

*На правах рукописи*



**МАМУШКИНА Наталья Валерьевна**

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ АУДИТА ЗАТРАТ  
НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Краснодар -2022

Диссертационная работа выполнена в ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина»

**Научный  
руководитель:**

**Сафонова Маргарита Фридриховна**, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой аудита ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина», г. Краснодар

**Официальные  
оппоненты:**

**Богатая Ирина Николаевна**, доктор экономических наук, профессор кафедры аудита ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)», г. Ростов

**Клычова Гузалия Салиховна**, доктор экономических наук, профессор заведующий кафедрой бухгалтерский учет и аудит ФГБОУ ВО «Казанский государственный аграрный университет», г. Казань

**Ведущая организация:**

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», г. Москва

Защита диссертации состоится 8 июня 2022 г. в 11 часов 00 минут на заседании Диссертационного совета Д 220.038.02 при ФГБОУ «Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина» по адресу: 350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13, ауд. 209 главного корпуса.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина» по адресу: 350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13 и на сайте: <http://www.kubsau.ru>.

С авторефератом диссертации можно ознакомиться на официальных сайтах: Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации – <http://vak.ed.gov.ru> и ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина» – <http://www.kubsau.ru>.

Автореферат разослан \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2022 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
д.э.н., профессор



Васильева Надежда Константиновна

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Сельскохозяйственное производство за последние годы столкнулось с трудностями обусловленными вызовами мирового характера – кризисными явлениями в экономике, глобальной пандемией COVID-19, последствия которой сказались в закрытии границ, сложностях в транспортировке и логистике ресурсов, снижении спроса и покупательной способности потребителей. В то же время, общий экономический спад, позволил устремить взгляд отечественных сельхозтоваропроизводителей и направить их ресурсы и силы на решение продовольственных проблем внутри страны. Стоит отметить, что кризис, происходящий на макроуровне, безусловно, отрицательно влияет и на микроуровень, то есть деятельность российских товаропроизводителей, поэтому перед хозяйствующими субъектами стоит архиважная задача поиска новых резервов по повышению эффективности процесса, одним из направлений которого является, снижение себестоимости не в ущерб качеству производимой продукции. Решение данной задачи возможно путем выработки рекомендаций по оценке эффективности затрат, на основании проведенного аудита, либо выполнения согласованной процедуры, в рамках сопутствующей аудиту услуги.

Производство продукции животноводства охватывает многочисленные процессы, связанные с приобретением и потреблением материальных, трудовых и финансовых ресурсов. И использованные ресурсы являются затратами организации, на основании которых формируется себестоимость готовой продукции, отраженная в системе бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта. Получаемая информация может использоваться организацией для повышения эффективности деятельности и управления, но для этого она должна соответствовать законодательству и это достигается в процессе аудита. В последующем, проаудированные данные могут служить источником информации, по оценке эффективности вложенных затрат. Информация, представленная в отчете аудитора, об экономической целесообразности произведенных затрат, необходима не только для внутренних, но и для внешних пользователей.

Современная аудиторская деятельность в условиях передовых тенденций экономики и науки способна, и должна решать, разнообразные и масштабные задачи по предоставлению независимых гарантий и объективных консультаций, направленных на совершенствование деятельности хозяйствующих субъектов, помогая достичь поставленных целей. Вопросы теории и практики аудита широко освещены в научной и учебной литературе. Вместе с тем, отдельные важные аспекты рассматриваемой научной проблемы на сегодняшний день остаются не раскрыты, а именно:

а) методика проверки затрат, с концептуальной позиции, представлена узко, как оценка отдельных ее статей и элементов, без учета новых направлений аудита, таких как аудит бизнеса, в рамках которого изучение затрат на производство, включает не только проверку системы учета и подтверждение достоверности отчетности, но и анализ производственного цикла и его эффективности;

б) не детализированы процедуры аудита затрат на производство продукции с учетом отраслевой специфики. Недостаточно раскрыты проблемные вопросы теории и практики выполнения согласованной процедуры по проверке учета затрат на производство и оценке их эффективности, в том числе, ее объектов, принципов, задач, информационного обеспечения, методов и приемов;

в) в углубленном исследовании также нуждаются проблемы единых требований к учетно-аналитическому обеспечению проверки и оценки затрат на производство продукции.

В связи с этим возникает необходимость развития учетно-аналитического обеспечения аудита затрат на производство продукции животноводства, что и определило актуальность и практическую востребованность данного исследования.

