

# Организация и проведение внутреннего аудита в агрохолдингах с учетом отраслевой специфики

## Organization and Conducting of Internal Audit in Agricultural Holdings with Accounting of the Industry Specifics

УДК 657.6

DOI: 10.12737/article\_5c8f254ae0019.70585566

**С.А. Варданян**, преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет и аудит», ФГБОУ ВО «Волгоградский государственный аграрный университет»

**e-mail:** sv@volgau.com

**S.A. Vardanyan**, Lecturer, Department of the Accounting and Audit, Volgograd State Agricultural University

**e-mail:** sv@volgau.com

**Аннотация.** В данной статье раскрываются вопросы взаимосвязи специфики сельского хозяйства и внутреннего аудита. Рассмотрены особенности функционирования агрохолдингов и то, как они влияют на организацию и проведение внутреннего аудита.

**Ключевые слова:** внутренний аудит, трансфертное ценообразование, взаимосвязанные лица, контролируемые сделки, внутренний контроль, управление, оптимизация налогов, агрохолдинг, сельское хозяйство.

**Abstract.** This article reveals the relationship of the specifics of agriculture and internal audit. The features of the functioning of agricultural holdings and its influence on the organization and conduction of internal audit are considered in this article.

**Keywords:** internal audit, transfer pricing, affiliated subjects, related parties, controlled deals, internal control, management, tax optimization, agricultural holding, agriculture.

Для решения сформированных Правительством РФ задач по обеспечению продовольственной безопасности страны необходимо повышение как эффективности сельскохозяйственного производства в целом, так и управления бизнес-процессами в нем в частности. В этой связи все более актуальным становится поиск путей повышения этой эффективности. Одна из ключевых задач при этом — обеспечение сохранности и рационального использования имеющихся ресурсов.

Одним из наиболее зарекомендовавших себя способов организации эффективного контроля в экономических субъектах является внутренний аудит. Помимо чисто контрольных, внутренний аудит также выполняет другие функции и позволяет решать самые разнообразные задачи.

Сегодня крупнейшими производителями сельскохозяйственной продукции являются агрохолдинги, что обусловлено их масштабами, разнообразием осуществляемых ими видов деятельности, обширной географией, большим количеством входящих в них предприятий и др.

Под агрохолдингом понимается такое объединение нескольких предприятий, принадлежащих в совокупности одному владельцу (одному физическому или одному юридическому лицу), среди которых есть несколько корпоративных сельскохозяйственных предприятий. Деятельность агрохолдингов является высоко диверсифицированной, что обусловлено различными направлениями деятельности его участников. Одни члены агрохолдинга могут заниматься животноводством, другие — растениеводством, третьи — переработкой продукции, четвертые — производством и обслуживанием сельскохозяйственной техники и т.д.

Часто одни члены агрохолдинга обеспечивают работу остальных благодаря наличию у них вспомогательных производств, осуществлению поставок продукции, оказанию юридических, транспортных или иных услуг.

Принцип иерархии с четкой структурой управления и соподчиненности различных звеньев агрохолдинга достигается благодаря таким приемам, как преобладание доли мате-

ринских компаний в уставном капитале дочерних, вхождение сотрудников материнской компании также и в состав управления дочерних компаний, обладание материнской компанией контрольным пакетом акций дочерних компаний, а также заключение специальных договоров с дочерними компаниями на исполнение управляющей компанией агрохолдинга функции единоличного провайдера услуг в сфере экономики, юриспруденции, бухгалтерского учета, производства и информационных технологий. Кроме этого, фактически весь агрохолдинг со всеми его участниками может по факту принадлежать одному физическому или юридическому лицу, даже если это прямо и не прослеживается в учредительных документах.

У компаний такого масштаба есть больше возможностей (по сравнению с более мелкими товаропроизводителями) для модернизации производства, наращивания его темпов, увеличения разнообразия продукции, создания новых рабочих мест и т.д. А это, в свою очередь, создает определенные риски, связанные с возможностью неэффективного использования имеющихся ресурсов или обеспечения их сохранности. Для уменьшения подобных рисков и необходима организация в агрохолдингах службы внутреннего аудита.

