

7. ВНУТРЕННИЙ АУДИТ

7.1. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР ПРИ АУДИТЕ ОПЕРАЦИЙ С БИОЛОГИЧЕСКИМИ АКТИВАМИ

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

Донской государственный аграрный университет

В статье рассмотрены основные направления совершенствования документирования результатов аудиторских процедур при аудите операций с биологическими активами, связанные с разработкой и закреплением типовых форм рабочих документов во внутрифирменных стандартах аудиторской организации. Выработаны единые подходы к документированию результатов аудиторских процедур в ходе аудита операций с биологическими активами.

В ходе аудиторской проверки биологических активов аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны документально оформлять все сведения, подтверждающие аудиторское мнение относительно достоверности раскрытия информации о них в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Документирование результатов аудиторских процедур регламентировано федеральным стандартом аудита Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ФПСАД) №2 «Документирование аудита». Аудиторская организация должна документально оформлять результаты аудиторских процедур, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с Федеральными стандартами аудита.

Требования к количеству и качеству доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также к процедурам, выполняемым с целью получения доказательств, определяют:

- ФПСАД №5 «Аудиторские доказательства»;

- ФПСАД №17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях»;
- ФПСАД №18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников»;
- ФПСАД №23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица».

Под термином «документация» [1] понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме, и используются:

- при планировании и проведении аудита;
- при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;
- для фиксации аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

Для обоснования своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор должен получить достаточные для этого аудиторские доказательства на основе следующих аудиторских процедур:

- детальная проверка правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам;
- аналитическая процедура;
- проверка (тест) средств внутреннего контроля.

В программе аудита следует предусмотреть, какие аудиторские процедуры и в каком объеме необходимо выполнить для сбора аудиторских доказательств. Количество информации, необходимой для аудиторских оценок, жестко не регламентируется.

Профессор Хахонова Н.Н. выделяет и классифицирует виды аудиторских доказательств на четыре укрупненные группы (табл. 1).

Наибольшую ценность и достоверность для аудиторской организации представляют внешние доказательства, затем по степени ценности и достоверности следуют смешанные доказательства и внутренние доказательства. Самой достоверной считается информация, полученная аудитором самостоятельно. Доказательства в форме документов и письменных показаний обычно являются более достоверными, чем устные показания.

Таблица 1

ВИДЫ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ¹

Классификационный признак ²	Виды аудиторских доказательств	Характеристика
1. По источнику получения доказательств	Внутренние	Включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде
	Внешние	Включают в себя информацию, полученную от третьей стороны в письменном виде
	Смешанные	Аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде
2. По логике получения	Прямые	Непосредственно подтверждают истинность (правильность) сделанного предположения
	Обратные	Подтверждают истинность (правильность) сделанного предположения путем опровержения противоположного предположения
3. По форме получения	Личные (объяснения)	Объяснения руководителей, специалистов, сотрудников экономического субъекта и третьих лиц
	Вещественные	Первичные документы и регистры бухгалтерского учета экономического субъекта и третьих лиц
4. По форме представления	Устные	Устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц
	Письменные	Письменные показания обычно являются более достоверными, чем устные показания

¹ Составлено на основе [5].

² Предложено автором.

