

### 4.3. СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ К ПРОВЕДЕНИЮ АУДИТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ И ЗАРУБЕЖНОЙ ПРАКТИКЕ

Кубарь М.А., аспирант кафедры бухгалтерский учет, анализ и аудит

*Донской государственный аграрный университет*

В настоящее время аудит является одним из перспективных и эффективных видов контроля. В работе рассмотрены основы нормативного регулирования бухгалтерского учета и аудита, а также перечень требований предъявляемых при аудиторской проверке в зарубежных странах. Представлена краткая характеристика этапов развития аудита, составлен перечень вопросов, подлежащих исследованию, при аудите учета затрат в сельскохозяйственных организациях, систематизирован опыт зарубежных стран с целью адаптации подготовки на его основе методических подходов аудиторской проверки учета затрат.

Одним из значимых в настоящее время, а также перспективных и эффективных видов контроля финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций является независимый контроль – аудит. Аудит способствует осуществлению всех фактов хозяйственной жизни в соответствии с действующим законодательством, что предупреждает злоупотребления, организует рациональное использование имущества предприятия.

Исследуя аудиторскую деятельность в зарубежных странах аудитору необходимо изучить модель системы бухгалтерского учета, так как в каждой стране существует своя система ведения бухгалтерского учета, и нет двух стран, где бы эта система была идентичной.

Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик рекомендуют для начала рассмотреть классификацию стран по видам моделей систем бухгалтерского учета. Рассмотрим основные особенности моделей учетных систем бухгалтерского учета, которые представлены в табл. 1.

Таким образом, указанные модели учетных систем в разных странах сильно различаются, так как в каждой стране имеются свои особенности национальных систем ведения бухгалтерского учета и формирования данных в отчетности предприятий. Эти различия зависят от несовпадения правовых систем, роли государства на рынках капитала и других рынках, а также традиций и культуры каждой страны.

В некоторых странах, например в США, основной национальной системой выступает ГААП (GAAP – Generally Accepted Accounting Principles общепринятые бухгалтерские принципы), которая раскрывает принципы и правила ведения учета и составления отчетности.

Необходимо отметить, что системы бухгалтерского учета, напрямую взаимосвязаны с основными требованиями, предъявляемыми к аудиту, поскольку аудиторскую проверку невозможно провести, не имея теоретических и практических навыков в области бухгалтерского учета. Основной задачей аудита является обеспечение контроля за достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности должно осуществляться на основе общих принци-

пов бухгалтерского учета и в соответствии с требованиями законодательных и нормативных документов к ее составлению.

Таблица 1

#### КЛАССИФИКАЦИЯ СТРАН ПО ВИДАМ МОДЕЛЕЙ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА [8]

Основные учетные модели	Основное отличие	Страны
Британо-американская модель	Ориентация учета на информационные запросы инвесторов и кредиторов	Австралия, Багамы, Барбадос, Бенин, Бермуды, Ботсвана, Великобритания, Венесуэла, Гана, Гонконг, Доминиканская Республика, Замбия, Зимбабве, Израиль, Индия, Индонезия, Ирландия, Каймановы острова, Канада, Кения, Кипр, Колумбия, Либерия, Малави, Малайзия, Мексика, Нигерия, Нидерланды, Новая Зеландия, Пакистан, Панама, Папуа-Новая Гвинея, Пуэрто-Рико, Сингапур, США, Танзания, Тринидад и Тобаго, Уганда, Фиджи, Филиппины, Центральноамериканские страны, ЮАР, Ямайка
Континентальная модель	Консервативность	Австрия, Алжир, Ангола, Бельгия, Буркина-Фасо, Берег Слоновой Кости, Гвинея, Греция, Дания, Египет, Заир, Испания, Италия, Камерун, Люксембург, Мали, Марокко, Норвегия, Португалия, Сенегал, Сьерра-Леоне, Того, Франция, Германия, Швейцария, Швеция, Япония
Южноамериканская модель	Перманентная корректировка учетных данных на темпы инфляции	Аргентина, Боливия, Бразилия, Гайана, Парагвай, Перу, Уругвай, Чили, Эквадор

