

АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ В АУДИТЕ ПРЕДПРИЯТИЙ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА

Т. М. Киселева, студентка 5 курса экономического факультета ГОУВПО «Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарева»

В статье рассматриваются особенности аналитических процедур при проведении аудита, связанные со спецификой бухгалтерского учета на предприятиях агропромышленного комплекса

Ключевые слова: аудит, бухгалтерский учет, АПК.

Современные аграрные предприятия развиваются в условиях относительной неопределенности и сложностей внутрихозяйственных экономических отношений. В новых условиях требуется институт, способный предложить услуги по постановке бухгалтерского учета, налоговому, управленческому, правовому консалтингу, в том числе связанному с реструктуризацией, по оценке имущества и предпринимательских рисков, разработке и анализу инвестиционных проектов, бизнес-планов, проведению маркетинговых исследований, разработке учетной политики, организации коммерческой деятельности, в области арбитражного управления, по процедурам банкротства и финансового восстановления, мониторинга, внешнего управления, ликвидации юридического лица. Причем эти услуги должны оказываться в соответствии с требованиями российского законодательства квалифицированными кадрами, имеющими опыт юридического и бухгалтерского сопровождения финансово-хозяйственной деятельности предприятий любых форм собственности.

Специалисты в области сельского хозяйства признают необходимость аудиторского контроля, понимая, что аудит обеспечивает правовую защиту имущественных интересов. Основываясь на том, что система нормативных актов, регулирующих деятельность бухгалтерских и экономических служб очень сложная, специалисты считают важным государственное обеспечение аудита, предполагающее консультирование и оказание методической помощи. Это

необходимо в связи с тем, что на организацию деятельности и методологию аудита в АПК значительное влияние оказывает специфика отрасли, которая определяется следующими особенностями: налогообложения хозяйствующих субъектов АПК; правового статуса аграрных предприятий, агропромышленных объединений и финансовой инфраструктуры АПК; специфических объектов учета аграрных предприятий; учета аграрного производства и определения финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий, фермерских хозяйств; учета переработки сельскохозяйственной продукции на условиях поставок давальческого сырья; приватизации и персонификации имущества сельскохозяйственных предприятий и предприятий по переработке, агросервису, торговле; становления и функционирования внутрихозяйственных имущественных, земельных отношений и их учета.

Аудиторские организации в настоящее время действуют согласно Федеральному закону N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года. Особенности правового положения аудиторской организации, осуществляющей проверки сельхозпредприятий, определяются Федеральным законом N 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» от 8 декабря 1995 года. В условиях земельного реформирования, функционирования различных форм собственности, развития системы кредитования, инвестиций, законодательной базы аудит становится важнейшим элементом обеспечения развития АПК. Аудиторское заключение ныне играет определяющую роль в получении компетентных профессиональных оценок инвесторами, кредиторами и другими членами делового сообщества по различным вопросам финансово-экономического состояния предприятий.

В зависимости от направлений деятельности и форм собственности предприятий АПК может проводиться проверка одной статьи баланса, либо полная аудиторская проверка. Аудиторская фирма может заключить с предприятием договор на аудиторское сопровождение, что означает постоянный контакт бухгалтерии с аудитором по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения, ежеквартальные или полугодовые аудиторские проверки и выдачу заключения

по итогам финансового года. В перечне услуг аудиторских фирм есть и разовое налоговое консультирование или налоговое сопровождение по предприятиям с общим режимом налогообложения, а также для предприятий с упрощенной системой налогообложения ЕСХН.

Цель аудита предприятий агропромышленного комплекса – всесторонняя, документальная и независимая фактическая проверка состояния бухгалтерского учета производственно-финансовой и коммерческой деятельности субъекта хозяйствования и его бухгалтерской (финансовой) отчетности за определенный период времени. При ведении учета предприятий АПК используется План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса, утвержденный Приказом Минсельхоза РФ от 13.06.2001 N 654.

Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях в отличие от учета в других отраслях имеет свои особенности, которые определяются спецификой сельскохозяйственного производства:

- большое разнообразие видов деятельности: животноводство и растениеводство, переработка, торговля, общественное питание, транспортные услуги;
- сезонность сельскохозяйственного производства;
- наличие большого количества вспомогательных производств: котельные, производство кормов и т.д.
- от системы бухгалтерского учета требуется учет различных видов деятельности, расчета себестоимости, продаж и производства.

Для понимания деятельности аудируемого лица и выявления областей возможного риска аудитор рекомендуется применять аналитические процедуры, использование которых может указать на особенности деятельности аудируемого лица, ранее не известные проверяющему, и помочь ему при определении характера, временных рамок и объема других аудиторских процедур [1]. Под аналитическими процедурами подразумеваются анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономи-

ческих показателей проверяемого экономического субъекта с целью выявления необычных и неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснения причин таких ошибок и искажений. По мнению аудиторов, аналитические процедуры помогают выявить 27 % ошибок. Следует учитывать тот факт, что они обходятся дешевле, чем более детализированные процедуры, ориентированные на документы.