**Степень разработанности проблемы.** Значительный вклад в исследования теории и практики аудита внесли российские ученые: Р. А. Алборов, И. Н. Богатая, Р. П. Булыга, С. М. Бычкова, А. А. Василенко, К. А. Гайдаров, Ю. А. Данилевский, Д. А. Ендовицкий, Б. Т. Жарылгасова, Е. Ю. Итыгилова, Н. Н. Карзаева, А. Н. Кизилов, Т. И. Кисилевич, С. В. Козменкова, Г. Р. Концевой, Ю. Ю. Кочинев, Г. С. Клычова, Н. А. Ремизов, Н. А. Лосева, М. В. Мельник, Г. Я. Остаев, В. Л. Поздеев, С. В. Панкова, М. Ф. Сафонова, А. А. Ситнов, Е. В. Старовойтова, И. А. Слободняк, А. Е. Суглобов, С. М. Шапигузов, а также зарубежные исследователи Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек, Дж. Робертсон.

В процессе детального рассмотрения учета и аудита затрат и калькулирования себестоимости продукции животноводства использовались положения трудов отечественных ученых: Р. А. Алборова, Н. Е. Асташова, Ш. И. Алибекова, Н. Г. Белова, Е. В. Бобковой, В. В. Говдя, А. Р. Закировой, Т. И. Кисилевич, Е. И. Костюковой, С. М. Концевой, Г. С. Клычовой, Г. М. Лисовича, Г. Я. Остаева, М. З. Пизенгольц, Т. А. Пожидаевой, Ю. И. Сигидова, Л. И. Хоружий, Е. В. Фастовой.

Вместе с тем, следует отметить, что отдельные вопросы теории и практики аудита затрат на производство продукции животноводства остаются мало изученными и требуют проведения дальнейших исследований, что и определило выбор темы диссертационного исследования, его цели и задачи.

**Цель диссертации** заключается в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по развитию учетно-аналитического обеспечения аудита затрат на производство в сельскохозяйственных организациях, обеспечивающих непрерывность деятельности и повышающих качество оказываемых аудиторских услуг.

Для достижения сформулированной цели были поставлены следующие задачи:

- 1) проанализировать понятийный аппарат и сущностное наполнение дефиниции «затраты», выступающие, как объект аудита;
- 2) разработать концептуальную модель выполнения согласованной процедуры по проверке и оценке затрат;
- 3) развить систему учетно-аналитического обеспечения аудита бизнес-

процесса «Производство», включающую усовершенствованные формы оперативного учета качества молока и формы оперативного контроля;

4) предложить методику и аналитический инструментарий оказания аудиторско-консалтинговых услуг по проверке учета и оценке затрат, в рамках бизнес-процесса «Производство»;

5) разработать комплекс аналитических процедур, применяемых при выполнении аудиторского задания по оценке эффективности бизнес-процесса «Производство».

**Предмет исследования** – система учетно-аналитического обеспечения аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства.

**Объектом исследования** выступают организация учетных функций и системы внутреннего контроля в процессе производства продукции молочного скотоводства, а также инструменты и аудиторские процедуры оценки эффективности бизнес-процесса.

**Область исследования.** Диссертация выполнена в рамках Паспорта отрасли «Экономические науки» специальности по коду ВАК при Министерстве образования и науки Российской Федерации – 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика», область исследования соответствует разделу 3 «Аудит, контроль и ревизия» : пункт 3.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила аудита, контроля и ревизии», пункт 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии», пункт 3.9 «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии».

**Информационной и теоретической базой** исследования послужили: труды зарубежных и отечественных ученых, раскрывающие вопросы учета, внутреннего контроля и аудита затрат, возможные пути их совершенствования посредством использования достижений современной науки; нормативно-правовые акты РФ, отечественные и международные стандарты учета, аудита; информация Минфина России и Министерства сельского хозяйства и продовольственных ресурсов Нижегородской области; базы данных Росстата и Нижегородской области; показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации; данные бухгалтерской (финансовой) отчетности сельхозтоваропроизводителей Нижегородской области. При решении задач применялись справочно-правовая система «Консультант Плюс», электронные ресурсы РГБ.

**Методология и методы исследования.** Методологической базой диссертации послужили общенаучные методы исследования, такие как, анализ, синтез, аналогия, индукция, дедукция и другие. В процессе обоснования разработанных предложений и рекомендаций по развитию учетно-аналитического обеспечения аудита затрат применялись специальные методы исследования: группировка, классификация, сравнение, экспертная оценка, тестирование. Использование вышеперечисленных методов научного познания гарантирует достаточно высокий уровень точности и достоверности полученных в процессе исследования результатов.

**Научная новизна исследования** заключается в теоретическом обосновании, развитии и разработке организационно-методических рекомендаций по учетно-аналитическому обеспечению аудита затрат на производство продукции, на основе продуцированной концептуальной модели выполнения согласованной процедуры по проверке и оценке затрат, в рамках бизнес-процесса «Производство» и внутреннего стандарта аудита.