Таблица 2

#### СРАВНЕНИЕ ПОДХОДОВ МОДЕЛЕЙ УЧЕТА ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН ПРИ РАЗРАБОТКЕ НОРМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Модели учета зарубежных стран	Характеристика нормативного регулирования	Роль профессиональных организаций
Британо-американская модель	Законодательный орган, система нормативного регулирования становится все больше объектом законодательства. Сильное влияние экономики	Значительная роль в формулировании бухгалтерских требований
Континентальная модель	Законодательный орган, доминирующий подход и налогового законодательства	Влияют на установление стандартов, но их роль ограничивается лишь консультированием законодательства. Оказывают помощь в подготовке законодательных актов и готовят свои, необязательные для исполнения рекомендации
Южноамериканская модель	Законодательный орган	Незначительное влияние

В табл. 2 представлены подходы зарубежных стран при разработке норм бухгалтерского учета. Рассматривая такие страны, как США, Великобритания, Франция, Германия, Бразилия, Нидерланды, Филиппины и др. можно отметить, что законодательный орган играет важную роль в формировании правил (стандартов) бухгалтерской практики.

Таким образом, целесообразно отметить, что при рассмотрении общей характеристики нормативного регулирования бухгалтерского учета в зарубежных странах преобладает доминирование консервативного подхода и налогового законодательства.

В мировой практике можно выделить две концепции регулирования аудиторской деятельности.

Одна из этих концепций развита в англоязычных странах (США, Великобритания), где аудиторская деятельность в некотором виде саморегулируется. Аудит в этих странах ориентирован в основном на потребно-

сти акционеров, инвесторов, кредиторов и других хозяйствующих субъектов и регулируется преимущественно общественными аудиторскими объединениями.

Вторая концепция получила распространение в таких европейских странах, как Австрия, Испания, Франция, Германия. В них аудиторская деятельность строго регламентируется централизованными органами, на которые фактически возлагаются функции государственного контроля за аудиторской деятельностью [6].

Таким образом, основы нормативного регулирования бухгалтерского учета и аудита тесно взаимосвязаны.

Различные подходы зарубежных стран к разработке норм бухгалтерского учета влияют и на формулировку основных требований к аудиту. Чтобы лучше понять эти требования и их различия в разных странах, систематизируем и представим их в табл. 4.