Важно понимать, что агрохолдинг, являясь формой организации бизнеса в АПК, обладает специфическими, характерными только для него особенностями, при этом он включает в свой состав предприятия разнообразных форм организации производства в АПК (мелкие, средние и крупные фермерские хозяйства, общества, кооперативы, товарищества и т.п.). Поэтому в процессе исследования теоретических и практических аспектов организации внутреннего аудита в агрохолдингах важным моментом, на который следует обратить особое внимание, является необходимость выявления специфики как сельского хозяйства в целом (характерной для разных форм организаций в АПК, входящих в состав агрохолдинга), так и самих агрохолдингов, а также оценки ее влияния на организацию и проведение внутреннего аудита в агрохолдингах.

Сельскохозяйственное производство характеризуется множеством особенностей, в качестве основных из них назовем следующие:

- земля — это, в большинстве случаев, главное и практически незаменимое средство производства в сельском хозяйстве;
- различные живые организмы — растения, животные, которые еще называют биологическими активами, также являются специфической разновидностью средств производства в сельском хозяйстве;
- результаты производства в агропромышленном секторе сильно зависят от почвенно-климатических условий;
- сезонность сельскохозяйственного производства: в агропромышленном секторе рабочий период может не совпадать с периодом производства, что обуславливает сезонность сельскохозяйственного производства;
- в качестве средства производства в дальнейших процессах в сельском хозяйстве может использоваться уже созданная в отрасли продукция, например, семена, корма, молодняк скота, органические удобрения и т.д.;
- в отличие от других сфер экономики в сельском хозяйстве, как правило, перемещают не предметы труда (например, растения), а орудия производства (тракторы, машины, комбайны и другая сельскохозяйственная техника);
- сельскохозяйственное производство, учитывая природные и экономические условия регионов, как правило, специализируется на производстве законченных видов товарной продукции, что учитывается при размещении его предприятий. Например, в Волгоградской области природные условия создают благоприятные условия для выращивания зерновых культур, а экономические условия, в том числе логистические пути, — возможность речной и железнодорожной транспортировки продукции и др., что способствует экономически обоснованному экспорту товарной продукции в виде зерна без дальнейшей переработки;
- наличие большого числа производителей сельскохозяйственной продукции, в том числе и мелких фермерских хозяйств, создает условия для высокой конкуренции на рынке продуктов;
- агробизнес обусловлен высоким уровнем рисков и состоянием неопределенности, поскольку финансовые результаты деятельности часто зависят от различных природных факторов, не поддающихся контролю или точному прогнозу, например таких, как погода, температура, осадки, нашествие вредителей, пожары и т.п.;



- производство сельскохозяйственной продукции часто размещено на значительных территориях, что вызывает необходимость больших объемов перевозок продукции, техники, материалов и т.п.

Перечисленные особенности сельского хозяйства обуславливают своеобразные условия действия в нем общих экономических законов, что необходимо учитывать при организации и проведении внутреннего аудита в агрохолдингах. Влияние указанных особенностей сельского хозяйства на внутренний аудит в разных формах организаций, входящих в состав агрохолдинга, в частности, состоит в том, что внутренние аудиторы должны обладать специальными знаниями:

- об особенностях учета земли;
- особенностях производственных циклов растениеводства и животноводства;
- особенностях учета молодняка животных;
- специфике учета растений;
- особенностях отражения трансформации тех или иных видов активов в другие;
- особенностях оприходования специфических видов активов, характерных для АПК,
- особенностях использования основных средств в сельском хозяйстве.

Внутренний аудитор в процессе проверки организаций, входящих в агрохолдинг, должен учитывать:

- особенности сельскохозяйственного цикла конкретного периода, характеризующегося изменением почвенно-климатических условий;
- особенности отражения доходов и расходов будущих периодов, незавершенного производства, обусловленные длительным циклом сельскохозяйственного производства;
- особенности оплаты труда в сельском хозяйстве, характеризующиеся сезонным применением труда наемных рабочих;
- внешнюю среду, в том числе конъюнктуру, конкурентов, рынки сбыта и др.;
- специфику образования дебиторской и кредиторской задолженности в сельском хозяйстве и вытекающие отсюда риски, связанные с возможным неурожаем или неплатежеспособностью.