Таблица 2

**ВЗАИМОСВЯЗЬ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР
И ПОДХОДОВ К ДОКУМЕНТИРОВАНИЮ ИХ
РЕЗУЛЬТАТОВ**

Аудиторская процедура и ее сущность	Возможные подходы к документированию результатов процедуры
1. Инспектирование – проверка записей, документов или материальных активов	Формирование рабочих документов, содержащих результаты проверки соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, формирование документов, содержащих информацию о состоянии и стоимости имущества аудируемого лица и его финансовых обязательств. Оформление результатов прослеживания – процедуры, в ходе которой аудитор проверяет некоторые первичные документы, проверяет отражение данных первичных документов в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие хозяйственные операции правильно или неправильно отражены в бухгалтерском учете
2. Наблюдение – отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами	Оформление результатов устного опроса персонала, руководства экономического субъекта и независимой (третьей) стороны, оформление результатов тестирования системы внутреннего контроля
3. Запрос – поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица	Запрос аудитора, направляемый осведомленному лицу в пределах или за пределами аудируемого лица
4. Подтверждение – ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях	Документ, полученный от осведомленных лиц, содержащий ответ на ранее направленный им запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях. Например, получение информации о реальности остатков на счетах учета денежных средств, счетов расчетов, счетов дебиторской и кредиторской задолженности, для чего аудиторская организация получает подтверждение в письменной форме от третьей стороны
5. Пересчет – проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов	Формирование рабочих документов, содержащих результаты пересчета, проверки арифметической точности либо результаты самостоятельных расчетов
6. Аналитические процедуры – анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица	Формирование рабочих документов, содержащих результаты аналитических процедур, выполненных у аудируемого лица

Следует отметить, что стандарт не содержит конкретного перечня обязательных рабочих документов аудита и конкретных требований по их оформлению, однако он формулирует факторы, влияющие на форму

и содержание рабочих документов, а также перечень примерной информации, которая должна быть приведена в рабочих документах. Рабочие документы должны составляться по полной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита с тем, чтобы опытный аудитор, ознакомившись с ними, мог получить общее представление о проведенной организацией аудиторской проверке. Следует отметить, что конкретные процедуры получения аудиторских доказательств определяет и форму их документирования. Данные процедуры закреплены в ФПСАД №5. Рассмотрим данную взаимосвязь (табл. 2).

Документированию результатов аудиторских процедур при аудите биологических активов должно предшествовать отражение в рабочих документах информации о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. В рабочих документах должно содержаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение. В тех случаях, когда аудитор проводил рассмотрение сложных принципиальных вопросов или высказывал по какому-либо важному для аудита вопросам профессиональное суждение, в рабочие документы следует включать факты, которые были известны аудитору на момент формулирования выводов с необходимой их аргументацией.

Однако профессора Е.М. Мерззликина и Ю.П. Никольская [3, с. 97] отмечают, целесообразность разработки единых стандартов для формирования рабочих документов и использования в процессе каждой конкретной проверки различного набора типовых форм рабочих документов, содержащих результаты аудиторских процедур.

Объем рабочих документов зависит от профессионального суждения аудитора. Нет необходимости документировать каждый вопрос, рассматриваемый аудитором. В частности, недопустимо включать в состав рабочей документации копии первичных документов, оформленных надлежащим образом, не содержащих ошибок и соответствующих хозяйственным операциям, описываемым этими первичными документами. Вместо копий таких документов допустимо составление сводной таблицы с указанием перечня проверенных операций и проставлением отметки о наличии и правильности соответствующих первичных документов.

Рабочая документация по учету биологических активов должна содержать информацию обо всех проверенных документах, операциях, фактах, а не только о тех, по которым делаются замечания.

Достаточность объема рабочей документации определяется руководителем проверки, при этом основными критериями являются наличие документов, подтверждающих выполнение аудиторских тестов по существу в соответствии с утвержденными программами аудита, соблюдение принципа целенаправленной проверки, обеспечение возможности сквозного прослеживания (по методу перекрестных ссылок) правильности (ошибочности) формирования отчетных данных.

Профессора Н.В. Парушина и С.П. Суворова считают, что форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами, как:

- характер аудиторского задания;
- требования, предъявляемые к аудиторскому заключению;

- характер и сложность деятельности аудируемого лица;
- характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;
- необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу;
- конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита [4, с. 93].

Рабочие документы по учету биологических активов должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения. В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов в аудиторской организации целесообразно разработать типовые формы документации (бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т. п.). Такая стандартизация документирования способна облегчить порученную работу подчиненным и одновременно позволит контролировать результаты выполняемой ими работы.