Таблица 3

**ОСНОВЫ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ [9, С. 22-24]**

Страна	Система нормативного регулирования	Принципы учета и аудита	Общая характеристика
Германия	Учет и аудит основываются на предписаниях Коммерческого и Торгового кодексов, Закона о балансах, Законе о налоге на корпорации. Государство не вмешивается во внутренние дела организаций. Публикация отчетности обязательна для компаний, применяющих МСФО	Принципы представляют требования: полнота, правильность формы и содержания, ясность, наглядность, временные разграничения, возможность контроля, хронология записей; вопрос независимости аудиторов находится на стадии дискуссионного обсуждения	Система учета и аудита остается национальной, строго регулируется государством, несмотря на Директивы ЕС и применение МСФО; независимость аудитора ограничена тремя факторами: владение акциями клиентов, незначительной ответственностью по законодательству и если доходы от консультирования клиентов превысят 30 %
Италия	Учет и аудит с 1993 г. осуществляется в соответствии с законами, базирующимися на Директивах ЕС (4,7,8), общий контроль за деятельностью бухгалтеров и аудиторов осуществляет Министерство юстиции	Принципы требуют, чтобы бухгалтерские документы были правдивы и верны; независимый профессиональный аудит обязателен для ООО, зарегистрированных на фондовых биржах, финансовых и общественных организаций	Система учета и аудита основывается на традиции гибкого применения юридических норм и широкого применения Директив ЕС; нет особых ограничений (требований) на профессиональную подготовку аудиторов, и объем их обязанностей, установленный Гражданским кодексом, ограничен
Франция	Учет и аудит жестко контролируется государством (Министерствами финансов и юстиции), методология учета носит выраженный национальный характер, но соответствует МСФО; аудит возлагается на бухгалтерских комиссаров, которые выбирают сроком на 6 лет	Национальные (традиционные): осмотрительности, соответствия, точного применения учетных правил; принципы в соответствии с Директивами ЕС; аудит осуществляется в соответствии с 8-й Директивой ЕС, посвященной аудиту	Учетной системе присущи высокий уровень стандартизации и подробная проработка нормативных документов по учету. Аудит обязателен для компаний, капитал которых свыше 500 тыс. евро или зарегистрированных на фондовых биржах, и для ООО, полных товариществ, товариществ на вере, если средняя численность свыше 10 человек
Великобритания	Два уровня: 1. Совет по финансовой отчетности; 2. Совет по стандартам бухгалтерского учета и его структуры (оперативная рабочая группа, экспертная группа и др.), широко представлены профессиональные организации бухгалтеров, и право проведения аудита предоставлено членам Института присяжных бухгалтеров	Определены в «Положении о стандартной учетной практике» (SSAP) и включают: учетные концепции, учетную базу и учетную политику; публикация отчетности обязательна для всех компаний, кроме средних и малых. Все компании без исключения должны представлять свою годовую отчетность для проверки аудиторам	Государственное регулирование сведено к минимуму, развитие методологии осуществляется профессиональными бухгалтерскими организациями; особенности аудиторских проверок; включение аудиторов в регистр действующих аудиторов и проверка качества уполномоченным наблюдательным органом; требования к подготовке, экзаменационные процедуры при приеме соискателей
Япония	Взаимосвязь 3 отраслей права: коммерческого, налогового, биржевого; создана общественная коллегия по делам бухгалтерского учета на предприятиях, отражающей положения и стандарты бухгалтерского учета	Принципы представляют требования, изложенные в Законе «О нормах контроля и порядке его осуществления», Правилах процедуры по осуществлению контроля; не удается создать независимые профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов.	Бухгалтерская отчетность должна обеспечивать внешних и внутренних пользователей для государственного монополистического регулирования экономики и отдельных отраслей. Обязательный аудит активно внедряется с 1967 г., принимаются меры по введению обязательного обучения аудиторов и проверки работы аудиторских фирм

Таблица 4

ТРЕБОВАНИЯ К АУДИТУ В ЭКОНОМИЧЕСКИ РАЗВИТЫХ СТРАНАХ [3, С. 183]<sup>1</sup>

Перечень требований	Великобритания	Бельгия	Дания	Франция	Германия	Греция	Ирландия	Италия	Люксембург	Нидерланды	Португалия	Испания	Швеция
	<b>Аудит обязателен только</b>												
Для крупных предприятий	+	+	*	+	+	+	+	+	+	*	+	+	+
Для средних предприятий	+	-	*	-	+	-	+	*	+	*	*	+	*
Для компаний с ограниченной ответственностью	+	-	*	+	*	-	+	*	*	*	*	*	+
Аудиторы при аудите крупных компаний должны быть членами Института присяжных бухгалтеров (профессиональных аудиторов)	+	+	*	*	*	*	+	*	+	*	+	*	+
<b>Отчет аудитора должен отвечать на вопросы</b>													
Как проводился аудит	*	+	*	*	*	*	+	*	*	*	*	*	*
Соответствуют ли учетные документы и бухгалтерские отчеты требованиям законодательства	*	+	+	*	*	*	+	*	*	*	*	*	*
Включает ли отчет руководства всю информацию, требуемую в соответствии с законом, и соответствует ли он бухгалтерскому отчету	*	+	+	*	*	*	+	*	*	*	*	+	*
Дают ли бухгалтерские отчеты правдивое и достоверное мнение о положении дел компании	*	+	+	*	*	*	+	*	*	*	*	+	*
Законны ли объявленные суммы дивидендов	*	+	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Знает ли аудитор о каких-либо незаконных сделках и принятых решениях	*	+	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Другие вопросы	*	*	*	*	*	*	+	*	*	*	*	*	+
Существует ли требование независимости аудитора	+	*	*	*	-	*	+	+	*	*	*	+	*

По данным табл. 4 можно сделать вывод, что практически во всех экономически развитых странах большое значение уделяется развитию аудиторской деятельности, так как результаты аудиторской проверки дают достоверное и обоснованное мнение о ведении бухгалтерской финансовой отчетности во всех существенных аспектах.

