющих приступить к сбору продукции (применительно к потребляемым биологическим активам), либо могут обеспечить сбор продукции на регулярной основе (применительно к плодоносящим (продуктивным) биологическим активам)	да
Если следующие данные не раскрываются в составе информации, опубликованной вместе с финансовой отчетностью, организация должна дать описание:		
МСФО (IAS) 41.46	(а) характера своей деятельности, связанной с каждой группой биологических активов;	не применимо
	(b) нефинансовых параметров или расчетных показателей в натуральном выражении применительно: - к каждой группе биологических активов организации на дату окончания периода; - к объему произведенной сельскохозяйственной продукции в течение периода	не применимо

Продолжение таблицы Е.2

1	2	3
Организация должна раскрыть:		
МСФО (IAS) 41.49	(a) информацию: о наличии и балансовой стоимости биологических активов, в отношении прав на которые имеются ограничения, а также о балансовой стоимости биологических активов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;	не применимо
	(b) величину договорных обязательств по будущему выращиванию или приобретению биологических активов; и	не применимо
	(c) стратегии управления финансовым риском, связанным с сельскохозяйственной деятельностью	не применимо
Организация должна представить сверку изменений балансовой стоимости биологических активов, имевших место между началом и концом текущего периода. Сверка должна включать суммы, отражающие:		
МСФО (IAS) 41.50	(a) прибыль или убыток от изменений справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;	да
	(b) повышение стоимости в результате покупки биологических активов;	да
	(c) уменьшение стоимости, связанное с продажей биологических активов и классификацией биологических активов в качестве предназначенных для продажи (или включения их в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5;	да
	(d) уменьшение стоимости в связи со сбором продукции;	да
	(e) увеличение стоимости вследствие объединения бизнесов;	да
	(f) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в иную валюту, являющуюся валютой представления отчетности, и при пересчете показателей иностранного подразделения в валюту представления отчетности отчитывающейся организации; и	да
	(g) прочие изменения	не применимо
МСФО (IAS) 41.51	Справедливая стоимость биологического актива за вычетом затрат на его продажу может меняться как в связи с изменениями его физических характеристик, так и в связи с изменениями цен на рынке. Раздельное раскрытие информации об изменениях, вызванных изменениями физических характеристик биологических активов и изменениями цен, помогает оценить результаты деятельности за текущий период и перспективы на будущее, особенно когда производственный цикл превышает один год	не применимо

Продолжение таблицы Е.2

1	2	3
МСФО (IAS) 41.53	Сельскохозяйственная деятельность часто подвержена рискам, связанным с климатом, болезнями, а также другим природным рискам. Если происходит событие, в результате которого возникает существенная статья доходов или расходов, то характер и величина этой статьи раскрываются в соответствии с МСФО (IAS) 1. Примеры таких событий: вспышка опасного заболевания, наводнение, сильная засуха или морозы, а также нашествие насекомых	не применимо
Раскрытие дополнительной информации применительно к биологическим активам, справедливую стоимость которых невозможно надежно оценить		
Если организация оценивает биологические активы по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (см. пункт 30 МСФО (IAS) 41) по состоянию на дату окончания периода, то в отношении таких биологических активов организация должна раскрыть следующую информацию:		
МСФО (IAS) 41.54	а) описание этих биологических активов;	не применимо
	(b) объяснение причин, в силу которых справедливую стоимость невозможно надежно оценить;	не применимо
	(с) по возможности – диапазон расчетных оценок, в котором вероятнее всего находится справедливая стоимость;	не применимо
	(d) используемый метод амортизации;	не применимо
	е) сроки полезного использования или применяемые нормы амортизационных отчислений; и	не применимо
	(f) общую балансовую стоимость и сумму накопленной амортизации (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода	не применимо
МСФО (IAS) 41.55	Если в течение текущего периода организация оценивает биологические активы по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (см. пункт 30 МСФО (IAS) 41), то организация должна раскрыть сумму признанной прибыли или убытка от выбытия таких биологических активов, а в свертке, представляемой согласно пункту 50 МСФО (IAS) 41, следует отдельно раскрыть суммы, относящиеся к таким биологическим активам	не применимо
Кроме того, в данную свертку следует включить следующие показатели, отраженные в составе прибыли или убытка за период и относящиеся к данным биологическим активам:		

