4.3. АУДИТ ЦИКЛА ПРОДАЖ НА ПРИМЕРЕ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ: ПРОЦЕДУРЫ ПРОВЕРКИ ПО СУЩЕСТВУ

Юдинцева Л.А., к.э.н., старший преподаватель, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

Вятская государственная сельскохозяйственная академия, г. Киров

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В статье рассматривается система процедур проверки по существу, используемых при проведении аудита цикла продаж с учетом специфики бухгалтерского учета сельскохозяйственных предприятий. Предлагаются разработанные автором фрагменты рабочих документов, данные которых основаны на проведенных аудиторских обследованиях соответствующих предприятий Кировской области. Выявлены типичные ошибки, оценена надежность системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета, даны рекомендации по улучшению качества учета.

В настоящее время сельское хозяйство является одной из ведущих отраслей экономики страны и важной составной частью агропромышленного комплекса. Информационная и контрольная функции, возложенные на бухгалтерский учет в сельском хозяйстве, заключаются в соответствующей обработке и передаче необходимых сведений о специфичности производственного процесса, оценке рентабельности и эффективности работы предприятий. Однако неодинаковая природа отраслей, сезонность производства, разграничение затрат по производственным циклам, не совпадающим с календарным годом, использование разнообразной сельскохозяйственной техники, многообразие организационно-правовых форм предприятий и другое накладывает определенные особенности на организацию бухгалтерского учета, связывая с этим, с одной стороны, определенные проблемы и задачи [3, с. 8]. С другой стороны, неясность нормативных документов, регулирующих отдельные правовые вопросы, частичная автоматизация учетного процесса, недостаточная квалификация персонала требуют внесения серьезных корректив в области ведения бухгалтерского учета. В связи с этим практика управления и развития сельскохозяйственных предприятий указывает на безотлагательность формирования обоснованных методических подходов к аудиту в данной сфере на базе общепринятых нормативно-правовых актов.

Процесс получения аудиторских доказательств может быть оптимизирован, если в качестве сегментов аудита выделять образующиеся при осуществлении хозяйственных операций взаимосвязи между отдельными объектами учета, так называемые циклы [5, с. 152]. Разделив деятельность предприятия на объекты изучения (циклы), аудитору предстоит проанализировать правильность формирования того или иного показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности посредством рассмотрения взаимосвязанных цепочек хозяйственных операций с учетом системы бухгалтерских счетов, предназначенных для отражения данных фактов хозяйственной жизни предприятия. Каждый обозначенный сегмент при этом будет являться объектом подтверждения учета и проверки обоснованности работы системы внутреннего контроля.

Рассмотрев факторы риска в их взаимосвязи с ключевыми направлениями в цикле, в которых данные риски появляются, аудитор формирует стратегию и тактику дальнейшей работы. Последовательность предложенных автором аудиторских процедур по существу позволит проанализировать отдельные цепочки взаимосвязанных фактов хозяйственной жизни предприятия и спрогнозировать вероятность возможных искажений данных бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица при дальнейшем движении информации.

В данной статье автор предлагает рассмотреть в качестве объекта аудиторской проверки цикл продаж, поскольку именно этот сегмент учета завершает кругооборот средств предприятия и имеет решающее значение при получении доходов. Аудиторские доказательства аудитор должен получить путем выполнения процедур оценки рисков и дальнейших аудиторских процедур [2].

Первоначальный этап аудита – оценка рисков существенного искажения информации – был рассмотрен в статье «Методика оценки рисков существенного искажения информации на основе циклического подхода к организации аудита»[1].

Следующий этап проверки посвящен планированию и разработке ответных действий аудитора на обнаруженные риски существенного искажения информации. Проанализировав степень значимости указанных рисков и адекватность разработки и применения в отношении них средств и процедур контроля, аудитор должен наметить и осуществить соответствующие процедуры по существу. Предыдущие исследования показали, что средства внутреннего контроля на анализируемых предприятиях Кировской области недостаточно эффективны, а процедуры контроля исполняются не регулярно. Поэтому характер и содержание данных процедур будут связаны с проблемными зонами в деятельности предприятий, где система внутреннего контроля не достаточно эффективна и имеются случаи наибольшего количества различного рода ошибок и недобросовестных действий.