Важным аспектом, который также должен приниматься во внимание при организации внутреннего аудита в агрохолдингах, является влияние на нее особенностей самих агро-

холдингов. Учет этой специфики позволит более правильно определить масштабы службы, количество ее подразделений на местах, штатный состав, требования к компетенции, знаниям, навыкам и умениям сотрудников службы и др. К специфическим особенностям агрохолдингов мы относим следующие:

- сложная организационная структура, обусловленная наличием одной или нескольких головных (материнских) компаний, которые управляют деятельностью агрохолдинга, ряда подчиняющихся дочерних компаний или иных подразделений, задействованных в производстве и переработке сельскохозяйственной продукции, в обеспечении работы вспомогательных производств или различных служб (юридической, безопасности, коммуникационной и т.п.);
- централизация управления на уровне материнской компании, характеризующаяся тем, что все ключевые решения о деятельности агрохолдинга принимаются на высшем уровне;
- между членами агрохолдинга часто применяется трансфертное ценообразование при совершении сделок с целью оптимизации прибыли и налогов;
- члены агрохолдинга по российскому законодательству являются связанными сторонами, а операции между ними — контролируемые сделками;
- агрохолдинг может объединять бизнес-направления различных отраслей, производя разнообразную продукцию;
- агрохолдинги составляют специфическую консолидированную отчетность о результатах экономической деятельности всей группы компаний.

Помимо названных агрохолдингам присущи все особенности, характерные в целом для сельского хозяйства, такие как специфические средства производства, сезонность производства, особенности налогообложения сельхоз товаропроизводителей и др. В процессе проверки аудитор должен также получить ответы на такие вопросы, влияющие на финансовые результаты деятельности агрохолдингов, как: правильно ли осуществляется учет земель, ведется ли их разделение в зависимости от назначения земель, как учитываются животные, прирост живой массы, приплод, как учитываются растения, в частности,

многолетние насаждения, биологические активы, как учитываются затраты, осуществляемые в процессе производства и переработки продукции сельского хозяйства и т.д.

Все перечисленные специфические особенности, присущие агрохолдингам, и их влияние на организацию и проведение внутреннего аудита представлены в таблице.

Отметим, что существует тесная взаимосвязь между результативностью проведения внутреннего аудита в агрохолдинге, успешностью хозяйственной деятельности в агрохолдинге и степенью доверия внешних пользова-

телей к достоверности формируемой агрохолдингом финансовой отчетности. Различные процедуры предварительного анализа и планирования, направленные на формирование стратегии внутреннего аудита агрохолдинга, способствуют выявлению искажений, установлению достоверности бухгалтерской отчетности.

Учитывая, что в агрохолдинге существует множество объектов, подвергаемых проверке со стороны внутреннего аудита, более эффективным будет проведение не периодических проверок, заранее утвержденных руковод-

Таблица

**Специфические особенности, присущие агрохолдингам, и их влияние на организацию и проведение внутреннего аудита в агрохолдингах**