Необходимо отметить, что требования к аудиту формировались в зарубежных странах постепенно, по мере развития бухгалтерского учета и совершенствования его методов.

За многолетнюю историю аудит как процесс прошел три эволюционные фазы своего развития. В таблице 5 представлена краткая характеристика этапов развития аудита.

Таблица 5

## ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ АУДИТА

Этап	Краткая характеристика
Подтверждающий аудит (конец XIX в. – 30-е гг. XX в.)	Проверка документации, подтверждающей учетные операции и правильность их группировки в финансовых отчетах
Системно-ориентированный аудит (40-80-е гг. XX в.)	Наблюдение за системами, которые контролируют операции (т.е. система внутреннего контроля)
Аудит, базирующийся на риске (90-е гг. XX в. – начало XXI в.)	Концентрация аудиторской работы в областях с более высоким возможным риском

Основными методами подтверждающего аудита являлись наблюдение, подсчет и пересчет, т.е. повторное выполнение работы, ранее проделанной другими лицами. В результате сложилась подтверждающая парадигма аудита. При подтвержденной парадигме аудита основное внимание аудиторов сосредоточено на бухгалтер-

ских операциях и методах бухгалтерского учета, лежащих в основе финансовой отчетности [1, с. 10].

В 40-е годы 20 века аудит становится системно-ориентированным. Основные отличительные черты такого подхода к аудиту:

- оценка эффективности внутреннего контроля у клиента;
- консультирование клиентов по вопросам права, организации учета и налогообложения;
- постепенный переход к выборочным методам проверки;
- разработка стандартных аудиторских процедур [4, с.8].

В истории аудита начало данного этапа связывают с разработкой стандартов аудиторской деятельности на национальном уровне, а также созданием регулирующих органов и саморегулируемых организаций аудиторов. Так, в 1934 г. в США была создана Комиссия по ценным бумагам и биржевым операциям (SEC), отвечающая за нормативное регулирование аудита. Во Франции в 1942 г. создана Палата бухгалтеров – экспертов и аттестованных бухгалтеров.

Как следствие смещение фокуса с внешнего аудита на внутренний стало созданием в 1947 г. Института Внутренних Аудиторов (IIA).

Апогеем данной фазы стала разработка международных стандартов аудита, которая началась в 1969 г. с публикации серии отчетов Международной группы по изучению проблем бухгалтерского учета (AISG), сравнивающих ситуацию в Канаде, Великобритании и США [1, с. 13-14].

В 70-е годы XX века аудит вступил в третий современный этап развития, характеризующийся ориентацией аудита на возможный риск при проведении проверок. Действия аудитора направлены на предупреждение и избежание риска. Аудит базируется на национальных и международных стандартах. Сплошная проверка проводится для особо значимых операций и документов, а вы-

<sup>1</sup> Условные обозначения: «+» – да, «-» – нет, «\*» – нет данных.

борочная проверка с применением специальных компьютерных программ осуществляется только для тех участков учета, где имеется риск обнаружения существенных ошибок или мошенничества [4, с. 9].

На современном этапе развития аудиторской деятельности аудит, базирующийся на риске, требует изменений системы регулирования и контроля качества работы аудиторов. Профессор Р.П. Булыга, отмечает, что концепция аудита, базирующегося на риске, основана на концентрации аудиторской работы в областях с более высоким возможным риском, что значительно упрощает аудит в областях с низким риском[2].

Логичным следствием внедрения риск-ориентированного подхода в аудите является определение риска на уровне отдельной бизнес-операции, то есть одной простейшей операции, осуществляемой в процессе ведения бухгалтерского учета или подготовки отчетности.