Аудиторское обследование цикла продаж проведено в рамках трёх основных сегментов его составляющих: формирование доходов, формирование расходов и формирование финансового результата. Общая сумма доходов и расходов на предприятиях сельского хозяйства – итог существенного числа осуществляющихся хозяйственных операций. Широко применяемый в настоящее время риск-ориентированный подход к аудиту позволит снизить издержки времени на проверку и затраты труда. Поэтому проведем исследование при помощи выборочных приемов и методов. Данные, полученные на первоначальном этапе

[1] Подробнее см. : Аудит и финансовый анализ. – 2015. – №3.

проверки нескольких сельскохозяйственных предприятиях Кировской области, свидетельствуют о том, что характер искажений данных бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть неслучайным. Ошибки при этом являются как результатом недобросовестных действий руководства и сотрудников аудируемого лица, так и отсутствием надлежащего контроля над исполнением должностных обязанностей и частичной автоматизацией бухгалтерского учета. Поэтому для определения ожидаемой ошибки предлагается воспользоваться методом блочного отбора, заключающемся в отборе из имеющейся генеральной совокупности отдельных блоков (выборки) из установленного количества элементов (например, документы за один месяц или квартал, однотипные хозяйственные операции в цикле), которые необходимо изучить сплошным способом. Найденную суммарную ошибку выборки будем распространять на генеральную совокупность пропорционально отношению объемов генеральной совокупности и элементов в блоке (выборке) по формуле (1):

$$K = \frac{N}{n} * k , \qquad (1)$$

где K – ожидаемая ошибка генеральной совокупности;

N – объем генеральной совокупности;

n – объем элементов в блоке (выборке);

k – суммарная ошибка выборки [4, с. 148].

На данном этапе аудитору предлагается использовать детальные тесты оборотов и аналитические процедуры, которые будут при этом наиболее значимыми.

Первоначально следует выявить правильность и обоснованность формирования в бухгалтерском учете одного из составляющих звеньев цикла продаж – доходов. Аудитор должен получить аудиторские доказательства, подтверждающие или не подтверждающие три группы предпосылок составления бухгалтерской отчетности [1]. Фрагмент рабочего документа аудитора (РДА), отражающий получение аудиторских доказательств в отношении законности и правильности составления первичных учетных документов (предпосылки составления бухгалтерской (финансовой) отчетности первой группы) представлен в табл. 1.

В качестве доходов от обычных видов деятельности обследуемых предприятий выступает выручка от продажи продукции животноводства и растениеводства, услуг по ремонту сельскохозяйственной техники. Информацию о возникновении, законности и размере полученных доходов предприятия подтверждают соответствующие источники: договоры продажи и оказания услуг, сметы, накладные, акты оказания услуг и т.д. Проведенные аудиторские процедуры по существу выявили ряд нарушений на данном участке: отсутствие подписей руководства и материально-ответственных лиц, неполное отражение установленных законодательством реквизитов на документах, недостоверность ряда полученных сумм выручки в виду неверного оформления договоров.

Таблица 1

ФРАГМЕНТ РДА «ПРОВЕРКА ЗАКОННОСТИ И ПРАВИЛЬНОСТИ СОСТАВЛЕНИЯ ПЕРВИЧНЫХ ДОКУМЕНТОВ ПО УЧЕТУ ДОХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

Показатель	Первичный документ	
	товарная накладная	товарная накладная
Номер и дата составления документа	№385 от 3 июля 2016 г.	№421 от 18 августа 2016 г.
Основание	Продажа молока 1-го сорта	Продажа молока **2**-го сорта
Сумма, руб.	544 237,78 (в т.ч. НДС 49 476,16)	46 059,25 (в т.ч. НДС 4 187,20)
Выявленные нарушения	Отсутствие определенных реквизитов документа, установленных Федеральным законом «О бухгалтерском учете»	Отсутствует подпись материально-ответственного лица при исправлении даты в накладной
Последствия нарушений	Не подтверждается предпосылка составления бухгалтерской финансовой отчетности (БФО) «возникновение»	Не подтверждается предпосылка составления БФО «отнесение к соответствующему периоду»
Выводы аудитора	Возникновение и своевременность выручки вызывают сомнения. Недостаточный контроль за ведением первичной учетной документации. Руководству предприятия следует принять соответствующие меры	

Далее необходимо проанализировать правильность отражения величины доходов от обычных видов деятельности на счетах бухгалтерского учета, что будет являться свидетельствами подтверждения (неподтверждения) предпосылок составления отчетности в отношении регистров учета. Выводы аудитора о достоверности данных синтетического и аналитического учета представлены в табл. 2.