Элементы научной новизны, полученные лично автором, заключаются в следующем:

- представлено авторское дополнение и уточнение дефиниции «затраты», идентифицирующее ее предметное содержание, рассматриваемые для организации внутреннего и внешнего контроля, как потребленные ресурсы, участвующие в процессе производства и являющиеся объектами аудита (08.00.12, пункт 3.1);

- обосновано применение разработанной иерархической четырехкомпонентной концептуальной модели согласованной процедуры по проверке и оценке затрат, в рамках бизнес-процесса «Производство», включающей теоретико-методическую основу, формирование стратегии проверки учета, анализа затрат и подготовки отчета. Представленная модель, базирующаяся на предлагаемых принципах, является универсальной, и может быть легко встроена в систему общего аудита, поскольку первые три блока характерны, как для общей, так и для частной методики (08.00.12, пункт 3.1);

- расширена система учетно-аналитического обеспечения оценки эффективности бизнес-процесса «Производство», основанная на трансформации первичного учета и рекомендуемой методики внутреннего контроля качества готовой продукции (молока), включающая оперативные, усовершенствованные учетно-контрольные формы, являющиеся источником информации для аудиторов при выполнении аудиторско-консалтинговых услуг (08.00.12, пункт 3.2);

- продуцирована методика и аналитический инструментарий аудиторско-консалтинговых услуг по проверке учета и оценке затрат, в рамках бизнес-процесса «Производство», практическая реализация которой, осуществляется на основании разработанного внутрифирменного стандарта аудита и комплекта рабочих документов, фиксирующих аудиторские доказательства, собранные при помощи предложенных процедур контроля, уточненных с позиции целевой установки объекта аудита, что в совокупности позволяет оптимизировать работу аудитора и повысить ее качество (08.00.12, пункт 3.2, 3.9);

- предложены аналитические процедуры, основанные на методическом подходе к критериальной оценке эффективности бизнес-процесса «Производство» продукции, включающие показатели продуктивности, результативности и экономичности, применительно к отраслевой специфике бизнес-процесса и современным условиям хозяйствования. Рекомендуемые показатели способствуют развитию контрольных функций за реализацией бизнес-процесса, повышают аналитичность информации и сокращают число других аудиторских процедур по сбору аудиторских доказательств (08.00.12, пункт 3.9).

**Теоретическая значимость полученных результатов** заключается в приращении знаний в концептуальные основы аудита, в части разработанной концептуальной модели согласованной процедуры по проверке и оценке затрат, в рамках бизнес-процесса «Производство», а также в развитие контроля, в отношении формирования методического инструментария, по оценке системы внутреннего контроля сельскохозяйственных организаций. Обобщенные результаты направлены на развитие учетно-аналитического обеспечения аудита затрат в аграрных формированиях. Сформулированные выводы, рекомендуемые методические подходы, дают возможность развить теоретические и методологические аспекты аудита затрат в сельскохозяйственных организациях, и одновременно, на новом, качественном уровне, позволяют аудиторским организациям оказывать аудиторские услуги.

Результаты исследования могут быть использованы в высших учебных заведениях в процессе преподавания курсов «Бухгалтерский учет», «Аудит», «Практический аудит», а также в учебно-методических центрах в системе подготовки и повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов.

**Практическая значимость полученных результатов** исследования заключается в применении предложенных методик учета и аудита затрат в аграрных формированиях и аудиторских организациях.

Полученные результаты по развитию учетно-аналитического обеспечения аудита могут быть применены аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами, что повысит качество оказываемых услуг. В тоже время, ряд положений, представленных в диссертации, в частности, разработанный комплект первичной документации по учету качества готовой продукции молочно-скотоводства, позволяют более рационально использовать ресурсы аграрных формирований, повышая эффективность бизнес-процесса «Производство» и в целом, финансово-хозяйственной деятельности организаций АПК.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения, теоретические выводы и рекомендации, сформулированные в диссертации, на различных этапах ее подготовки, нашли отражение в опубликованных работах, а также были доложены и получили одобрение на научно-практической конференции (Нижегородский коммерческий институт, 2012 г.), всероссийских конференциях (Нижегородский государственный инженерно-экономический университет, 2011-2015 гг., Пензенский государственный университет, 2016-2020г.), и международных научно-практических конференциях (Казанский государственный аграрный университет, 2016 г., Юго-Западный государственный университет, 2021 г.).

Диссертация выполнена в рамках научно-исследовательских работ Кубанского государственного аграрного университета имени И. Т. Трубилина по теме № 26 «Стратегические приоритеты развития экономики и ее учетно-аналитическое обеспечение», раздел 26.3 «Развитие методологии риск-ориентированного внутреннего и внешнего контроля экономических субъектов АПК». Ряд практико-ориентированных рекомендаций был применен в деятельности организаций АПК Нижегородской области, в частности: ООО «АП Кня-

гининское», а также аудиторско-консалтинговой фирмы ООО «НИЭР-АУДИТ». Представлены акты внедрения предложенных разработок.