Профессор М.В. Мельник отмечает, что особое значение в системе документирования аудита имеют материалы о тестировании, в частности, результаты опросов или интервьюирования работников экономического субъекта, результаты наблюдения за ходом работы отдельных сотрудников аудируемого объекта, систематизация и обработка этих материалов [2, с. 223].

К моменту подготовки аудиторского заключения вся рабочая документация должна быть создана и оформлена соответствующим образом. Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее пяти лет.

Рабочие документы являются собственностью аудитора, хотя часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены аудируемому лицу по усмотрению аудитора, они не могут служить заменой бухгалтерских записей аудируемого лица.

Рабочие документы обычно содержат:

- информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;
- выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;
- информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;
- информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета биологических активов и внутреннего контроля;
- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;
- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;
- анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета биологических активов;
- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;

- сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;
- подробная информация о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и/или дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;
- копии сообщений, направленных другим аудиторами, экспертам и третьим лицам и полученных от них;
- копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;
- письменные заявления, полученные от аудируемого лица;
- выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;
- копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

На основании первичных документов, регистров аналитического и синтетического учета аудитор контролирует правильность корреспонденции счетов по учету биологических активов. Аудитор обязан проверить точность переноса информации из учетных регистров в бухгалтерскую отчетность. Для этого данные регистра аналитического учета сопоставляются с записями в регистре синтетического учета и главной книге по соответствующим счетам (11, 20) которые сравниваются с данными бухгалтерского баланса по статье «Животные на выращивании и откорме», «Незавершенное производство» и специализированными формами отчетности.

Результаты проверки наличия и учета биологических активов должны обязательно отражаться в рабочих документах аудитора, состав и содержание которых он определяет самостоятельно. Все обнаруженные в ходе проверки нарушения обобщаются аудитором, оценивается их существенность. В соответствии со Стандартом №22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника» выявленные в процессе аудита искажения и рекомендации по их устранению в письменной форме доводятся до сведения руководства аудируемого лица.

Рассмотрим возможные подходы к документированию результатов аудита наличия и учета биологических активов на примере животных на выращивании и откорме. Проверка данных бухгалтерского учета и отчетности, отражающих информацию о наличии и движении животных на выращивании и откорме, – неотъемлемая часть аудита сельскохозяйственных организаций и агропромышленных холдингов, в активах которых данная статья существенна.

Целью аудита операций с животными на выращивании и откорме при проведении обязательной аудиторской проверки выражается в формировании мнения о достоверности бухгалтерской отчетности клиента и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета рассматриваемых операций действующему законодательству. Сохраняются и общие задачи проверки, которые согласно ФПСАД №5 «Аудиторские доказательства» заключаются в сборе аудиторских доказательств, необходимых для подтверждения всех предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности.

Широбоков В.Г. Логвинова Т.И. [6] применительно к данному объекту аудита относят следующие аудиторские доказательства:

- проверка фактического наличия животных, отраженных в учете и отчетности на конкретную дату, и документально подтвержденных прав на них;
- проверка реальности возникновения операций по движению животных, отраженных в учете в проверяемом периоде;
- контроль за полнотой отражения анализируемых операций в учетных регистрах и отчетности;
- проверка правильности стоимостной оценки данного вида активов в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с требованиями нормативных актов;
- контроль за точностью отражения операций с животными на выращивании и откорме в учетных регистрах и отчетности;
- подтверждение правильности классификации, представления и раскрытия изучаемых операций в бухгалтерской отчетности.

Отличия аудиторской проверки операций с животными на выращивании и откорме от аудита иных активов заключаются в составе и содержании применяемых аудиторских процедур по существу. Операции по движению животных на выращивании и откорме, как правило, многочисленны, осуществляются систематически и отличаются разнообразием и спецификой, характерной для биологических активов и процессов биотрансформации, в том числе:

- оприходование приплода, прироста;
- перевод животных из группы в группу;
- продажа, забой и падеж животных;
- закупка скота у населения.