Продолжение таблицы Е.2

1	2	3
МСФО (IAS) 41.55	а) убытки от обесценения, включенные в состав прибыли или убытка;	не применимо
	б) восстановленные суммы убытков от обесценения;	не применимо
	с) сумму амортизации	не применимо
МСФО (IAS) 41.56	Если в течение текущего периода появляется возможность надежно оценить справедливую стоимость биологических активов, ранее оцениваемых по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения, то в отношении данных биологических активов организация должна раскрыть следующую информацию:	не применимо
	(а) описание этих биологических активов;	не применимо
	(б) пояснение, почему надежная оценка справедливой стоимости стала возможной; и	не применимо
	(с) влияние изменения базы оценки	не применимо
Государственные субсидии		
МСФО (IAS) 41 следует применять для учета указанных ниже объектов, когда они относятся к сельскохозяйственной деятельности: (с) государственных субсидий, рассматриваемых в пунктах 34 и 35 МСФО (IAS) 41. Не обремененная никакими условиями государственная субсидия, которая связана с биологическим активом, оцениваемым по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, подлежит признанию в составе прибыли или убытка тогда и только тогда, когда эта государственная субсидия становится подлежащей получению. Если государственная субсидия, относящаяся к биологическому активу, который оценивается по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, предоставляется на определенных условиях, в том числе, когда условиями субсидии требуется, чтобы организация не занималась тем или иным видом сельскохозяйственной деятельности, организация должна признавать эту государственную субсидию в составе прибыли или убытка тогда и только тогда, когда будут выполнены связанные с этой государственной субсидией условия. МСФО (IAS) 41 не применяется в отношении: (с) государственных субсидий, связанных с плодовыми культурами (см. МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»). Если государственная субсидия связана с биологическим активом, оцениваемым по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (см. пункт 30 МСФО (IAS) 41), то применяется МСФО (IAS) 20. Организация должна раскрыть следующую информацию применительно к сельскохозяйственной деятельности, являющейся предметом МСФО (IAS) 41:		

Продолжение таблицы Е.2

1	2	3
МСФО (IAS) 41.57	(a) характер и сумму государственных субсидий, отраженных в финансовой отчетности;	не применимо
	(b) невыполненные условия и другие условные события, которыми сопровождаются государственные субсидии; и	не применимо
	(c) ожидаемое существенное снижение объемов государственных субсидий.	не применимо

Источник: составлено автором.

Вывод аудитора: Замечаний нет, раскрытия отражены в полном объеме в финансовой отчетности согласно МСФО (IAS) 41.

Приложение Ж

(информационное)

Рабочий документ аудитора «Признаки обесценения актива»

Таблица Ж.1 – Общая информация и описание

Общая информация	Описание
Клиент	ПАО «Сельскохозяйственный производитель 8»
Договор	Договор оказания аудиторских услуг № 5
Период	2023 год
Процедура	Признаки обесценения актива
Подготовил	Степанян С.С.
Проверил	Иванов И.И.
Дата подготовки данного рабочего документа	01.02.2024
Дата проверки данного рабочего документа	04.03.2024

Источник: составлено автором.

В таблице Ж.2 представлены основные аудиторские процедуры по проверке полноты раскрытий биологических активов в финансовой отчетности.

Таблица Ж.2 – Аудиторские процедуры в отношении раскрытии информации по биологическим активам

Аудиторские процедуры	Руководство	Дата	Выявленные факты
1	2	3	4
Получите понимание требований применимой основы представления финансовой отчетности к выявлению признаков обесценения активов в рамках МСФО 36 «Обесценение активов»	МСФО 36	01.02.2024	Замечаний нет
Основываясь на своем понимании компании и ее правовой и экономической среды, рассмотрите риск существенных искажений финансовой отчетности вследствие не выявления признаков	Если риск значительный, повысьте уровень возможных рисков существенных искажений	02.02.2024	Замечаний нет