Рассмотрим возможности применения некоторых аналитических процедур в отношении основных разделов учета при поступлении и использовании в сельскохозяйственном производстве продукции растениеводства. Типичными видами аналитических процедур являются:

- сопоставление остатков по счетам за различные периоды;
- сопоставление показателей бухгалтерской отчетности со сметными (плановыми) показателями;
- оценка соотношений между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;
- сопоставление финансовых показателей деятельности экономического субъекта со средними показателями соответствующей отрасли экономики;
- сопоставление финансовой и нефинансовой информации (сведений о деятельности экономического субъекта, не отражаемой непосредственно в системе бухгалтерского учета).

Цель аналитического учета в растениеводстве – это группировка затрат и выход продукции по каждой культуре, группам культур, видам незавершенного производства, номенклатуре калькуляционных статей. Проверка правильности организации аналитического учета затрат производства продукции в растениеводстве осуществляется по данным записей в регистрах аналитического учета. Аудитор проверяет наличие фактов необоснованной организации учета по укрупненным статьям затрат, соответствие данных аналитического учета данным синтетического учета по счету 20 «Основное производство» субсчета 1 «Растениеводство».

Данные первичных документов на оприходование продукции растениеводства аудитор сопоставляет с отчетами движения продуктов и материалов, производственными отчетами, лицевыми счетами формы N 83 АПК подразделений и арендаторов, ведомостью формы N 46-АПК, ведомостями аналитического учета формы N 38-АПК и 62-АПК, которые применяются при журнально-ордерной форме ведения учета. Проверая полноту оприходования зерна, аудитор смотрит, насколько правильно ведется журнал весовщика, и устанавливает, взвешивается машина с грузом или без него. При обнаружении случаев неправильного взвешивания аудитор определяет массу неоприходованного зерна.

Средства, вложенные организацией в урожай во время посевной кампании, отражаются по открываемой к указанному субсчету специальной аналитике: расходы на урожай текущего года и расходы на урожай будущего года. Далее аналитика строится по видам затрат. Аудитор также проверяет качество первичной учетной документации (учетных листов, накладных, актов, отражающих расход семян, посадочного материала, использование удобрений и ядохимикатов, средств защиты, топлива и др.). Таким образом, на конец отчетного периода в бухгалтерском учете хозяйства образуется сальдо по счету 20-1 «Расходы на урожай будущего года», которое на следующий год появится в затратах текущего года. Аудитору важно проверить правильность ведения накопительных и сводных регистров, а также определения корреспондирующих счетов по хозяйственным операциям. Проверяющий производит оценку достоверности отнесения на отдельные учетные объекты распределяемых затрат: амортизации, стоимости материалов, заработной платы и прочих. Например, стоимость семян бухгалтер может сразу отнести в себестоимость конкретных растений. А амортизация сельскохозяйственной техники, стоимость текущего ремонта основных средств, затраты по орошению и осушению земель, заработная плата, стоимость удобрений распределяются между видами продукции. Ознакомившись с учетной политикой проверяемого хозяйства, аудитор выясняет способ распределения затрат:

- пропорционально площади посева;
- пропорционально массе удобрений.

Дополнительно проверяется правильность списания затрат по погибшим посевам, выявляются случаи произвольного перенесения части затрат с одного учетного объекта на другой. Расходы на урожай текущего года списываются на стоимость готовой продукции после сбора урожая. Причем выращиваемые культуры во время их роста должны учитываться по плановой себестоимости. В итоге отражается разница между плановой и фактической стоимостью выращиваемых культур.

В процессе производства готовой продукции формируются большие запасы в виде семян, кормов, сырья для переработки. В связи с этим аудитор должен уделить больше внимания проверке полноты и своевременности оприходования продукции собственного производства в целях своевременного вскрытия и предупреждения незаконного использования или порчи сельскохозяйственной продукции. Для этого применяется встречная сверка реестров отправки, требований-накладных с документами по начислению заработной платы за уборку урожая: учетных листов трактористов-машинистов, путевых листов. Аудитору необходимо убедиться, что количество оприходованной продукции по каждому виду аналогично объему, за который начислена заработная плата. В обязательном порядке проверяются фактические и плановые показатели отчета о валовых сборах продукции по ее видам, а также данные об урожайности зерновых и кормовых культур. В результате аудитор анализирует причины установленных отклонений и определяет их влияние на показатели работы предприятия в целом. На практике встречаются случаи завышения валовых сборов, отклонение которых списывается в неиспользуемые отходы.