Таблица 2

ФРАГМЕНТ РДА «ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ ОТРАЖЕНИЯ ДОХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ»

Период	Бухгалтерская проводка	Сумма по данным					
		анализа счета 62	анализа счета 90	карточка счета 62	карточка счета 90	Главной книги	
						по счету 62	по счету 90
Январь 2016 г.	Дт 62 Кт 90/1	4 180 625,28	4 180 625,28	4 180 625,28	4 180 625,28	4 180 625,28	4 183 625,31
…..	–	–	–	–	–	–	–
…..	–	–	–	–	–	–	–
Апрель 2016 г.	Дт 62 Кт 90/1	3 948 808,58	3 948 808,58	3 948 808,58	3 948 808,58	3 948 808,58	3 952 147,56

Период	Бухгалтерская проводка	Сумма по данным					
		анализа счета 62	анализа счета 90	карточка счета 62	карточка счета 90	Главной книги	
						по счету 62	по счету 90
…..	–	–	–	–	–	–	–
…..	–	–	–	–	–	–	–
Июль 2016 г.	Дт 62 Кт 90/1	6 234 975,11	6 234 975,11	6 234 975,11	6 234 975,11	6 234 975,11	6 234 975,11
….	–	–	–	–	–	–	–
…..	–	–	–	–	–	–	–
…..	–	–	–	–	–	–	–
Ноябрь 2016 г.	Дт 62 Кт 90/1	5 113 001,28	5 113 001,28	5 113 001,28	5 113 001,28	5 113 001,28	5 173 001,28
……	–	–	–	–	–	–	–
2016 г.	Дт 62 Кт 90/1	54 908 101,43	54 908 101,43	54 908 101,43	54 908 101,43	54 908 101,43	55 582 105,27
Выявленные нарушения		Обнаружено несоответствие сумм выручки в регистрах синтетического, аналитического и сводного учета					
Последствия нарушений		Не подтверждаются предпосылки составления БФО «существование», «полнота» в отношении оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета на конец 2016 г.					
Выводы аудитора		Возможен высокий уровень ошибки отражения выручки в БФО					

Путем применения аудиторских процедур по существу, таких как, инспектирование, пересчет и прослеживание, установлена полнота, точность и оценка в отношении представления и раскрытия информации о доходах организации от обычных видов деятельности в БФО. Источниками информации при этом послужили данные Главной книги и отчета о финансовых результатах. Фрагмент РДА представлен в табл. 3.

Таблица 3

ФРАГМЕНТ РДА «ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ О ДОХОДАХ ОРГАНИЗАЦИИ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Отчет о финансовых результатах		Главная книга			Выявленные нарушения	Последствия нарушений	Выводы аудитора
код строки и наименование показателя	значение строки, тыс. руб.	бухгалтерский счет	значение, руб.	НДС			
2110 «Выручка»	54835	90 счет (кредитовый оборот)	55 582 105,27	6 124 440,12	Расхождение данных отчета о финансовых результатах и Главной книги составляет 747 105,27 руб.	Не подтверждаются предпосылки составления БФО «полнота», «точность и оценка» в отношении отражения информации в отчетных данных	Выявленный риск существенного искажения информации о доходах организации в БФО подтвердился
		январь	4 183 625,31	287 592,32			
		февраль	3 286 941,25	218 775,86			
		март	6 789 254,33	791 258,55			
		апрель	3 952 147,56	537 013,87			
		май	4 568 234,97	469 234,15			
		июнь	5 024 786,29	499 536,38			
		июль	6 234 975,11	558 177,29			
		август	4 156 732,65	377 689,31			
		сентябрь	2 578 193,47	597 215,43			
		октябрь	3 158 974,91	723 512,69			
		ноябрь	5 173 001,28	405 137,52			
		декабрь	6 475 238,14	659 296,75			

Путем прослеживания и пересчета записей в регистрах учета установлено, что имеются необоснованные расхождения учетных оборотов по счетам 62 и 90 в регистрах аналитического и синтетического учета по причине неэффективности работы системы внутреннего контроля. Частичная автоматизация бухгалтерского учета, перенос сведений в учетные регистры ручным способом, большой объем фактов хозяйственной жизни, отсутствие контроля работы бухгалтера приводят к появлению случайных арифметических ошибок, повторяющихся систематических ошибок и ошибок, связанных с недобросовестностью персонала. На наш взгляд, полная автоматизированная обработка всего учетного процесса могла бы явиться решением данной проблемы.