Аудитор, проводящий проверку по данному объекту учета, должен иметь определенные знания зоотехнического характера, например о возможном среднесуточном приросте и средней массе одной головы приплода по видам животных, средней живой массе взрослого животного и т.п. В отдельных случаях могут потребоваться консультации зоотехника. Кроме того, аудитор должен быть знаком с методикой калькулирования себестоимости 1 ц живой массы, 1 ц прироста, 1 головы приплода.

Методика аудиторской проверки операций с животными на выращивании и откорме базируется на общих принципах аудита, установленных Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, и включает три этапа:

- планирование;
- сбор аудиторских доказательств;
- обобщение и оформление результатов проверки.

В соответствии со Стандартами №3 «Планирование аудита» и №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» для разработки эффективного подхода к аудиту учета животных на выращивании и откорме на стадии планирования производятся изучение и предварительная оценка эффективности системы внутреннего контроля (СВК) клиента, которая подтверждается или корректируется в ходе проверки. Оценку СВК, как правило, осуществляют путем тестирования на заранее подготовленные перечни вопросов, ответы на которые аудитор получает путем наблюдения, опроса сотрудников, просмотра и анализа информации, содержащейся в системной, первичной учетной и другой документации аудируемого лица. Нами разработана анкета тестов проверки состояния внутреннего контроля и системы учета биологических активов, содержащая перечень возможных вопро-

сов для оценки эффективности СВК и уровня аудиторского риска по данному объекту (табл. 3).

Таблица 3

**АНКЕТА ТЕСТОВ ПРОВЕРКИ СОСТОЯНИЯ
ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И СИСТЕМЫ УЧЕТА
БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ ЗА _____ 20 ____ г.**

№	Содержание вопроса или объект исследования	Вариант ответа	Оценка риска
1	Имеется программа внутривладельческого контроля?	Да Нет	-
2	Имеются ли служба внутреннего аудита, ревизионная комиссия, постоянно действующая инвентаризационная комиссия?	Да Нет	-
3	Имеются ли должностные инструкции или положение о работе службы внутреннего контроля?	Да Нет	-
4	Наличие видов и групп биологических активов (поголовье скота и птицы, незавершенное производство)	Пере чень	-
5	Наличие условий, обеспечивающих сохранность животных	Да Нет	-
6	Порядок и периодичность проведения инвентаризации биологических активов, отражение результатов инвентаризации в учете	Да Нет	-
7	Контроль за операциями по движению животных (приплод, перевод из группы в группу, забой, падеж и др.)	Да Нет	-
8	Контроль за операциями по незавершенному производству растениеводства и животноводства	Да Нет	-
9	Организация сводного и аналитического учета биологических активов	Да Нет	-
10	Санкционирование операций по движению биологических активов	Да Нет	-
11	Наличие внутренних методик по калькулированию себестоимости полученной продукции от биологических активов	Да Нет	-
12	Наличие и контроль за соблюдением графика документооборота по данному участку учета	Да Нет	-
13	Разработан ли проект постановки учета на счетах по движению биологических активов?	Да Нет	-
14	Сверяются ли данные аналитического и синтетического учета систематически?	Да Нет	-

В качестве рабочего документа аудитора для проверки учета биологических активов нами сформирован макет «Аудит синтетического и аналитического учета биологических активов» (животноводство) (табл. 4), позволяющий проследить отражение информации о биологических активах, содержащейся в регистрах синтетического, аналитического учета, первичных документах.

По результатам тестирования СВК и оценки аудиторского риска аудитор определяет характер, масштаб и сроки проведения аудиторских процедур по существу, т.е. разрабатывает программу аудиторской проверки.

При определении масштабов проверки следует исходить из того факта, что операции по счету 11 «Животные на выращивании и откорме» многочисленны и разнообразны. В связи с этим проверку целесообразно осуществлять выборочным способом. При этом совокупность исследуемых операций необходимо стратифицировать на несколько проверяемых подсовкупностей по определенным признакам, например по видам, группам животных, местам содержания (фермам), по характеру операций с активами (получение приплода, покупка у организаций и населения, отражение прироста, продажа, забой, внутреннее перемещение, падеж и т.д.).