По зерновой продукции на основании актов на сортировку и сушку продукции растениеводства аудитор проверяет правильность списания зерна на усушку. Производственное потребление семян и посадочного материала выяв-

ляется сопоставлением данных первичных документов на отпуск семян (ведомостей и накладных) и актов расхода семян и посадочного материала.

В процессе проверки аудитор сравнивает количество израсходованного и фактически списанного на посев зерна. Иногда обнаруживаются определенные расхождения, например:

- семян списано меньше, чем выдано со склада (в таких случаях остаток зерна необходимо возвратить, или оно должно числиться в подотчете у бригадира и быть в наличии);
- семян списано больше, чем получено со склада, что свидетельствует о безосновательном списании зерна на посев.

Во втором случае общее количество списанного по актам на посев зерна следует сопоставить с его нормативным количеством, которое определяется путем умножения фактически засеянных площадей, отраженных в отчете, на нормы высева семян, взятых из специального справочника или плана. При использовании в ходе проверки приведенных в справочнике норм аудитор должен учитывать особенности конкретного хозяйства, качество его полей, рекомендации сельскохозяйственных органов, данные оперативных планов, внутрихозяйственные нормы, которые также необходимо скорректировать с учетом местных условий. Дополнительно проводится проверка достоверности данных о размерах посевных площадей и количестве израсходованного на посев зерна. Для этого аудитор сверяет площади, на которые списаны семена по акту, с общей площадью, где фактически проводились посевные работы согласно учетным листам тракториста-машиниста. Семена должны списываться по фактической себестоимости производства или приобретения, а их подвоз к месту сева, протравливание и прочие затраты по подготовке к посеву относятся на соответствующие статьи затрат по данной культуре и группам культур.

Расходование минеральных, органических и бактериальных удобрений, ядохимикатов и гербицидов аудитор проверяет по соответствующим актам, сверяя их данные с актами на списание семян, нормами внесения удобрений и технологическими картами. Количество внесенных удобрений сверяется с количе-

ством заготовленных, затем делается встречная проверка полученных данных с документами по начислению заработной платы. Аудитор проверяет своевременность списания внесенных органических и минеральных удобрений. Как показывает практика аудиторских проверок, нередко минеральные удобрения списываются на производство при обнаружении недостачи во время инвентаризации. Поэтому данные первичных документов должны сверяться с показателями аналитического и синтетического учета по счету 10 «Материалы».

При аудите себестоимости продукции растениеводства следует в рамках аналитических процедур сопоставить расходы сырья и материалов, отраженных при формировании себестоимости продукции, и расходы сырья и материалов, полученных расчетным путем по технологическим картам, провести анализ структуры себестоимости продукции в разрезе статей и калькуляционных элементов.

Сделанные с помощью этих процедур выводы предназначены для подтверждения положений, сформулированных во время аудита отдельных частей или элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности, и для формирования у аудитора представления о состоянии учета данных производственно-хозяйственной деятельности предприятия в целом. Крайне важно, чтобы аудитор понимал значение аналитических процедур и учитывал, что они дают возможность провести аудиторскую проверку быстрее и с меньшими затратами, чем при сплошной документальной проверке. Выполнение проверяющим аналитических процедур выявляет необычные отклонения и связи между отчетными данными на предприятиях АПК. Методы сопоставления данных по аналогичным показателям и изучения таких соотношений можно определить как комплексные тесты, дающие общую картину постановки и ведения учета на проверяемом предприятии.

Для становления и успешного развития аудиторства в агропромышленном комплексе России в целом и Мордовии в частности важное значение имеет упорядочение организации этой новой сферы общественной деятельности [3]. Федеральные органы управления АПК должны вести работу по обеспечению

хозяйствующих субъектов нормативно-правовыми актами. Так, необходимо законодательное регулирование в области функционирования саморегулируемых организаций специалистов, осуществляющих аудит на предприятиях АПК, так как указанные в законе «О сельскохозяйственной кооперации» функции саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов являются узкими и применимы далеко не на всех сельскохозяйственных предприятиях.

Библиографические ссылки

1. Грачева Н. М. Особенности аудита предприятий агропромышленного комплекса-производителей продукции растениеводства / Н. М. Грачева // В курсе правового дела. – 2006. – №14. – С. 5-7
2. Коломкина М. Бухгалтерские проблемы в сельском хозяйстве / М. Коломкина // Расчет. – 2007. – №8. – С. 17-20.
3. Суглобов А. Е. Состояние аудиторской деятельности в организациях АПК / А. Е. Суглобов // Аудит. – 2006. – №9. – С. 8-11.
4. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 (ред. от 19.11.2008). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».