Расхождение в сумме выручки за 2016 г. по данным отчета о финансовых результатах (стр. 2110) и Главной книги составило 747 105,27 руб., что указывает на существенные нарушения при переносе значений выручки из регистров в отчетность. Об этом свидетельствует наличие подчисток и исправлений в регистрах, применение корректирующих средств, множество записей, сделанных карандашом. В связи с обнаруженными обстоятельствами высок риск неверного отражения выручки в бухгалтерском учете, так как нарушены предпосылки составления бухгалтерской (финансовой) отчетности как в отношении содержания первичных учетных документов, так и отражения фактов хозяйственной жизни предприятия в регистрах учета. Поэтому на данном этапе отчетные показатели уже нельзя считать достоверными.

Следующий этап аудиторского обследования направлен на проверку правильности формирую-

щих себестоимость продукции за 2016 г. расходов, которые, согласно учетной политике, делятся на прямые и косвенные. В качестве прямых расходов рассмотрены материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация фондов. Косвенными расходами являются расходы по охране труда, командировочные расходы, расходы по ремонту основных средств. Источниками информации послужили первичные учетные документы, подтверждающие данные расходы. В общем объеме затрат предприятия значительная доля приходится на материальные расходы. Выполнение аудиторских процедур по существу обнаружило признаки искажения данных в этом разрезе: отсутствие определенных полагающихся реквизитов (подписи, печати), временная неопределенность отдельных документов (отсутствует дата документа), не указан ценовой фактор и итоговые суммы. Следовательно, в ряде случаев нарушен учет и списание в производство сырья и материалов, а общий итог расходов от обычных видов деятельности за 2016 г. нельзя считать достоверным. Фрагмент РДА представлен в табл. 4.

Таблица 4

ФРАГМЕНТ РДА «ПРОВЕРКА ОФОРМЛЕНИЯ ПЕРВИЧНЫХ ДОКУМЕНТОВ ПО УЧЕТУ РАСХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ЧАСТИ ПРЯМЫХ ЗАТРАТ»

Показатель	Элементы затрат		
	затраты на оплату труда	материальные затраты	материальные затраты
Номер, дата и наименование документа	Расходный кассовый ордер (РКО) № 7 от 17 февраля 2016 г.	Требование-накладная №165 от 21 января 2016 г.	Акт расхода семян и посадочного материала
Основание	Выдана заработная плата работнику	Акт на списание запасных частей	Списание семян на посев
Выявленные нарушения	РКО оформлен ручным способом, отсутствует период выдачи заработной платы, отсутствует штамп «Выдано»	В акте не указаны расходные материалы, отсутствует подпись заказчика	Отсутствует номер и дата документа, не указана цена за единицу и итоговая сумма расхода по акту
Последствия нарушений	Не подтверждаются предпосылки составления БФО «возникновение» и «отнесение к соответствующему периоду»	Не подтверждаются предпосылки составления БФО «возникновение», «точность», «полнота»	Не подтверждаются предпосылки составления БФО «возникновение», «отнесение к соответствующему периоду», «точность»
Выводы аудитора	Первичные учетные документы оформлены с нарушением требований законодательства РФ, ненадлежащая работа средств и процедур контроля. Необходимо автоматизировать оформление фактов хозяйственной жизни предприятия и усилить контроль за учетом расходов		

Специфика обследуемых сельскохозяйственных предприятий предполагает значительную долю затрат сырья в учете. Поэтому внимание аудитора при проверке прямых расходов было акцентировано на субсчета к счету 10 «Материалы». В частности, объектом повышенного внимания явились счета 10/17 «Корма» и 10/18 «Семена и посадочный материал». Источниками информации для аудита достоверности отражения в учете произведенных расходов явились регистры синтетического и аналитического учета по данным счетам и Главная книга. Результаты аудита представлены в табл. 5.

