Аудит учетной политики сельхозорганизации

Перечень вопросов, подлежащих проверке в ходе обязательного аудита годовой бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, предусматривает проведение данного мероприятия и в отношении учетной политики организации (УП).

Общие положения

Национальными правилами аудиторской деятельности «Планирование аудита», утв. постановлением Минфина от 04.08.2000 № 81 (далее – НПАД № 81), установлено, что в ходе аудита общих вопросов следует проводить аудит УП организации, ее бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Необходимо учитывать, что ряд последних изменений Закона от 12.07.2013 № 57-З (ред. от 11.10.2022) «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-З) повлек и корректировку порядка организации и осуществления аудита.

Согласно Закону от 12.07.2013 № 56-З (ред. от 18.07.2019) «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 56-З) **не проводится обязательный аудит годовой индивидуальной бухгалтерской отчетности**:

- юридических лиц, осуществляющих производство (производство и переработку) сельхозпродукции и перешедших на применение единого налога для производителей такой продукции в порядке, установленном Налоговым кодексом;
- крестьянских (фермерских) хозяйств.

Также стоит напомнить, что в Законе № 57-З **для целей бухгалтерского учета из термина «организация, ведущая бухучет», с 1 января 2023 г. исключены филиалы, представительства и иные обособленные подразделения** юрлиц, имеющие отдельный баланс. Следовательно, такие структуры уже не рассматриваются вне связи с деятельностью предприятия в целом, то есть они перестали являться организациями с точки зрения Закона № 57-З. Составляемая же ими отчетность – не объект обязательного аудита, она может рассматриваться как внутренняя (управленческая) отчетность (в том числе и по формам, определенным Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утв. постановлением Минфина от 12.12.2016 № 104).

Справочно. Учетная политика предприятий, имеющих филиалы и (или) представительства, должна включать способ организации бухучета их деятельности (ст. 9 Закона № 57-З). Поэтому организациям, имеющим филиалы, которые производят и (или) перерабатывают произведенную ими сельскохозяйственную продукцию, необходимо скорректировать свои УП и включить в них эти особенности.

Объекты аудирования

Аудит УП субъектов хозяйствования, занятых сельскохозяйственной деятельностью, должен затрагивать такие специфические активы, как:

- животные (основное стадо и на выращивании и откорме);
- затраты на производство сельхозпродукции;
- готовая сельскохозяйственная продукция.

Закон № 57-З говорит, что УП – это совокупность способов организации и ведения бухучета, принятая предприятием, которые излагаются в Положении об учетной политике организации (далее – Положение об УП). В связи с этим обращаем внимание, что согласно НПАД № 81 при проведении проверки **необходимо аудировать не Положение об УП как локальный правовой акт (ЛПА), а совокупность способов и приемов, им определяемых**. Аудитору в результате нужно сформировать мнение о (об):

- соответствии принятой УП требованиям законодательства;
- полноте раскрытия в УП выбранных способов ведения бухучета, в том числе для целей налогообложения;
- анализе применяемых способов ведения бухучета;
- соответствии применяемых первичных учетных документов (ПУД) требованиям законодательства;
- порядке организации и проведения инвентаризации активов и обязательств, отражении ее ре-

зультатов в бухучете и бухгалтерской и (или) финансовой отчетности.

Аудиторы самостоятельно определяют применяемые формы и методы, а **объекты аудита установлены ст. 9 Закона № 57-З, это используемые предприятием**:

- виды учетной оценки,
- план счетов бухгалтерского учета,
- формы ПУД,
- формы бухучета,
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств,
- иные способы организации и ведения бухучета.

Справочно. Формы ПУД для сельхозорганизаций утверждены:

- приказом Минсельхозпрода от 01.07.2011 № 268 «Об установлении примерных форм учетных документов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции и продукции рыбоводства, и Инструкции о порядке применения и заполнения примерных форм учетных документов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции и продукции рыбоводства»;
- приказом Минсельхозпрода от 01.07.2011 № 269 «Об установлении примерных форм учетных документов, регистров бухгалтерского учета для организаций по агрохимическому обслуживанию сельского хозяйства, рыболовства, рыбоводства и утверждении Инструкции о порядке их заполнения и представления»;
- постановлением Минсельхозпрода от 18.06.2018 № 55 «Об установлении форм первичных учетных документов при перемещении материальных ценностей автомобильным транспортом и утверждении Инструкции о порядке заполнения и использования первичных учетных документов».

Общий порядок проведения инвентаризации, ее документальное оформление прописаны в Инструкции об инвентаризации активов и обязательств, утв. постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180 (далее – Инструкция № 180).