Таблица 4

МАКЕТ РАБОЧЕГО ДОКУМЕНТА «АУДИТ СИНТЕТИЧЕСКОГО И АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ» (ЖИВОТНОВОДСТВО)

Номер и наименование счета	Данные регистров синтетического учета	Данные регистров аналитического учета	Данные на основании первичных документов	Выявленные расхождения	Рекомендации аудитора
20. «Основное производство»	Данные журнала- ордера №10, Журнала- ордера №10а (для организаций с бесцеховой структурой управления)	Данные ведомости №12 (для учета затрат по цехам), разработочных таблиц	Данные карточек, ведомостей калькулирования себестоимости продукции, инвентаризационных ведомостей, актов, отражающих потери в производстве, первичных документов по учету затрат согласно номенклатуре статей	-	-
		Данные ведомости №14 (для учета потерь в производстве), разработочных таблиц		-	-
		Данные ведомости №15, разработочных таблиц		-	-
11. «Животные на выращивании и откорме»	Данные журнала- ордера №14-АПК	Данные книги о движении скота и птицы	Акт на оприходование приплода животных. Акт на оприходование приплода зверей. Акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами. Акт на перевод животных и группы в группу. Товарно-транспортная накладная. Отчет о процессах инкубации. Путевой журнал следования скота, отправленного по железной дороге. Счета-фактуры. Ведомость взвешивания. Расчет определения прироста живой массы. Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж)	-	-
		Данные отчета о движении скота и птицы на ферме		-	-
		Данные сводного отчет о движении животных в целом по хозяйству		-	-
		Данные ведомости №73-АПК		-	-
		Данные ведомости №75-АПК		-	-

Таблица 5

Сплошной проверке в соответствии со Стандартом №16 «Аудиторская выборка» должны быть подвергнуты:

- крупные по стоимости операции;
- нетипичные или «ключевые по риску» операции (приобретение животных по договору лизинга, договору мены);
- операции со связанными сторонами;
- другие необычные или подозрительные операции (например, падеж).

В соответствии с программой аудиторской проверки осуществляются запланированные аудиторские процедуры.

Как отмечает профессор Ширококов В.Г., наиболее распространенным умышленным нарушением в учете поголовья, достигаемым путем сговора работника, заведующего фермой или других должностных лиц, может быть увеличение численности павших животных или сокрытие приплода с целью их присвоения. Наблюдается и обратная ситуация, когда занижают падеж (при зависимости размера оплаты труда от уровня сохранности приплода). По этой же причине может завышаться масса прироста животных. Выявить данные нарушения путем сверки первичных документов с данными сводного и аналитического учета практически невозможно. В этих случаях эффективными бывают такие приемы, как внезапная инвентаризация, метод логического сопоставления взаимосвязанных документов. Например, сведения, отраженные в бухгалтерском учете, следует сопоставить с данными зоотехнического и ветеринарного учета (записях об осеменении и отелах КРС, опоросах свиней, падеже животных, прививках), информацией о расходе кормов (ведомости учета расхода кормов (СП-20) и т.п. Результаты проверки оформляются рабочим документом аудитора (табл. 5).

Предлагаемая нами программа аудита наличия и учета животных на выращивании и откорме (табл. 6) включает процедуры, необходимые для сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств, позволяющих подтвердить предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (см. табл. 5).

РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА «СЛИЧИТЕЛЬНАЯ ВЕДОМОСТЬ ДАННЫХ БУХГАЛТЕРСКОГО И ЗООТЕХНИЧЕСКОГО УЧЕТА» ЗА ОТЧЕТНЫЙ ГОД³

Период	Данные бухгалтерского учета			Данные зоотехнического учета			Отклонения (+, -)		
	Па-деж	При-плод	При-рост	Па-деж	При-плод	При-рост	Па-деж	При-плод	Прирост
1-й квартал	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2-й квартал	-	-	-	-	-	-	-	-	-
...	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Таблица 6

ОБЩАЯ ПРОГРАММА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

№	Перечень аудиторских процедур	Рабочие документы
1. Проверка обеспечения сохранности животных на выращивании и откорме		
1.1	Проверка условий содержания животных на выращивании и откорме, наличие охраны	-
1.2	Проверка наличия материально – ответственных лиц, отвечающих за сохранность животных и наличие подписанных с ними договоров о материальной ответственности	Договора о полной материальной ответственности
2. Выборочная проверка правильности оформления первичных документов по учету животных на выращивании и откорме		
2.1	Проверка актов на оприходование приплода животных по формальным признакам и по существу отраженных положений	Акт на оприходование приплода животных

³ Составлено автором на основе: [6]

№	Перечень аудиторских процедур	Рабочие документы
2.2	Проверка полноты отражения операций взвешиванию животных	Ведомости взвешивания животных
2.3	Проверка актов на перевод животных из группы в группу и актов на выбытие	Акт на перевод животных из группы в группу, Акт на выбытие животных и птицы
2.4	Проверка полноты отражения операций по реализации скота	Товарно-транспортная накладная на отправку – приемку животных и птицы, счет – фактура с приложенным племенным свидетельством
3. Проверка порядка и периодичности проведения инвентаризации животных и отражение ее результатов в учете		
3.1	Проверка правильности проведения инвентаризации животных на выращивании и откорме	Акты инвентаризации и сличительные ведомости
3.2	Проверка периодичности проведения инвентаризации	Акты инвентаризации и сличительные ведомости
3.3	Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете результатов инвентаризации и контроль за принятием необходимых мер в случае недостач и хищений	Акты инвентаризации и сличительные ведомости
3.4	Проверка наличия и контроля за соблюдением графика документооборота по учете животных на выращивании и откорме	График документооборота
3.5	Проверка правильности формирования себестоимости молодняка животных	-
4. Проверка организации синтетического и аналитического учета животных на выращивании и откорме		
4.1	Изучения правильности формирования регистров аналитического и синтетического учета (пересчет, проверка учетных записей, аналитические процедуры)	Ведомость движения животных, Журнал – Ордер по счету 11, Главная Книга
4.2	Аудит соответствия остатков синтетического и аналитического учета	Ведомость движения животных, Журнал – Ордер по счету 11, Главная Книга
4.3	Проверка правильности отражения в отчетности итоговых данных по учету животных на выращивании и откорме	Бухгалтерская отчетность

В соответствии с программой аудиторской проверки осуществляются запланированные аудиторские процедуры. По результатам аудиторских процедур целесообразно формировать разработанный нами рабочий документ «Таблица выявленных нарушений по однородным группам хозяйственных операций» (табл. 7).

Таблица 7

РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ «ТАБЛИЦА ВЫЯВЛЕННЫХ НАРУШЕНИЙ ПО ОДНОРОДНЫМ ГРУППАМ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ»

№	Краткая характеристика нарушения	Наименование документа, его номер и дата	Нормативные документы, которые нарушены	Рекомендации аудитора
1		-	-	-
2		-	-	-
3		-	-	-
4	И т.д.	-	-	-

Осуществляя проверку, аудитор должен проанализировать первичные документы. Необходимо убедиться в полной взаимоувязке формулировок, показателей и цифровых значений в конкретных документах. Их следует проверять как по форме, так и по существу, а

также производить арифметический контроль данных, отраженных в первичных документах.

Таким образом, совершенствование документирования результатов аудиторских процедур при аудите операций с биологическими активами необходимо осуществлять на основе федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, стандартов саморегулируемых аудиторских организаций. Основные направления совершенствования документирования результатов аудиторских процедур при аудите операций с биологическими активами связаны с разработкой и закреплением типовых форм рабочих документов во внутрифирменных стандартах аудиторской организации. Это позволит выработать единый подход к документированию результатов аудиторских процедур и повысить качество аудиторской проверки операций с биологическими активами.