Выборочно рассмотрев и проанализировав документы предприятия по учету прямых расходов, обнаружен ряд явных искажений: нарушена методика ведения бухгалтерского учета (выявлена некорректная корреспонденция счетов, на одном субсчете ведется учет разных видов зерна), не верно отражена информация в методическом разделе учетной политики предприятия, отсутствует должный контроль при сверке и подтверждении показателей учета, встречаются постоянные систематические ошибки в арифметическом подсчете сальдо в регистрах учета, небрежно оформлены учетные регистры, в документах не указаны номер поля, норма высева, посевная площадь, отсутствуют подписи агронома.

В связи с отсутствием полной автоматизации бухгалтерского учета на обследуемых предприятиях и установленным ранее довольно высоким уровнем риска существенного искажения информации, выявленные нарушения очевидны. Существование данных фактов свидетельствует о недостоверности информации в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец 2016 г., так как не представляется возможным подтвердить большинство предпосылок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности второй группы. Ход разработанной программы аудиторских процедур по существу рекомендуется оставить на ранее запланированном уровне.

Результаты выборочного аудита состава и сумм косвенных расходов представлены в табл. 6. В ходе проведенной проверки обнаружено существенное искажение информации, в большей степени связанное с неверным оформлением первичных учетных документов, на основании которых произведены косвенные расходы. Документы в ряде случаев составлены в произвольной форме, не пронумерованы, не заполнены все необходимые реквизиты, отсутствуют свидетельства, подтверждающие установленные предприятием лимиты на определенные виды расходов. Выявленные нарушения указывают на высокую вероятность риска существенного искажения информации и нарушении всех трех групп предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

На следующем этапе проверки аудитору необходимо подтвердить правильность отражения информации по расходам от обычных видов деятельности в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Таблица 5

ФРАГМЕНТ РДА «ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ ОТРАЖЕНИЯ ПРЯМЫХ РАСХОДОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ»

Период	Корреспонденция счетов за период	Сальдо на конец периода по данным			Выявленные нарушения	Последствия нарушений	Выводы аудитора
		Главная книга	анализ счета	карточка счета			
Счет 10/17 «Корма»							
Октябрь 2016 г.	Дт 10.17 Кт 20.3 Дт 10.17 Кт 60 Дт 10.17 Кт 10.17	12 554 672,43	В учетном регистре не отражено сальдо на конец периода	В учетном регистре не отражено сальдо на конец периода	Отсутствует сальдо по счету на конец периода в регистрах учета; обнаружены некорректные бухгалтерские проводки - Дт 10/17Кт10/17 (внутренние перемещения)	Не подтверждаются предпосылки составления БФО «полнота» и «оценка и распределение»	Высокая степень риска искажения данных, средства и процедуры контроля отсутствуют
Счет 10/18 «Семена и посадочный материал»							
Октябрь 2016 г.	Дт 10.18 Кт 10.18 Дт 20.3 Кт 10.18 Дт 10.18 Кт 20.1	42 586 674,21	42 586 674,21	42 586 674,21	Обнаружены некорректные бухгалтерские проводки - Дт 10/18 Кт 10/18 (внутренние перемещения) и Дт 20/3 Кт 10/18 (семена списаны на размол)	Не подтверждаются предпосылки составления БФО «оценка и распределение»	Высокая степень риска искажения данных, средства и процедуры контроля отсутствуют

Источниками информации для аудита в этом разрезе послужили записи Главной книги и отчета о финансовых результатах. Проведена проверка расчетных записей и арифметический контроль расчетов с целью установления выполнения предпосылок подготовки БФО в отношении случаев раскрытия информации по обследуемой группе расходов (табл. 7). В результате проверки обнаружено расхождение в общей сумме расходов за 2016 г. по данным сводного регистра и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Несоответствие составляет 44472465,85 рублей. Изучив и проанализировав записи в учетных регистрах, сделан вывод о том, что факт искажения отчетных данных существенен. Большинство ошибок и неточностей допущено в связи с применением ручного способа обработки информации, нарушением техники и методики ведения бухгалтерского учета, недостаточной квалификацией персонала.