Так, ошибки и искажения на уровне бизнес-операции могут быть существенными для всей отчетности в целом, поэтому анализ рисков на таком уровне является необходимым.

Анализ риска искажения на уровне бизнес-операции позволит определить, является ли ошибка системной или она имеет разовый характер, что необходимо при оценке ее влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность [5].

Чтобы эффективно провести аудит, снизить затраты и сформулировать обоснованные выводы о достоверности отчетности необходимо выделить основные бизнес-процессы в деятельности экономического субъекта. При этом аудитор должен хорошо ориентироваться в специфических особенностях деятельности проверяемого субъекта хозяйствования, оценить коммерческие и финансовые риски его деятельности, понять стратегию развития и использовать зарубежный опыт.

Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр отмечают, что процесс ведения бизнеса (бизнес-процесс) – это совокупность этапов, следующих в определенном порядке и позволяющих решить некоторую задачу в бизнесе [7].

Как считает Гринченко В.А., в случаях, когда процессный подход четко не имплементирован в системе управления коммерческой организации, аудиторы

необходимо самостоятельно разграничить систему учета для целей проведения проверки на логически обособленные области таким образом, чтобы выделенный комплекс бизнес-процессов представлял собой завершенный цикл операций [5].

В настоящее время разработаны различные подходы к классификации бизнес-процессов. Применительно к сельскохозяйственным организациям, З.В. Удалова предлагает следующую классификацию бизнес-процессов, представленную в трех укрупненных блоках:

- Блок 1. Бизнес-процессы развития и совершенствования:
  - стратегическое управление;
  - развитие технологий;
  - управление проектами;
  - управление качеством.
- Блок 2. Бизнес-процессы ведения основной деятельности:
  - материально-техническое обеспечение деятельности сельскохозяйственной организации;
  - производственные процессы;
  - маркетинг и продажи;
- Блок 3. Бизнес-процессы вспомогательные:
  - поддержание инфраструктуры сельскохозяйственной организации;
  - инженерно-техническое обеспечение;
  - информационное обеспечение;
  - документооборот;
  - управление персоналом;
  - экономическая безопасность [10, с. 72].

Можно отметить, что все бизнес-процессы сельскохозяйственных организаций основаны на возникновении затрат с ними связанных. Поэтому в ходе аудиторской проверки перед аудитором стоит целевая установка – подтвердить обоснованность и достоверность отраженных в бухгалтерском учете и отчетности организации затрат на производственные и другие бизнес-процессы.

Остановимся на наиболее существенном бизнес-процессе – производственном процессе, в ходе которого в организации возникает наибольшая сумма затрат. Аудит учета затрат в сельскохозяйственных организациях взаимосвязан с другими разделами проверки. Нами составлен, перечень вопросов, подлежащих исследованию, при аудите учета затрат в сельскохозяйственных организациях, который представлен в табл. 6.

Таблица 6

**ПЕРЕЧЕНЬ ВОПРОСОВ, ПОДЛЕЖАЩИХ ИССЛЕДОВАНИЮ, В ЦЕЛЯХ ФОРМИРОВАНИЯ ДОСТОВЕРНОГО МНЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ЧАСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ**

№	Разделы аудиторской проверки	Вопросы, подлежащие исследованию при аудите учета затрат в сельскохозяйственных организациях
1	Аудит учетной политики	Выбранные методы учета затрат и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции, оценки готовой продукции, методы списания сырья и материалов в производство, начисление амортизации, распределение общих расходов
2	Оценка системы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учета	Надежность системы внутреннего контроля, наличие графика документооборота, рабочего плана счетов бухгалтерского учета, соблюдается ли порядок проведения инвентаризации
3	Аудит оценки незавершенного производства	Своевременность и правильность проведения инвентаризации, а также достоверность ее отражения, соблюдение установленных норм незавершенного производства и правильность его оценки
4	Аудит учета основных средств и нематериальных активов	Проверка начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в организации, правильность включения материальных ценностей в состав основных средств и нематериальных активов
5	Аудит расходов будущих периодов	Правильность распределения расходов по отчетным периодам, правомерность отнесения затрат на период приостановления деятельности предприятия по причине сезонности производства
6	Аудит учета материально-производственных запасов	Правильность оценки и списания МПЗ, документальное оформление приобретения и списания семян, кормов, удобрений и т.д.