Также самостоятельным объектом аудита, на наш взгляд, могут являться приказы (распоряжения) об утверждении Положения об УП (внесении в него изменений) и само Положение об УП. При этом следует обратить внимание, что форма данного документа ничем не определена, а закрепленные в законодательстве способы ведения бухучета в нем не отражаются.

Понять специфику

В самом начале проверяющему также необходимо ознакомится с особенностями деятельности предприятия (НПАД «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской и (или) финансовой отчетности», утв. постановлением Минфина от 29.12.2008 № 203). Источниками ознакомления с системой бухучета и УП могут быть:

- юридические документы (устав, организационная структура и др.);
- ЛПА, регламентирующие организацию бухучета (Положение о структурном подразделении (бухгалтерии), Положение о системе внутреннего контроля, регламенты предприятия и др.);
- бизнес-планы, сметы, бюджеты;
- документы бухучета (Положение об УП, альбом форм ПУД, графики документооборота, план-график инвентаризации и т.д.);
- отчетность организации (управленческая, бухгалтерская, статистическая, налоговая).

Разнообразие структур организации субъектов хозяйствования, специфика видов сельскохозяйственной деятельности влияют на выбор способов и приемов бухучета, что и должно найти отражение в Положении об УП. Законодательные акты, регламентирующие организацию и ведение бухучета, не отражают специфики сельхозорганизаций. Поэтому **аудитору требуется обладать знаниями о вариантности методик ведения бухучета такой деятельности,** исходя из необходимости при их закреплении в УП выражения профессионального суждения главного бухгалтера.

Оценка УП аудитором должна позволить сделать вывод о ее возможности реализовать следующие задачи бухучета:

- в Положении об УП закреплены обоснованные способы отражения хозопераций и событий, в отношении которых существует неопределенность или неоднозначность в силу противоречивости требований законодательства или их отсутствия;
- в учете будут отражены фактически свершившиеся операции и события, относящиеся к деятельности аудируемого лица;

- все свершившиеся хозяйственные операции и события найдут свое отражение в учете;
- суммы и прочие данные, относящиеся к операциям и событиям, будут зафиксированы соответствующим образом;
- хозоперации и события учтены в соответствующем отчетном периоде и на соответствующих счетах;
- отраженные в учете активы, обязательства, собственный капитал фактически существуют, и информация о них на счетах бухучета приведена в соответствие с правами организации на их владение, пользование и распоряжение, и в надлежащей стоимости;
- учтенные показатели позволяют раскрыть существенную информацию в бухгалтерской отчетности.

Разработка и утверждение

В ходе аудита УП необходимо установить действующий на предприятии порядок разработки Положения об УП, его дополнений и изменений. Аудитор изучает их обоснованность и своевременность на соответствие п.п. 7, 8 ст. 9 Закона № 57-З и гл. 3 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утв. постановлением Минфина от 10.12.2013 № 80.

Справочно. Согласно Закону № 57-З в каждой организации УП:

- формируется главным бухгалтером;
- подписывается главбухом, руководителем или ИП, оказывающими услуги по ведению бухучета и составлению отчетности;
- утверждается руководителем и (или) иными уполномоченными лицами (органами).

Следует определить, соответствует ли УП предыдущего периода в отношении анализируемых показателей за предыдущий период УП в текущий период и были ли изменения УП произведены согласно требованиям законодательства.

Необходимо также **проверить порядок разработки Положения об УП**. Так, данный ЛПА вновь созданной организации (ст.ст. 8, 9 Закона № 57-З) должен быть разработан не позднее тридцатого календарного дня с даты государственной регистрации вновь созданной организации. В свою очередь, порядок разработки изменений в УП зависит от причин, их вызвавших. В частности, в случае трансформации законодательства соответствующие корректировки в УП вносятся после вступления в силу НПА. Если изменяются способы ведения бухучета, применение которых приведет к повышению правдивости и уместности содержащейся в отчетности организации информации, то изменения в УП вносятся согласно порядку разработки и утверждения организационно-распорядительной документации организации и вводятся с начала отчетного года. Обосновываются они главбухом.

В случае решения о реорганизации или ликвидации предприятия изменения вносятся с даты его принятия и применяются в отношении операций, совершаемых в последующем. Дополнения к Положению об УП вводятся аналогично порядку, указанному выше.

В случае установления фактов изменения УП аудитор анализирует, были ли сделаны надлежащие корректировки для отражения последствий такого изменения и были ли они должным образом раскрыты в примечаниях к отчетности.

Проанализировав юридическую значимость Положения об УП, аудитор изучает, соответствует ли оно особенностям деятельности сельскохозяйственной организации и согласуется ли со способами ведения бухучета и подготовки бухгалтерской отчетности.

Аудитору нужно оценить обоснованность закрепления в Положении об УП способов отражения хозопераций и событий, в отношении которых существует неопределенность или неоднозначность.