Итогом данного этапа проверки явилось подтверждение искажения в БФО аудируемого лица общей суммы расходов по обычным видам деятельности. Подвергнутые выборочной проверке источники информации имеют ряд существенных нарушений: множественные исправления, отсутствие подписей должностных лиц, временная неопределенность произведенных расходов, не полное отражение расходов в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторская проверка прочих расходов показала неверное оформление и содержание авансовых отчетов в части учета расчетов с подотчетными лицами.

В частности, не указаны утверждаемые суммы расходов, не заполнена информация по полученным подотчетным суммам, не установлен лимит по отдельным видам расходов, выявлены неправомерные суммы в составе прочих расходов на счете 91 (табл. 8).

Таблица 6

ФРАГМЕНТ РДА «ПРОВЕРКА ФОРМИРОВАНИЯ И ПРАВИЛЬНОСТИ УЧЕТА КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ»

Показатель	Статьи затрат		
	расходы по охране труда (медикаменты)	командировочные расходы	расходы по ремонту основных средств
Документ	Документ произвольной формы, без номера и даты	Авансовый отчет, б/н от 14 апреля 2016 г.	Авансовый отчет, б/н от 18 июня 2016 г.
Бухгалтерская проводка Дт	25	26	26
Кт	10/5	71	71
Сумма, руб.	85 125,35	5 800,00	6 714,00
Выявленные нарушения	Составлен документ произвольной формы, отсутствуют реквизиты	Необоснованные расходы по командировке работника	Не указана сумма авансового отчета, не заполнена информация по полученным

Показатель	Статьи затрат		
	расходы по охране труда (медикаменты)	командировочные расходы	расходы по ремонту основных средств
			подотчетным суммам, остатку и перерасходу денежных средств
Последствия нарушений	Не подтверждаются предпосылки составления БФО «возникновение», «отнесение к соответствующему периоду»	Не подтверждается предпосылка составления БФО «возникновение»	Не подтверждаются предпосылки составления БФО «возникновение», «классификация» «полнота»
Выводы аудитора	Вероятность риска существенного искажения информации высокая, необходимо усилить контроль за учетом расходов		

Таблица 7

ФРАГМЕНТ РДА «ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ О РАСХОДАХ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Показатель	Результат
Отчет о финансовых результатах код строки и наименование показателя	2120 «Себестоимость продаж»
Значение строки, тыс. руб.	47 580
Главная книга период	2016 г.
значение, руб.	3 107 534,15
Выявленные нарушения	Несоответствие данных отчета о финансовых результатах данным Главной книги. Расхождение составляет 44 472 465,85 руб.
Последствия нарушений	Не подтверждаются предпосылки составления БФО «полнота», «точность и оценка» в отношении представления и раскрытия информации
Выводы аудитора	Выявленный на первом этапе риск существенного искажения информации в БФО подтвержден

Установлено, что характер обнаруженных нарушений связан с недобросовестными действиями лиц, ответственными за оформление данных хозяйственных операций. Определение достоверности отраженной в отчетности аудируемого лица информации в отношении прочих доходов и расходов организации явилось следующим этапом аудита. Источниками информации при этом послужили данные Главной книги по счетам 91.1 и 91.2 и Отчета о финансовых результатах аудируемого лица. В результате проверки выявлено расхождение сумм по прочим доходам в размере 7 540,25 руб. и по прочим расходам в размере 3 040 170,37 руб. (табл. 9).

Поскольку обработка всей документации аудируемого лица происходит смешанным способом (частично автоматизированная и частично ручная), факты искажения информации наблюдаются при переносе информации путем ручной обработки данных. В частности, используя такие методы получения аудиторских доказательств, как инспектирование и прослеживание, установлено, что информация по данным учета и автоматизированных карточек по счетам 91.1 «Прочие доходы» и 91.2 «Прочие расходы» идентична, а систематизированные показатели сводного учета тождественны данным соответствующих граф машинограмм «Анализ счета 91.1» и «Анализ счета 91.2».