№	Разделы аудиторской проверки	Вопросы, подлежащие исследованию при аудите учета затрат в сельскохозяйственных организациях
7	Аудит учета расчетов по оплате труда и расчетов с бюджетом	Правильность начисления заработной платы в соответствии с трудовым законодательством, правомерность включения надбавок и премий в состав расходов
8	Аудит расчетов с бюджетом	Проверка правильности отражения налогов и сборов в составе затрат
9	Аудит учета расчетов с подотчетными лицами	Наличие и правильность оформления первичных документов, правомерность отражения общепроизводственных и общехозяйственных расходов в составе себестоимости продукции
10	Аудит формирования финансовых результатов и распределения прибыли	Правильность оценки продукции сельскохозяйственных организаций при ее реализации, соответствие метода учетной политике
11	Аудит бухгалтерской отчетности	Достоверность данных, отраженных в «Отчете о финансовых результатах», «Отчете о затратах на основное производство», «Отчете о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства», «Отчете о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства»

Из данных табл. 6 видно, что перечень вопросов, подлежащих исследованию, достаточно обширен и подразумевает наличие у аудитора соответствующей квалификации, специальных знаний и навыков.

По нашему мнению, при аудиторской проверке учета затрат в сельскохозяйственных организациях, аудитор проверяет практически все участки учета. Рассмотрим более подробно каждый раздел аудиторской проверки и дадим сравнительную характеристику зарубежной и российской аудиторской практики.

Одним из начальных этапов аудита учета затрат должна являться проверка учетной политики, которая раскрывает основные этапы организации учета затрат. Аудитор выясняет обоснованность информации о выбранных вариантах учета прямых, косвенных затрат, оценку готовой продукции, незавершенного производства, организацию учета расходов на счетах бухгалтерского учета.

Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда считают, что учетная политика является основой бухгалтерских стандартов, рекомендаций, толкований, правил и положений, используемых компаниями при составлении финансовой отчетности. Учетная политика фирмы включает «методы применения администрацией тех принципов, которые при заданных обстоятельствах обеспечивают истинное представление о финансовом состоянии, изменениях финансового положения и результатах деятельности хозяйствующей единицы» [11, с.153].

При оценке системы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учета аудитор должен установить насколько конкретные средства контроля эффективно предотвращают и устраняют существенные искажения в учете затрат на производство сельскохозяйственной продукции.

При аудиторской проверке незавершенного производства аудитору необходимо подтвердить правильность его оценки, а также достоверность отражения в бухгалтерском учете. В сельском хозяйстве рабочий период не совпадает с процессом производства, поэтому затраты по сельскохозяйственным культурам и животным осуществляются в отчетном году, а продукцию получают только в следующем (например, озимые зерновые культуры, откорм сельскохозяйственных животных и др.), при этом в растениеводстве неизбежно постоянное наличие незавершенного производства. По этой причине в учете производят разграничение затрат по производственным циклам, не совпадающим с календарным годом.

Затраты на производство животноводческой продукции осуществляются равномерно и включаются в состав себестоимости текущего года, следовательно здесь отсутствует необходимость разграничения их в

учете по смежным годам. В птицеводстве, пчеловодстве и рыбоводстве на конец отчетного периода может оставаться незавершенное производство. В целях обеспечения реальности оценки незавершенного производства и исчисления себестоимости готовой продукции необходимо в его стоимость включать затраты отчетного года по технологическому процессу.