**Публикации результатов исследования.** По теме диссертации опубликовано 24 научных работ общим объемом –15,55 п.л. (авторских –13,65 п.л.), в том числе: 6 статей (авторских – 3,91 п.л.) опубликованы в изданиях из Перечня рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертации на соискание ученой степени кандидата наук, коллективная монография (авторских – 4,34 п.л.). **Структура и объем работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы (160 источников), 10 приложений; содержит 38 рисунков и 56 таблиц; общий объем работы составил 199 страниц.

## **ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Представлено авторское дополнение и уточнение дефиниции «затраты», идентифицирующее ее предметное содержание, рассматриваемые для организации внутреннего и внешнего контроля, как потребленные ресурсы, участвующие в процессе производства и являющиеся объектами аудита.** Противоречивость характера затрат усложняет институциональную унификацию понятийно-терминологического аппарата исследуемой проблемы. С целью определения объектов контроля и аудита затрат, отраженных в учетно-аналитической системе, как экономическим субъектам, так и аудиторам, в диссертации предложена авторская трактовка и сущностное наполнение дефиниции «затраты». В результате монографического анализа сущности и понятия «затраты», с позиции объекта учетно-аналитического обеспечения внутреннего и внешнего контроля, был сделан вывод, что проверка затрат на производство, в рамках общего аудита, не должна ограничиваться подтверждением достоверности фактов хозяйственной жизни, отраженных в учете, целесообразно производить оценку затрат, применяя аналитические процедуры, с последующей выработкой рекомендаций по их оптимизации. Но следует отметить, что текущие изменения в экономике, нуждаются в новых направлениях развития аудиторской деятельности, которые были бы более востребованы хозяйствующими субъектами, как с точки зрения стоимости оказываемой услуги, так и с точки зрения оптимизации выполняемых аудиторских процедур, по результатам которых будет сформирован отчет, содержащий информацию о целесообразности и обоснованности затрат на производство, требуемую для принятия управленческих решений. Одним из таких направлений может быть согласованная процедура по проверке учета затрат и оценке эффективности бизнес-процесса «Производство», выполняемая в рамках сопутствующих аудиту услуг. В этом случае затраты следует рассматривать как объект аудита бизнеса (рисунок 1).

Второй важный вывод, сформулированный в результате детализированного анализа затрат, как объектов учетно-аналитической системы, заключается в необходимости разработки концепции аудита затрат на производство, включающую оценку затрат, как ключевой задачи по организации текущего и последующего контроля для принятия управленческих решений и повышения качества аудита.