Таблица 8

ФРАГМЕНТ РАБОЧЕГО ДОКУМЕНТА АУДИТОРА «ВЫБОРОЧНАЯ ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ ОФОРМЛЕНИЯ И УЧЕТА ПРОЧИХ РАСХОДОВ»

Документ	Номер и дата документа	Сумма	Выявленные нарушения	Последствия нарушений	Выводы аудитора
Авансовый отчет	Б/н от 21 мая 2016 г.	5 521,00	На счет 91.2 списаны услуги связи в размере 970 руб.	Не подтверждаются предпосылки составления БФО «возникновение», «точность», «классификация», «оценка и распределение» в отношении первичных учетных документов и регистров учета	Возможна высокая степень риска существенного искажения информации в отчетных данных
Авансовый отчет	Б/н от 28 февраля 2016 г.	755,00	На счет 91.2 списаны расходы в сумме 680 руб. (продукты) без акта		
Авансовый отчет	Б/н от 12 апреля 2016 г.	8 500,00	На счет 91.2 списаны расходы на приобретение подарка в сумме 4 500 руб. без акта и выписки из приказа		
Авансовый отчет	Б/н от 19 июня 2016 г.	695,00	Штраф за административное нарушение физического лица отнесен на счет 91.2 в сумме 400 руб.		

Таким образом, недостоверной является информация в Главной книге и отчетности, поскольку сведения в данные документы поступают ручным способом, а процедуры контроля при этом отсутствуют, либо выполняются не регулярно. В связи с этим обстоятельством характер ошибок может быть как случайным, так и преднамеренным. В большинстве случаев причиной выявленных нарушений может быть неверная запись в первичных учетных документах, некорректные бухгалтерские проводки и записи, ошибочно сформированные дебетовые и кредитовые обороты по отдельным бухгалтерским счетам, неправильный арифметический расчет показателей, безосновательное закрытие некоторых счетов в конце квартала. Учитывая вышеизложенные обстоятельства, информацию о доходах и

расходах аудируемого лица уже нельзя считать достоверной. Финальный этап аудита посвящен проверке достоверности формирования и отражения финансовых результатов деятельности обследуемой организации (табл. 10). Обобщив результаты проведенной проверки, аудитору следует выдать в данном случае модифицированное аудиторское заключение с выраженным в нем отрицательным мнением.

Таблица 9

ФРАГМЕНТ РДА «ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ О ПРОЧИХ ДОХОДАХ И РАСХОДАХ ЗА 2016 г.»

Показатель	Результат	Результат
Отчет о финансовых результатах, код строки и наименование показателя	2340 «Прочие доходы»	2350 «Прочие расходы»
Значение строки, тыс. руб.	31 250	3 790
Главная книга значение (руб.) по данным бухгалтерского учета	31 250 000,00	3 790 000,00
Значение (руб.) по данным аудиторской проверки	31 257 540,25	6 830 170,37
Выявленные нарушения	Тождество сумм нарушено. Расхождение составляет 7 540,25 руб.	Тождество сумм нарушено. Расхождение составляет 3 040 170,37 руб.
Последствия нарушений	Невозможно подтвердить предпосылки составления БФО «права и обязательства», «полнота», «точность и оценка» в отношении представления и раскрытия информации	
Выводы аудитора	Информация существенно искажена,	
Показатель	**Результат**	**Результат**
	уровень выявленного риска подтвержден	

Неэффективность работы системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, частичная автоматизация учетного процесса, недобросовестные действия со стороны руководства и персонала аудируемого лица, несоблюдение в ряде случаев норм законодательства РФ привели к высокой степени составляющих аудиторского риска (в частности, риска существенного искажения информации и риска средств контроля), что подтверждено результатом аудита.

Таким образом, описанный в настоящей статье циклический подход к аудиту позволяет выделить значимые сегменты бухгалтерского учета в деятельности аудируемого лица и проанализировать характер выявленных искажений применительно к совокупности оборотов взаимосвязанных счетов. Дублирование аудиторских процедур при этом исключено. Детализация информации на каждом участке ее формирования позволит аудитору выявить возможные внутренние и внешние факторы риска, способные, по его профессиональному суждению, оказать определенное влияние на учет фактов хозяйственной жизни предприятия и дальнейшее движение данных в рассматриваемом цикле. Использование предложенного подхода в аудите позволит удовлетворить возможные информационные потребности различных пользователей, возникающие в связи с прямым и косвенным интересом формирования составляющих в данном случае цикла продаж. Выработка определенной стратегии и тактики проведения аудита с применение циклического подхода позволит установить определенную системность и целевую ориентацию проверки.