Продолжение таблицы Ж.2

1	2	3	4
Рассмотрите риск мошенничества (то есть того, что руководство скрывает признаки обесценения)	Если вы считаете, что риск значительный, повысьте уровень возможных рисков существенных искажений, укажите категорию «Риск мошенничества»	02.02.2024	Замечаний нет
Получите понимание политики и процедур компании в области выявления признаков обесценения. Какие процедуры необходимы для подтверждения того, что все возможные признаки были выявлены и оценены? Кто несет ответственность за эти процедуры? Как они документировались?	Под пониманием также подразумевается понимание данных, на которые руководство опирается в своей оценке	02.02.2024	Замечаний нет
Узнайте у руководства об изменениях в обстоятельствах, которые могут привести к новым оценкам возмещаемой стоимости активов или ЕГДС или к необходимости пересмотреть существующие	Не применимо	02.02.2024	Изменения отсутствуют, замечаний нет
Проверьте протоколы собраний руководства и других собраний (наблюдательного совета, акционеров) на предмет индикаторов обесценения	Не применимо	05.02.2024	Проанализированы, индикаторы обесценения отсутствуют
Проверьте внутренние отчеты, касающиеся деятельности компании (изменение продаж, изменение прибыли, результаты деятельности по сравнению с данными по бюджету). Рассмотрите признаки обесценения в отношении отдельных объектов, производственных линий, организаций, направлений деятельности по странам, продукции, сегментов	Также необходимо, чтобы аудитор получил понимание этих данных, особенно их надежности и достоверности	05.02.2024	Проверены внутренние отчеты, замечаний нет
Проверьте прогнозные данные на предмет изменений в деятельности компании, которые могут указывать на обесценение. Необходимо применить принцип профессионального скептицизма при анализе способности руководства изменить ситуацию к лучшему и его планов относительно этого	Также необходимо, чтобы аудитор получил понимание этих данных, особенно их надежности и достоверности	06.02.2024	Процедура выполнена, замечаний нет

Продолжение таблицы Ж.2

1	2	3	4
Получите понимание последних тенденций рынков, на которых осуществляет свою деятельность компания, так как это может повлиять на будущие результаты ее деятельности. Среди прочего рассмотрите следующие аспекты: правовые / налоговые факторы; действия или оценки регулятора; новые конкуренты; новые продукты/ технологии; изменение спроса; изменение процентных ставок применительно к активам	Не применимо	07.02.2024	Процедура выполнена, замечаний нет
Сравните рыночную капитализацию компании с балансовой стоимостью чистых активов. Если компания не зарегистрирована на бирже: узнайте, проводилась ли недавно оценка компании или ЕГДС, и сравните результаты с балансовой стоимостью чистых активов	Не применимо	07.02.2024	Не применимо для биологических активов
Проверьте отчеты аудиторов компонента и/или отдельные финансовые отчетности консолидированных компаний на предмет убытков от обесценения	Убытки от обесценения, отраженные на уровне дочерней компании, могут указывать на обесценение гудвила в ЕГДС	07.02.2024	Не применимо
Обсудите с руководством следующие вопросы: негативные изменения тенденций развития рынка или правовых/ налоговых факторов; прогноз: уменьшение выручки, ухудшение прибыли или убытки от основной деятельности сегмента бизнеса, дочерних компаний, организаций или отдельных активов; возможное снижение рыночной стоимости значимых основных средств, биологических активов; сегменты бизнеса, дочерние компании, организация или отдельные активы с признаками убытка от основной деятельности или результаты деятельности ниже заложенных в бюджет, а также причины таких изменений; изменение процентных ставок, что может повлиять на ставку дисконта, применявшуюся при расчете возмещаемой стоимости; износ и/или значительные повреждения активов; изменения степени и способов использования активов или производственных объектов; накопление расходов.	Обсуждение этих вопросов может выявить признаки того, что, возможно, произошло обесценение	07.02.2024	Процедура выполнена, замечаний нет

Продолжение таблицы Ж.2

1	2	3	4
Рассмотрите события после даты баланса, которые могут указывать на то что актив, группа активов или ЕГДС обесценилась на конец года	Оценка того, возник ли признак обесценения, будет проводиться во время аудита. Если на этом этапе аудита (СПОД) выявлены такие признаки, см. раздел «Планирование» и попросите компанию провести тест на обесценение. Приведите ссылку на требования МСФО 10 «События после окончания отчетного периода»	04.03.2024	Замечаний нет
Спросите, выявила ли компания признаки того, что убытки от обесценения, признанные в предыдущие периоды в отношении активов, не являющихся гудвиллом, возможно, должны быть восстановлены. Протестируйте уместность этой оценки путем анализа факторов, изначально приведших к отражению убытка от обесценения	Не применимо	04.03.2024	Замечаний нет

Источник: составлено автором.

ЗадOCUMENTИРУЙТЕ свой вывод. Если вы обнаружили признаки обесценения, попросите клиента провести тест на обесценение.

Ответ аудитора: Признаки обесценения не выявлены, искажения отсутствуют.