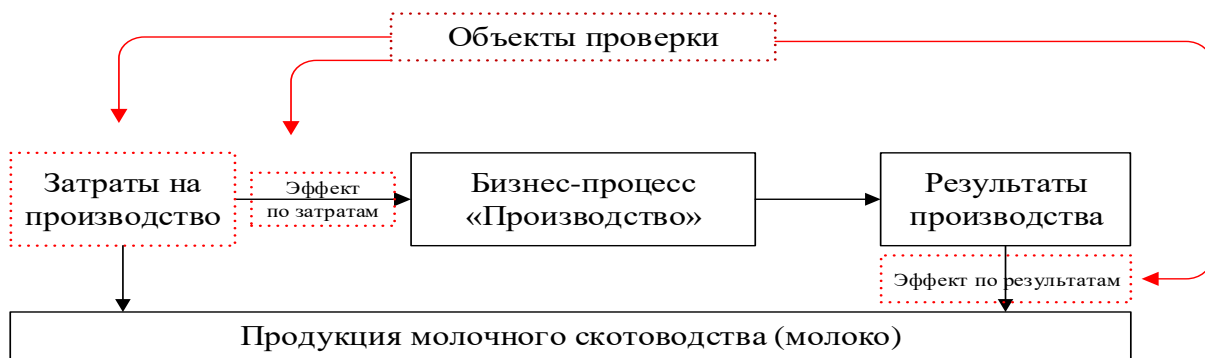


Рисунок 1 – Объекты аудита бизнес-процесса «Производство» продукции

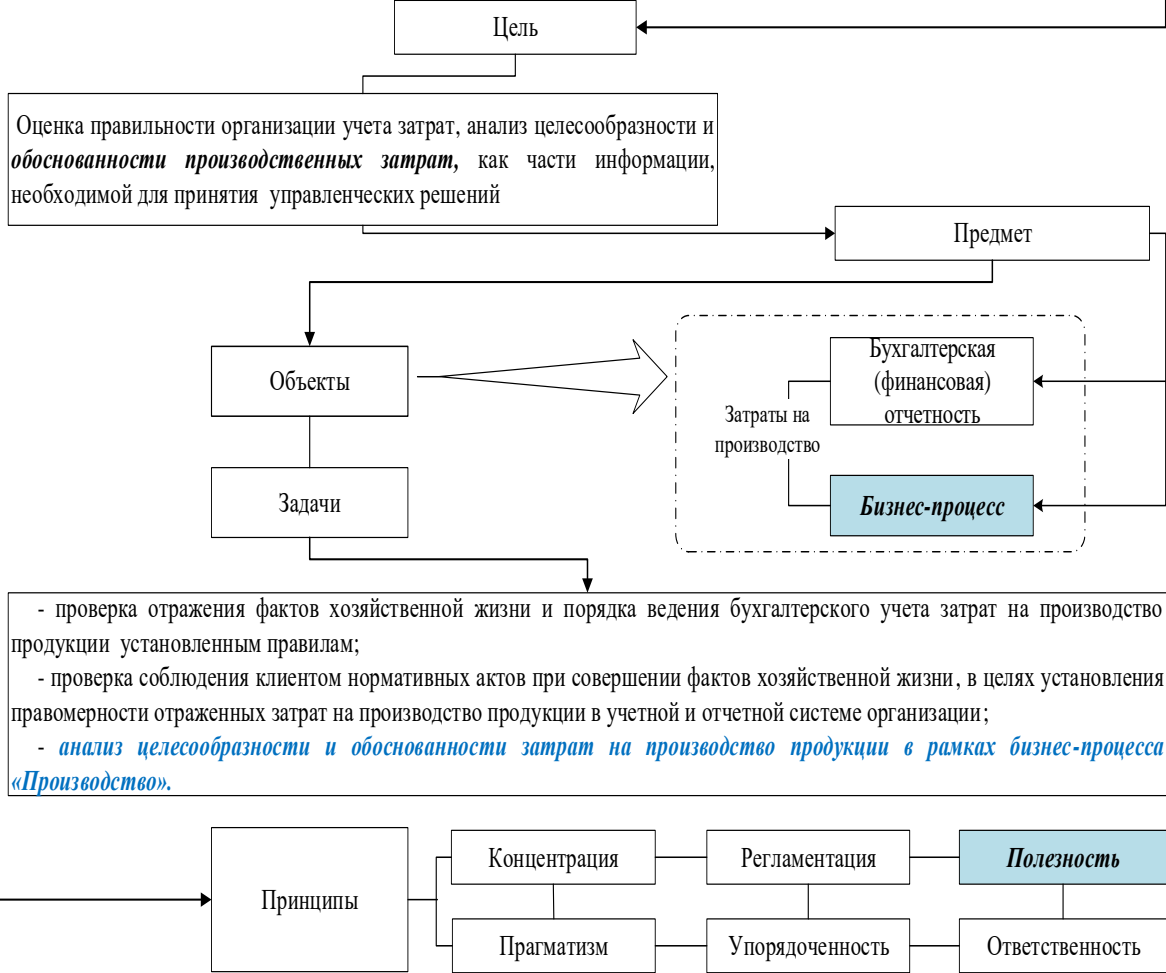
**2. Обосновано применение разработанной иерархической четырехкомпонентной концептуальной модели согласованной процедуры по проверке и оценке затрат, в рамках бизнес-процесса «Производство», включающей теоретико-методическую основу, формирование стратегии проверки учета, анализа затрат и подготовки отчета. Представленная модель является универсальной, и может быть легко встроена в систему общего аудита, поскольку первые три блока характерны, как для общей, так и для частной методики (рисунок 2).**

В современных условиях недостаточно проверять организацию бухгалтерского учета затрат, более перспективно анализировать превышение установленных нормативов расходования ресурсов, которые в последующем трансформируются в затраты на производство продукции, для предотвращения угрозы непрерывности деятельности, также необходимо осуществлять экспертную, аналитическую и прогнозную деятельность, в части оценки эффективности затрат, что можно реализовать в процессе выполнения согласованной процедуры, оказываемой аудитором, согласно разработанной концепции. Выполнение согласованной процедуры в отношении отдельного бизнес-процесса, проводимой аудитором по согласованию с клиентом, и возможно третьей стороной (например, инвестором), на основании заключенного договора, будет для организации-заказчика более выгодным вариантом по сравнению с общим аудитом, стоимость которого гораздо выше, с учетом объема выполняемых аудиторских процедур.

Применение согласованной процедуры по проверке затрат и их оценки, в рамках бизнес-процесса «Производство» позволяет:

- анализировать и производить оценку СВК на достоверность представленной информации;
- оценивать организацию учета затрат, выявлять нарушения и представлять порядок их исправления, при этом минимизировать налоговые риски, так как сумма затрат влияет на сумму ЕСХН, налога на прибыль, в зависимости от того, на какой системе налогообложения находится клиент;
- применяя аналитические процедуры, производить оценку затрат, в рамках бизнес-процесса «Производство», разрабатывать рекомендации по оптимизации затрат, и в целом, повышать эффективность деятельности организации.