Таблица 10

ФРАГМЕНТ РДА «ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ЗА 2016 г.»

Показатель	По данным бухгалтерского учета, руб.	По данным аудиторской проверки, руб.	Отклонение (+/-), руб.	Выводы аудитора
Выручка	54 835 000,00	55 582 105,27	747 105,27	Установленные нарушения оказали значительное влияние на достоверность показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Информация в отношении всех групп предпосылок подготовки отчетных данных существенно искажена. Уровень риска существенного искажения информации, рассчитанного на этапе планирования, подтвержден. Руководству аудируемого лица следует установить характер обнаруженных ошибок в ведении бухгалтерского учета и разработать средства и процедуры контроля в отношении выявленных искажений
Себестоимость продаж	47 580 000,00	3 107 534,15	-44 472 465,85	
Валовая прибыль (убыток)	7 255 000,00	52 474 571,12	-45 219 571,12	
Коммерческие расходы	–	–	–	
Управленческие расходы	–	–	–	
Прибыль (убыток) от продаж	7 255 000,00	52 474 571,12	-45 219 571,12	
Проценты к уплате	3 897 000,00	3 897 000,00	–	
Прочие доходы	31 250 000,00	31 257 540,25	7 540,25	
Прочие расходы	3 790 000,00	6 830 170,37	3 040 170,37	
Прибыль (убыток) до налогообложения	30 818 000,00	73 004 941,00	42 186 941,00	
Текущий налог на прибыль	3 000,00	3 000,00	–	
Чистая прибыль (убыток)	30 815 000,00	73 001 941,00	42 186 941,00	

Практическая значимость предложенной методики заключается в организационно-методической разработке, позволяющей сформировать этапы аудиторской проверки по сегментам деятельности обследуемой организации с целью повышения информационного обеспечения заинтересованных пользователей и роста качества аудита.

Литература

1. Аудиторские доказательства [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФСАД 7/2011 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 16 авг. 2011 г. №99н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатнтПлюс».
2. Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФСАД 5/2010: утв. приказом М-ва финансов РФ от 16 авг. 2011 г. №99н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатнтПлюс».
3. Бычкова С.М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве [Текст] / Светлана Бычкова. – М. : ЭКСМО, 2008. – 608 с.
4. Кочинев Ю.Ю. Аудит: теория и практика [Текст] / Юрий Кочинев. – СПб. : Питер, 2009. – 432 с.
5. Таркова Н.Р. и др. Аудит цикла производства [Текст] / Н.Р. Таркова, Д.В. Чернявский, Г.В. Денисенко // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. – 2011. – №6. – С. 152-154.

Ключевые слова

Аудит; цикл продаж; аудитор; процедуры проверки по существу; средства и процедуры контроля; профессиональное суждение аудитора; аудиторские процедуры; бухгалтерская (финансовая) отчетность; источники риска; объект проверки.

РЕЦЕНЗИЯ

Современное управление сельскохозяйственным предприятием требует выявления и формализации отдельных бизнес-циклов деятельности с целью сбора, анализа и предоставления необходимой информации в данном разрезе. Получивший в настоящее время широкую известность циклический подход к проведению аудита считается вполне закономерным и объективным процессом, поскольку отдельные бизнес-циклы являются отражением значимых для пользователей показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. В этой связи аудиторское обследование, осуществляемое на сельскохозяйственных предприятиях посредством метода направленного тестирования, является особенно актуальным.

В данной статье рассматривается наиболее значимый этап аудита – проведение процедур проверки по существу. Всесторонне исследуя цикл продаж, автор акцентирует внимание на ключевых типах аудиторских процедур с учетом оценки надежности системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета аудируемого лица. Практическая значимость результатов исследования заключается в разработке элементов методики, в частности, определения анализируемых сегментов проверки, приоритетность которых определяется их значимостью для пользователей. Предложенный автором комплект рабочих документов аудитора способствует эффективности проверки и оценке полученных аудиторских доказательств.

Актуальность рассматриваемых проблем, теоретическая и практическая значимость авторских подходов позволяют считать статью Юдинцевой Л.А. достойной к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Степаненко Е.И., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита Российского государственного аграрного университета, г. Москва.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

Юдинцева Лариса Александровна