Остановимся более подробно.

В первую очередь отметим, что к объектам аудита по основным средствам (ОС) относятся: инвентарный объект, виды учетной оценки, формы ПУД, регистры аналитического учета, счета бухучета, порядок проведения инвентаризации.

В Положении об УП должно быть определение инвентарного объекта – это основное стадо (по видам, группам и местонахождению животных) либо животное основного стада. По видам учетной оценки описывается порядок формирования первоначальной стоимости с отражением калькуляционных разниц, возникающих при использовании собственного ремонтного молодняка и собственного посадочного материала, а также правила признания ОС многолетнего насаждения относительно достижения плодоносящего возраста.

Касательно форм ПУД: не указываются в Положении об УП акт приема-передачи основных средств

и акт о списании имущества, а прописываются разработанные для применения организацией и указанные в перечне используемых форм ПУД формы документов (например, акты ввода в эксплуатацию животных основного стада, многолетних насаждений, акт на выбраковку животных основного стада с постановкой на откорм).

По регистрам аналитического учета находят отражение использование универсальной для всех ОС формы инвентарной карточки/книги либо разработанной организацией формы регистра для учета основного стада и многолетних насаждений с отсылкой к форме, рекомендованной отраслевыми нормативными актами (инвентарная карточка учета многолетних насаждений (ф. 105-АПК).

По такому объекту аудита, как счета бухгалтерского учета, должны быть выделены специальные субсчета к сч. 01 «Основные средства»: основное стадо с ведением аналитического учета по видам инвентарных объектов; многолетние насаждения с ведением аналитического учета по видам насаждений (сады, ягодники и т.д.).

Порядок проведения инвентаризации не указывается в Положении об УП, поскольку общие правила регламентированы в Инструкции № 180.

По амортизации ОС следует напомнить, что земельные участки не относятся к объектам начисления. А вот амортизируются ли животные основного стада, необходимо отразить в Положении об УП. При этом указывается выбранный способ начисления амортизации ОС и разработанные для применения формы ПУД с указаниями по их заполнению, которые утверждаются в составе альбомов форм или отдельными документами.

Животные на выращивании и откорме

В обязательном порядке прописываются в Положении об УП виды учетной оценки в связи с отсутствием законодательного регулирования, а также порядок организации учета животных на ферме: определен регистр и его форма, разработанная самостоятельно или с отсылкой на специальные отраслевые нормативные акты.

К сч. 11 «Животные на выращивании и откорме» должны быть открыты субсчета по видам животных и птицы с ведением аналитического учета по половозрастным группам и местонахождению.

Обратим внимание, что в Положении об УП не регламентируется проведение инвентаризации при переводе животных из группы в группу, а указывается только ее периодичность.

✓ ***Готовая продукция***

Согласно п. 13 Национального стандарта бухгалтерского учета «Запасы», утв. постановлением Минфина от 28.12.2022 № 64, готовая продукция, как вид запасов, может учитываться в условной оценке с обособленным отражением отклонений, поэтому Положение об УП может содержать способ бухучета, предполагающий использование определенного вида условной оценки (например, плановая (нормативная) себестоимость) с фиксацией калькуляционных разниц.

К сч.сч. 43 «Готовая продукция» и 10 «Материалы» выделяются субсчета для учета товарной и нетоварной (для собственного потребления) готовой продукции по ее видам (продукция растениеводства, животноводства).

Регламент инвентаризации должен включать разработанные организацией нормы естественной убыли или отсылку на локальный правовой акт, их утвердивший, либо на специальные отраслевые нормативные акты.

В ходе проверки **нужно найти подтверждение, что формируемая в организации отчетность (управленческая, бухгалтерская, финансовая и др.) предоставляется в полном объеме и в установленные сроки по формам согласно нормам и положениям НПА и ЛПА**.

Таким образом, предлагаемая методика аудита УП должна позволить собрать аудиторские доказательства для получения достаточной степени уверенности в соблюдении сельскохозяйственными организациями требований определения способов организации и ведения бухучета с учетом специфики их деятельности, а также обеспечить качество проведения аудиторских проверок.

Справочно. Достоверность бухгалтерской и (или) финансовой отчетности – степень точности данных бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, которая предоставляет возможность пользователям на основании ее данных делать достоверные выводы о финансовом положении, финансовых результатах деятельности, об изменении финансового положения, в том числе о движении денежных средств, аудируемых лиц и принимать обоснованные экономические решения, базирующиеся на этих выводах (абз. 7 ст. 2 Закона № 56-З).

НАДЕЖДА КИРЕЕНКО,
доцент кафедры бухучета, анализа и аудита в АПК и транспорте БГЭУ, кандидат экономических наук