При проверке учета основных средств и нематериальных активов в первую очередь аудитору необходимо обратить внимание на начисление амортизации основных средств и нематериальных активов в соответствии с действующими нормами амортизации. Оснащенность техническими средствами производственных процессов снижает трудоемкость работ, что приводит к сокращению ручного труда. Кооперация с применением машин повышенной мощности и короткого периода использования приводит к значительной экономии затрат. Особенно это применимо для крестьянско-фермерских хозяйств в условиях дефицита и дороговизны техники.

Повышение урожайности сельскохозяйственных культур и продуктивности животных снижают себестоимость продукции при применении прогрессивных технологий. Высокий уровень технологии позволяет организовать рабочие процессы на принципах пропорциональности, согласованности, ритмичности, непрерывности. Компьютеризация технологических процессов повышает эффективность организации сельскохозяйственного производства, а также плановой, учетной и аналитической работы предприятий.

Расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств (болезни сельскохозяйственных животных и растений, засуха, эпидемии, град, ураган и др.), относятся к прочим расходам и должны отражаться на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Проводя аудит учета материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях аудитору необходимо проверить правильность оценки и списания кормов, сырья и прочих материалов из собственного производства. Продукция собственного производства используется на внутривладельческое потребление (семена, корм скоту, удобрения; переработка). Для минимального сокращения затрат в сельскохозяйственных организациях на питание рабочего персонала производится выращивание и откорм животных за счет собственно произведенных кормов.

При проверке учета оплаты труда аудитору следует обратить внимание на документальное отражение фактических затрат каждого работника организации, а также своевременное и правильное отнесение на себестоимость сельскохозяйственной продукции суммы начисленной оплаты труда и отчислений на социальные нужды.

Документальное оформление прихода и расхода, сельскохозяйственного производства отражается следующим образом:

- оприходование продукции используется для начисления сдельной заработной платы, что объективно затрудняет внесение в них заведомо ложных сведений;
- в составлении приходных и расходных документов участвуют работники производственного персонала и рабочие основного производства, что также затрудняет совершение подлога.

При аудиторской проверке учета расчетов с бюджетом аудитор проверяет правильность отражения в составе затрат таких налогов, как земельный и транспортный налог.

При проверке учета расчетов с подотчетными лицами аудитор необходимо контролировать наличие документов, подтверждающих командировочные и иные расходы, проверять правомерность документального оформления представительских расходов. Расходы по командировке возмещаются работнику в сумме фактически произведенных затрат, подтвержденных первичными документами. Кроме того, подотчетные суммы в сельскохозяйственных организациях могут выдаваться на приобретение, поставку или заготовку оборудования, сырья, материалов, молока животных и т.д.

Отдельно следует проверить применяемые в организации методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, так как правильный их выбор способствует развитию выгодных условий для инвестирования средств в сельскохозяйственные организации. В настоящее время выделяется целый спектр разнообразных методов учета затрат – по процессный, попередельный, нормативный, коэффициентный, выделения фактических затрат и т.д. Наиболее распространенным методом в сельском хозяйстве является по процессный. При проверке методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции аудитор необходимо учитывать специфические особенности сельскохозяйственных организаций, так как объекты учета и объекты калькуляции часто не совпадают. Это связано с тем, что продукция сельскохозяйственного производства подразделяется на основную, побочную и сопряженную.

Одной из особенностей сельскохозяйственной отрасли является то, что рабочий период не совпадает с периодом производства. Это влияет на формирование финансового результата, поскольку реализация большей части произведенной продукции осуществляется в короткий промежуток времени, а рабочим периодом является год. Следовательно и основная сумма затрат будет приходиться на период производства готовой продукции. При аудите формирования финансовых результатов аудитор необходимо проверить правильность оценки проданной продукции. Фактическая себестоимость сельскохозяйственной продукции, как правило, может быть определена только в конце отчетного года, что влияет на сроки определения конечного финансового результата и необходимость отражения корректировочных записей в бухгалтерском учете.