№ п/п	Особенности	Влияние на организацию или проведение внутреннего аудита:	
		в материнской компании	в дочерней компании
1	Многоступенчатость организационной структуры	Влияет на выбор формы организации СВА, количество его сотрудников, постановку целей и задач, потребность в прикреплении сотрудников СВА в дочерних компаниях	В процессе проведения проверки необходимо учитывать структурную соподчиненность членов агрохолдинга, порядок формирования отчетности
2	Централизация управления	В процессе организации СВА в материнской компании нужно определить порядок управления службой; определить полномочия сотрудников СВА, прикрепленных в дочерних компаниях	В процессе организации и проведения внутреннего аудита необходимо соблюдать порядок взаимодействия с управлением СВА, расположенным в материнской компании; сотрудникам СВА, прикрепленным в дочерних компаниях, исполнять свои обязанности в рамках полномочий
3	Специфические средства производства — земля, биологические активы	В процессе проверки необходимо оценить состояние учета собственной и арендованной земли; определить назначение и категории имеющихся земель; проверить состояние расчетов с пайщиками-арендодателями за земельные паи; проверить операции приобретения, аренды, лизинга и продажи земель и биологических активов и др.	В процессе проверки необходимо оценить состояние почв (с привлечением эксперта); проверить соответствие использования земель их назначению; проверить состояние расчетов с пайщиками-арендаторами за земельные паи; проверить учет молодняка и основного стада, порядок перевода; проверить учет приплода, прироста живой массы; проверить учета забоя, падежа и продажи биологических активов и др.
4	Сезонность производства	В процессе проверки финансовой деятельности необходимо оценить порядок организации финансирования деятельности дочерних компаний, которым требуются средства между сезонными циклами производства и продажи продукции.	В процессе проверки хозяйственной деятельности необходимо оценить порядок использования финансирования со стороны материнских компаний между сезонными циклами производства и продажи продукции
5	Объединяют бизнес-направления различных отраслей	При организации СВА на этапе определения штата предъявляются требования к знаниям сотрудников СВА специфических особенностей различных отраслей агробизнеса	При проведении аудита предъявляются требования к знаниям сотрудников СВА о технологических особенностях бизнес-процессов различных отраслей агробизнеса, об отраслевых нормативных актах, формах первичной документации и т.д.



Окончание табл.

№ п/п	Особенности	Влияние на организацию или проведение внутреннего аудита:	
		в материнской компании	в дочерней компании
6	Составление различных форм отчетности	При проведении внутреннего аудита необходимо проверить отчетность, составленную по РСБУ, нерегламентированные формы отчетности (консолидированная, интегрированная, нефинансовая и др.)	При проведении внутреннего аудита необходимо проверить отчетность, составленную по РСБУ, а также порядок ее трансформации в целях составления консолидированной отчетности
7	Территориальная удаленность участников агрохолдинга	Необходимо проверить соблюдение порядка документооборота между материнской и дочерней компаниями; оценить порядок обеспечения дочерних компаний наличными денежными средствами для текущей операционной деятельности	При проверке нужно учитывать отличия в размерах налоговых отчислений (земельный, транспортный налог) в зависимости от территории расположения того или иного сельскохозяйственного предприятия; проверять эффективность логистических схем, организации грузоперевозок и др.
8	Различные режимы налогообложения	Внутренний аудитор в процессе проверки должен проверять правомерность возмещения НДС; размер налоговых платежей в зависимости от системы налогообложения конкретной компании участника агрохолдинга	

ством, а функционирование постоянно действующего внутреннего аудита, заблаговременно обнаруживающего возможные нарушения и ошибки.

По результатам внутреннего аудита могут быть выявлены определенные нарушения, наиболее типичными, как правило, являются следующие:

- допущение случайных ошибок в документации;
- неправомерность осуществления различных хозяйственных операций;
- частичное отражение произошедших фактов хозяйственной деятельности;
- умышленные нарушения в ведении бухгалтерского учета;
- сокрытие доли принятого урожая;
- завышенное отражение массы различных ТМЦ, в том числе объема произведенной продукции, полученного сена, приобретенных кормов, полученных в животноводстве мяса и шерсти;
- умышленное и неправомерное увеличение размера задолженности;

- излишний и необоснованный расход кормов;
- частичное отражение величины полученного приплода, сокрытие части молодняка;
- подмена высококачественной шерсти низкосортной;
- заниженное отражение количества принятого зерна.

Все эти нарушения напрямую влияют на показатели финансовой отчетности агрохолдингов, искажая их.

\*\*\*

При организации и проведении внутреннего аудита в агрохолдингах в обязательном порядке должны приниматься во внимание особенности сельскохозяйственного производства, а также самих агрохолдингов, особенности учета специфических основных средств, характерных для сельского хозяйства, особенности оплаты труда сезонных рабочих, особенности учета доходов будущих периодов и незавершенного производства в условиях сезонности сельскохозяйственного цикла и др.