Литература

1. Документирование аудита [Электронный ресурс] : правило (стандарт) №2. URL: <http://www.auditbp.ru/dokuments/psad/fpsad2>.
2. Булыга Р.П. Основы аудита [Текст] / под ред. д-ра экон. наук проф. Р.П. Булыги. – Ростов н/Д : Феникс, 2010. – 317 с.
3. Мерзликина Е.М. Аудит [Текст] : учеб. / Е.М. Мерзликина, Ю.П. Никольская. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 368 с.
4. Парушина Н.В. Аудит [Текст] : учеб. / Н.В. Парушина, С.П. Суворова. – М. : Форум, 2009. – 288 с.
5. Хахонова Н.Н. Аудит [Текст] : учеб. / Н.Н. Хахонова, И.Н. Богатая. – М. : КНОРУС, 2011. – 720 с.
6. Ширококов В.Г. Аудит животных на выращивании и откорме [Электронный ресурс] / В.Г. Ширококов, Т.И. Логвинова // Аудиторские ведомости. – 2007. – №4. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

Ключевые слова

Аудит биологических активов; документирование аудита; аудиторские доказательства; аудиторские процедуры; программа аудита.

Зюзин Юрий Игоревич

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Совершенствование документирования результатов аудиторских процедур при аудите биологических активов базируется на федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

Научная новизна. Несомненно научную новизну представляет собой разработанные автором рабочие документы аудитора при проверке биологических активов, в том числе:

- анкета тестов проверки состояния внутреннего контроля и системы учета биологических активов; макет рабочего документа «Аудит синтетического и аналитического учета биологических активов» (животноводство);
- общая программа аудиторской проверки; рабочий документ «Таблица выявленных нарушений по однородным группам хозяйственных операций».

Определено, что осуществляя проверку, аудитор должен проанализировать первичные документы, убедиться в полной взаимоувязке формулировок, показателей и цифровых значений в конкретных документах. Обосновано, что документы следует проверять как по форме, так и по существу, производить арифметический контроль данных, отраженных в первичных документах, производить сверку с регистрами синтетического учета, Главной книгой и финансовой отчетностью.

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

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

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

7.1. PERFECTION OF DOCUMENTING OF RESULTS OF AUDITOR PROCEDURES AT AUDIT OF OPERATIONS WITH BIOLOGICAL ACTIVES

U.I. Zuzin, Post-graduated Student

Don State Agrarian University In article the basic directions of perfection of documenting of results of auditor procedures are considered at audit of operations with the biological actives, connected with working out and fastening of typical forms of briefs in intrafirm standards of the auditor organization. Uniform approaches to documenting of results of auditor procedures are developed during audit of operations with biological actives. The bibliographic list

Literature

1. A rule (standard) №2. «Audit Documenting» [the Electronic resource] URL: <http://www.auditxp.ru/dokuments/psad/fpsad2>
2. R.P. Bylyga. Osnovy of audit [Text] / under the editorship of the Doctor of Economics, professor R.P.Bulygi. – Rostov n/D: the Phoenix, 2010. – 317 p.
3. E.M. Merzlikina. Audit [Text]: the Textbook / E.M.Merzlikina, JU.P.Nikolsky. – M: INFRA TH, 2009. – 368 p.
4. N.V. Parushina. Audit [Text]: the Textbook / N.V. Parushina, S.P.Suvorov. – M: IDES «FORUM», 2009. – 288 p.
5. N.N. Hahonova Audit [Text]: the Textbook / N.N.Hahonova, I.N.rich. – M: Khnorus, 2011.–720 p.
6. V.G. Shirobokov, T.I. Logvinova. Audit of animals on cultivation and откорме. [The Electronic resource]//»Auditor sheets», 2007, №4 Access from sprav.-legal system «the Adviser Plus».

Keywords

Audit of biological actives; audit documenting; auditor proofs; auditor procedures; the audit program.