**1. Теоретические аспекты согласованной процедуры по проверке затрат и их оценке в рамках бизнес-процесса «Производство»**



**2. Методические аспекты согласованной процедуры**

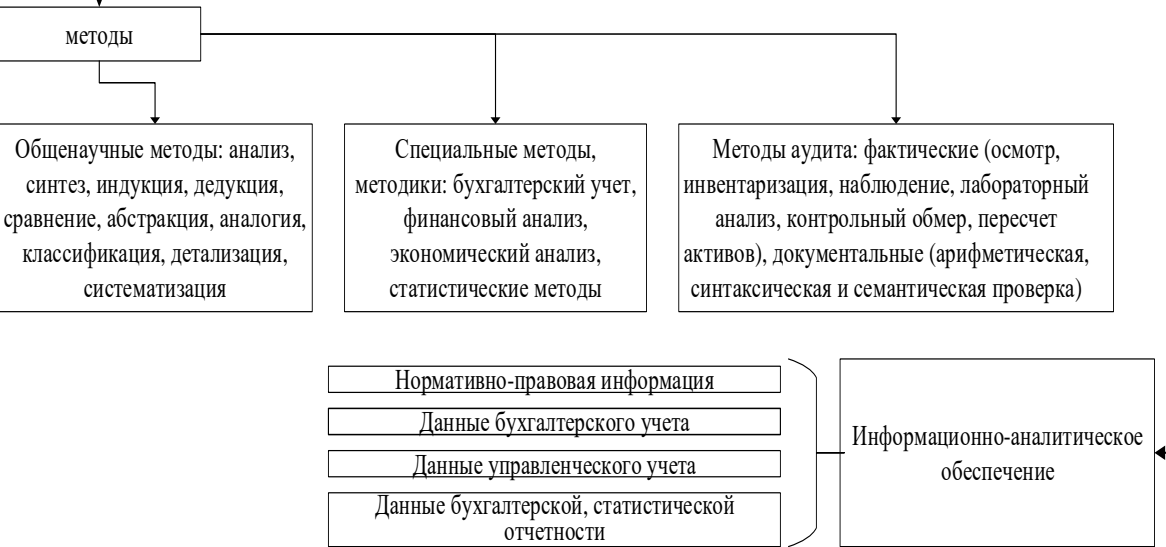


Рисунок 2 – Концептуальная модель выполнения согласованной процедуры по проверке затрат и их оценки, в рамках бизнес-процесса «Производство»