## Литература

1. Алборов А.А. Внутренний контроль (аудит) как элемент управления сельским хозяйством // Наука Удмуртии. — 2014. — № 3 — С. 208–225.
2. Варданян С.А. Базисные векторы развития бухгалтерского учета и аудита на основе блокчейн-технологии в условиях цифровой экономики // Научное обозрение: теория и практика. — 2017. — № 11. — С. 23–27.
3. Варданян С.А. Внутренний аудит в аграрной сфере: состояние, проблемы и перспективы развития / С.А. Варданян, Н.Н. Балашова // Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса: Наука и высшее профессиональное образование. — 2015. — № 3 (39). — С. 246–250.
4. Варданян С.А. Формирование учетной политики производственно-инновационной деятельности агрохолдингов по правилам МСФО // Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса: Наука и высшее профессиональное образование. — 2013. — № 4 (32). — С. 260–265.
5. Воитлева З.А. Анализ особенностей сельского хозяйства как отрасли народного хозяйства // Приволжский научный вестник. — 2012. — № 3 (7). — С. 33–34.
6. Токарева Е.В., Балашова Н.Н. Лизинг биологических активов (биолизинг): классификационные признаки и учетно-аналитическое обеспечение // Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса. Наука и высшее профессиональное образование. — 2017. — № 2 (46). — С. 289–296.
7. Ягупова Е.В., Чернованова Н.В. Формирование системы учетно-аналитического документирования в овцеводческих хозяйствах // Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса. Наука и высшее профессиональное образование. — 2017. — № 2 (46). — С. 297–303.

## ИНОСТРАННЫЕ ИНВЕСТОРЫ УХУДИЛИ ОЩУЩЕНИЕ ОТ ДЕЛОВОГО КЛИМАТА В РОССИИ

Как пишет «Коммерсантъ», ссылаясь на данные последнего исследования от Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП) и агентства FleishmanHillard Vanguard, по сравнению с прошлым годом более чем в два раза выросла доля иностранных инвесторов, отмечающих ухудшение делового климата в России. Если итоги 2017 г. отразили долю таких инвесторов, равную 22%, то сегодня это ровно половина. Опрос проводился среди более чем 100 компаний из Fortune 500.

Одновременно почти в три раза сократилось число тех, кто, напротив, фиксирует улучшение делового климата: год назад таких было 33%, сегодня — только 10%. И примерно на том же уровне осталось процентное соотношение тех, кто никаких существенных изменений не отмечает — разве что их чуть меньше, чем год назад, 45% тогда и 40% сегодня.

Впервые опрос провели еще в 2012 г., поэтому многолетние данные позволяют видеть динамику. Аналитики делают вывод, что оценка делового климата в России иностранными инвесторами вернулась к показателям 2016 г. — не идеального, но точно не худшего, чем 2014 г., когда целых 82% видели ухудшение. А в 2017 г. вообще наблюдалось улучшение настроений до значений «докризисного» 2013 г. Гендиректор агентства FleishmanHillard Vanguard Елена Фадеева говорит, что сегодняшние данные свидетельствуют скорее о коррекции ожиданий 2017 г., а не о новом тренде.

В то же время в Российском союзе промышленников и предпринимателей говорят о том, что в прошлом году многие надежды, которые имел иностранный инвестор по итогам 2017 г. так и не оправдались, поэтому весь прошлый год была распространена по большей части выжидательная позиция даже в отсутствие значительных проблем с российской экономикой.

Это не значит, впрочем, что проблем нет вообще. В качестве самого вредоносного фактора, мешающего ведению бизнеса в России, иностранные инвесторы видят коррупцию (более 60% ответов). А вот такой фактор, как отсутствие квалифицированной рабочей силы, раньше представлялся очень существенной проблемой (67%), но по итогам прошлого года число респондентов, отвечающих тем же самым образом на вопрос о самых значительных проблемах, снизилось до 40%.

Зато значительный рост за истекший период приобрело негативное видение налогового администрирования (до 40%, почти в два раза) и качество госуправления (которое ранее отмечал лишь 1%, а в этот раз заметили около 20%). «Впрочем, разброс показателей в данном случае может свидетельствовать не о резком изменении оценок иностранных инвесторов, а, скорее, о небольшом размере выборки», — отмечает издание «Коммерсантъ».

Источник: GAAP.RU

Дата публикации: 11 марта 2019 г.