При аудите затрат на производство аудитор следует оценить достоверность данных, отраженных в бухгалтерской отчетности – в «Отчете о финансовых результатах», «Отчете о затратах на основное производство» и др. Для этого применяются процедуры инспектирования, арифметического пересчета. При выявлении расхождений в учетных и отчетных данных аудитор следует определить их влияние на достоверность показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, следует отметить, что аудит учета затрат сельскохозяйственных организаций требует надлежащей разработки и использования специальных стандартов (ФПСАД, ФСАД), методических и технических приемов, которые базируются на международных стандартах аудита. Результаты проведенного исследования показали, что использование зарубежного опыта аудиторской деятельности позволит адаптировать его к российским

стандартам, в условиях перехода на международные принципы ведения бухгалтерского учета и проведения аудиторских проверок.

## Литература

1. Булыга, Р.П. Основы аудита / под ред. д-ра эконом. наук, проф. Р.П. Булыги. – Ростов н/Д: Феникс, 2010. – 317 с.
2. Булыга, Р.П. Аудит бизнеса как стратегическое направление развития аудиторской деятельности / Р.П. Булыга URL: [http://gaap.ru/articles/Audit\\_biznesa\\_kak\\_strategicheskoe\\_napravlenie\\_razvitiya\\_auditorskoy\\_deyatelnosti/index.php](http://gaap.ru/articles/Audit_biznesa_kak_strategicheskoe_napravlenie_razvitiya_auditorskoy_deyatelnosti/index.php)
3. Галузина, С.М. Международный учет и аудит – СПб.: Питер, 2006. – 272 с.
4. Гетокова, Л.М. Аудит и сопутствующие услуги: Учебное пособие. /Л.М. Гетокова, В.А. Скородумов, Н.А. Чепик – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2010. – 208 с.
5. Гринченко, В.А. Исследование факторов, оказывающих влияние на величину аудиторского риска при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности и пути его снижения / В.А. Гринченко // Аудит и финансовый анализ, 2011, № 3
6. Лabyнцев, Н.Т. Регулирование аудиторской деятельности за рубежом / Н.Т. Лabyнцев, И.С. Моложавенко // «Аудиторские ведомости», 2009, № 6
7. Моделирование и реорганизация процессов / URL: [http://www.big.spb.ru/publications/glossary/part3\\_model\\_and\\_reorg\\_proc.shtml](http://www.big.spb.ru/publications/glossary/part3_model_and_reorg_proc.shtml).
8. Мюллер, Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик: Пер. с англ. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 136 с.
9. Суворова, С.П. Международные стандарты аудита : учебное пособие / С.П. Суворова, Н.В. Парушина, Е.В. Галкина. – 2-е изд., перераб. И доп. – М. : ИД «ФОРУМ» : ИНФРА-М, 2012. – 304 с.
10. Удалова, З.В. Современные концепции формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями (теория и методология) / З. В. Удалова. – Ростов н/Д : изд-во ЮФУ, 2011. – 528 с.
11. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.В. Ван Бреда: пер. с англ.; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

## Ключевые слова

Зарубежные страны; аудит учета затрат; бизнес-процессы.

*Кубарь Мария Александровна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Научная новизна: заключается в теоретическом обосновании и решении комплекса методических вопросов, связанных с проведением аудиторской проверки учета затрат в сельскохозяйственных организациях. Автором систематизирован опыт зарубежных стран с целью адаптации подготовки на его основе методических подходов аудита затрат.

Практическая значимость. Использование международного опыта аудита позволит адаптировать его к российским стандартам, в условиях перехода на международные принципы ведения бухгалтерского учета и проведения аудиторских проверок. В связи с этим статья актуальна в теоретическом и практическом плане. Автором предложен перечень вопросов, подлежащих исследованию, в целях формирования достоверного мнения бухгалтерской финансовой отчетности в части учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции.

Формальная характеристика статьи. Статья оформлена согласно предъявляемым требованиям, не требует правки, стиль изложения хороший, информативна.

Общее заключение. Статья актуальна, обладает научной новизной и рекомендуется для печати.

*Удалова З.В., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет, анализ, аудит» ФГБОУ ВПО «Донской государственный аграрный университет»*