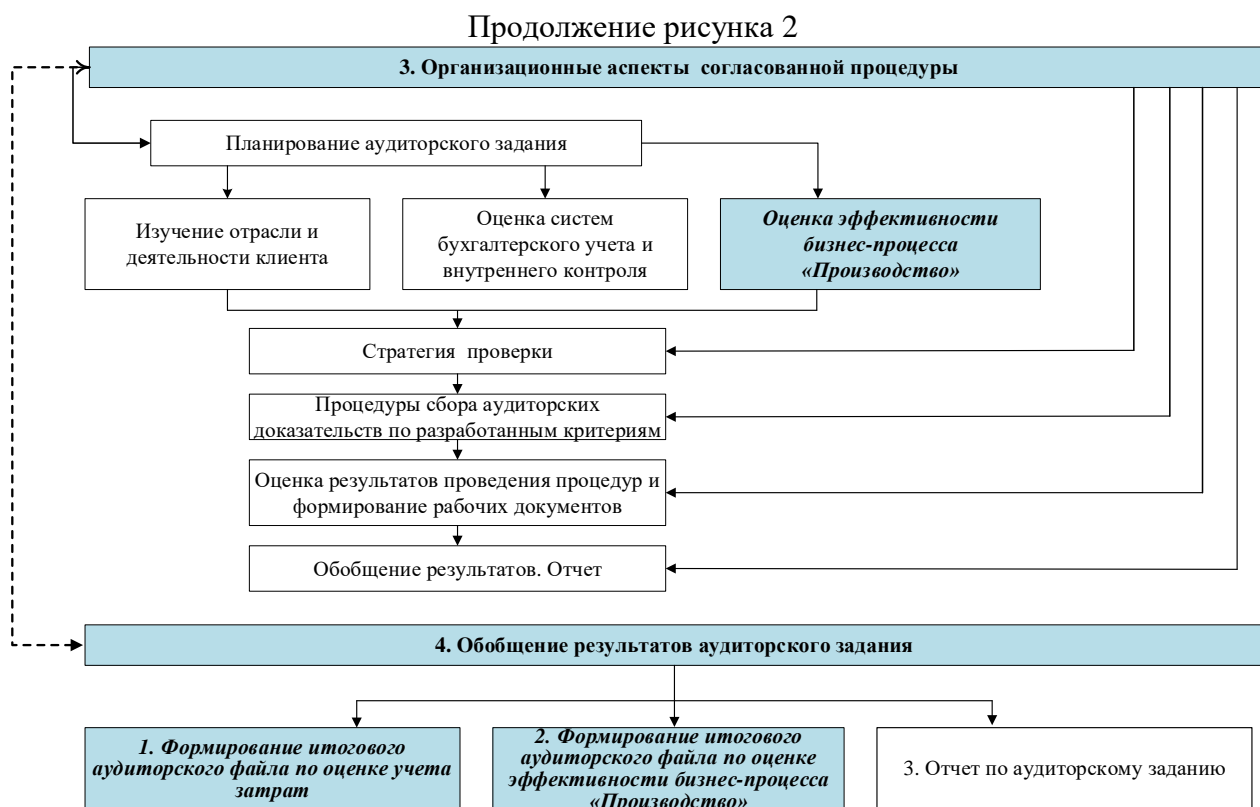


Рисунок 2 – Концептуальная модель выполнения согласованной процедуры по проверке затрат и их оценке, в рамках бизнес-процесса «Производство»

Сформулированная авторская концептуальная модель выполнения согласованной процедуры по проверке затрат и их оценке, включает цель, предмет проверки и анализа затрат, задачи, которые решаются с соблюдением принципов, предусмотренных МСА и предложенных автором, при помощи приемов и методов, направленных на объекты согласованной процедуры, по заранее составленному плану и определенной стратегии, результаты выполнения которой, документируются в разработанных рабочих документах и обобщаются в отчете.

В процессе исследования обосновано выделение следующих групп принципов аудиторской деятельности: принципы, определяющие организационную деятельность аудитора; принципы, определяющие порядок в подходах к проверке. В таблице 1 представлены принципы деятельности аудитора и приведено их краткое содержание.

Существующие и предлагаемые принципы определяют теоретическую основу аудиторской деятельности, что способствует:

- систематизации требований при выполнении профессиональных обязанностей;
- качественному оказанию аудиторских услуг;
- построению унифицированного процесса выполнения всех этапов работы.

Концептуальная модель, систематизирует действия аудиторов при выполнении согласованной процедуры, оптимизирует процесс ее реализации, позволяет разработать внутрифирменный стандарт аудита по выполнению согласованной процедуры, что повышает качество аудиторских услуг.

Таблица 1 – Предлагаемые частные принципы аудитора и их содержание

Принцип	Содержание принципа
Принципы, определяющие организационную деятельность аудитора	
Прагматизма	Критерий практической деятельности аудитора, отражающий ключевое достижение проверки, при выборе методов, приемов и способов, имеющий практическую ценность. Определяет нацеленность аудитора на применение практических способов достижения ключевой цели проверки и получения реального результата от своей деятельности
Регламентации	Предполагает, что аудитор руководствуется международными стандартами аудита, внутренними стандартами аудиторской организации и принимает участие в разработке базовых методик аудита
Полезности	Аудиторская проверка приносит результат и этот результат имеет практическую пользу как по отношению к клиенту, так и по отношению к аудитору
Принципы, определяющие порядок осуществления проверки	
Концентрации	Определяет сосредоточенность аудитора на проблеме, подлежащей практическому решению. При этом учитываются как общие стороны проблемы, так и изучению подвергаются ее детали. Решение задач аудита достигается не только общими средствами, но и с применением собственных разработанных методик
Упорядоченности	Характеризует организацию аудиторского процесса, является следствием единства и взаимосвязи между всеми компонентами деятельности в целом, и ее элементов в частности
Ответственности	В соответствии с этим принципом аудитор обеспечивает выполнение своих обязанностей с учетом своей квалификации, независимости, осведомленности

**3. Расширена система учетно-аналитического обеспечения оценки эффективности бизнес-процесса «Производство», основанная на трансформации первичного учета и рекомендуемой методики внутреннего контроля качества готовой продукции (молока), включающая оперативные, усовершенствованные учетно-контрольные формы, являющиеся источником информации для аудиторов при выполнении аудиторско-консалтинговых услуг.**

Особая роль в повышении эффективности контроля бизнес-процессов отводится учетно-аналитическому обеспечению, как единому информационному ресурсу, снабжающему всех участников процесса, в том числе внешних аудиторов, данными для проведения анализа и последующей корректировки рисков и отклонений от установленных нормативов. Все управленческие решения по эффективному, продуктивному и результативному производству должны основываться на достоверной информации. Реализация поставленных задач достигается путем совершенствования учетных документов и внедрения контрольных функций в системы бухгалтерского учета и формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности. Проводником, обеспечивающим качество и полноту отражения информации о внутренних процессах клиента и принятия управленческих решений, выступает система бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Более того, система должна снабжать детализированной информацией всех пользователей об объектах учета и производственных процессах, а также, представлять возможность проведения оценки характеристик продукта и дохода, полученного в отчетном году, по результатам деятельности.

Изучение существующих способов отражения информации о жизнедеятельности аграрных формирований, связанных с производством продукции молочного

скотоводства показало, что в первичной учетной документации не представлены в полном объеме данные о качественных характеристиках производимой продукции (молока), что требует доработки указанных форм с целью принятия управленческих решений в отношении внесения изменений в договорную политику. При организации учетного процесса требуется создание условий для оперативного и эффективного взаимодействия всех участников этого процесса. Для решения этой задачи необходимо:

- во-первых, сформировать единое информационно-аналитическое пространство, включающее первичные документы;
- во-вторых, создать условия для проведения оценки качества молока на базе производителя, которое будет выражено в совокупности учетных данных, контрольных функций и лабораторных технологий;
- в-третьих, обеспечить внедрение в практику сельскохозяйственных организаций оперативной системы внутреннего контроля учета качества молока.

Проведенные исследования свидетельствуют, что типичные ошибки учета затрат на производство продукции животноводства возникают вследствие неправильного применения требований законодательства, при этом наибольшую долю составляют нарушения, связанные с несоблюдением учетной политики в части формирования и распределения затрат, а также раскрытия информации о затратах в пояснениях (рисунок 3).



Рисунок 3 – Статистика ошибок, встречающихся при проверке затрат на производство продукции молочного скотоводства (308 ошибок на 100 проверяемых объектов)

Разработанные формы по оперативному учету качества молока, позволяют получать сведения об эффективности его производства, определять соблюдение нормативов качественных показателей, выявлять причины отклонений, вносить коррективы в деятельность хозяйствующего субъекта, в частности устанавливать в договоре на поставку молока на молочный завод доплату за качественные характеристики готового продукта (таблица 2).

Таблица 2 – Предлагаемые формы оперативного учета качества молока

№ пп	Наименование документа	Форма оперативного контроля (ФК)	Периодичность составления	Ответственный
1	Контролируемые показатели качества молока коровьего сырого	ФК 1	Ежедневно	Специалист лаборатории
2	Оценка качества молока по органолептическим и физико-химическим показателям, на каждую партию	ФК 2	Ежедневно	Специалист лаборатории
3	Шкала оценки органолептических и физико-химических показателей молока	ФК 3	Прим: стандарт работы	Специалист лаборатории
4	Экспертный лист оценки качества молока коровьего сырого	ФК 4	Ежедневно	Специалист лаборатории Бухгалтер
5	Журнал учета надоя молока	ФК 5	1 раз в 15 дней	Учетчик молока Техник-осеменатор Бухгалтер
6	Ведомость реализации молока	ФК 6	1 раз в месяц	Бухгалтер
7	Контроль выполнения показателей жирности молока на молочной ферме	ФК 7	1 раз в месяц	Учетчик молока Бухгалтер

Рассматривая процесс организации учета и внутреннего контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства, была предложена к внедрению в аграрных формированиях система учета качественных характеристик молока с набором признаков, позволяющих определить его сортность, с целью дальнейшего анализа правильности выбранного рациона кормления, установления премиальных выплат сотрудникам фермы, корректировки цены сдачи молока на молокозавод (таблица 3).

Таблица 3 – Форма оперативного контроля ФК 7 «Контроль выполнения показателей жирности молока на молочной ферме»

Дата	Количество принятого молока, кг (физ. вес)	% жира фактический	% жира базисный	Выручка от продажи молока по физическому весу, руб.	Объемы продажи молока, кг (зачетный вес)	Выручка от продажи молока по зачетному весу, руб.	Изменение выручки, в т. ч. за счет изменения жирности, руб.
01.08.2020 г.	1948,0	3,6	3,4	51427,2	2139,4	56480,16	5052,96
02.08.2020 г.	1692,0	3,5	3,4	44668,8	1921,7	50732,88	6064,08
03.08.2020 г.	1127,0	4,2	3,4	29752,8	1354,8	35766,72	5913,92
04.08.2020 г.	1044,0	4,3	3,4	27561,6	1279,8	33786,72	6225,12
...	...	...	...	...	...	...	...
30.08.2020 г.	1015,0	3,4	3,9	26796,0	1186,4	31320,96	4524,96
Итого за месяц	108847	x	x	2873560,8	128813,3	3400671,1	527110,32

Создание единого информационного пространства в форме модели учетно-аналитического обеспечения аудита бизнес-процесса «Производство», представленной на рисунке 4, формирует внутриорганизационное взаимодействие всех участников бизнес-процесса, в части учета и контроля качества продукции, и является источником информации для аудиторов при выполнении согласованной процедуры по проверке затрат и их оценке.

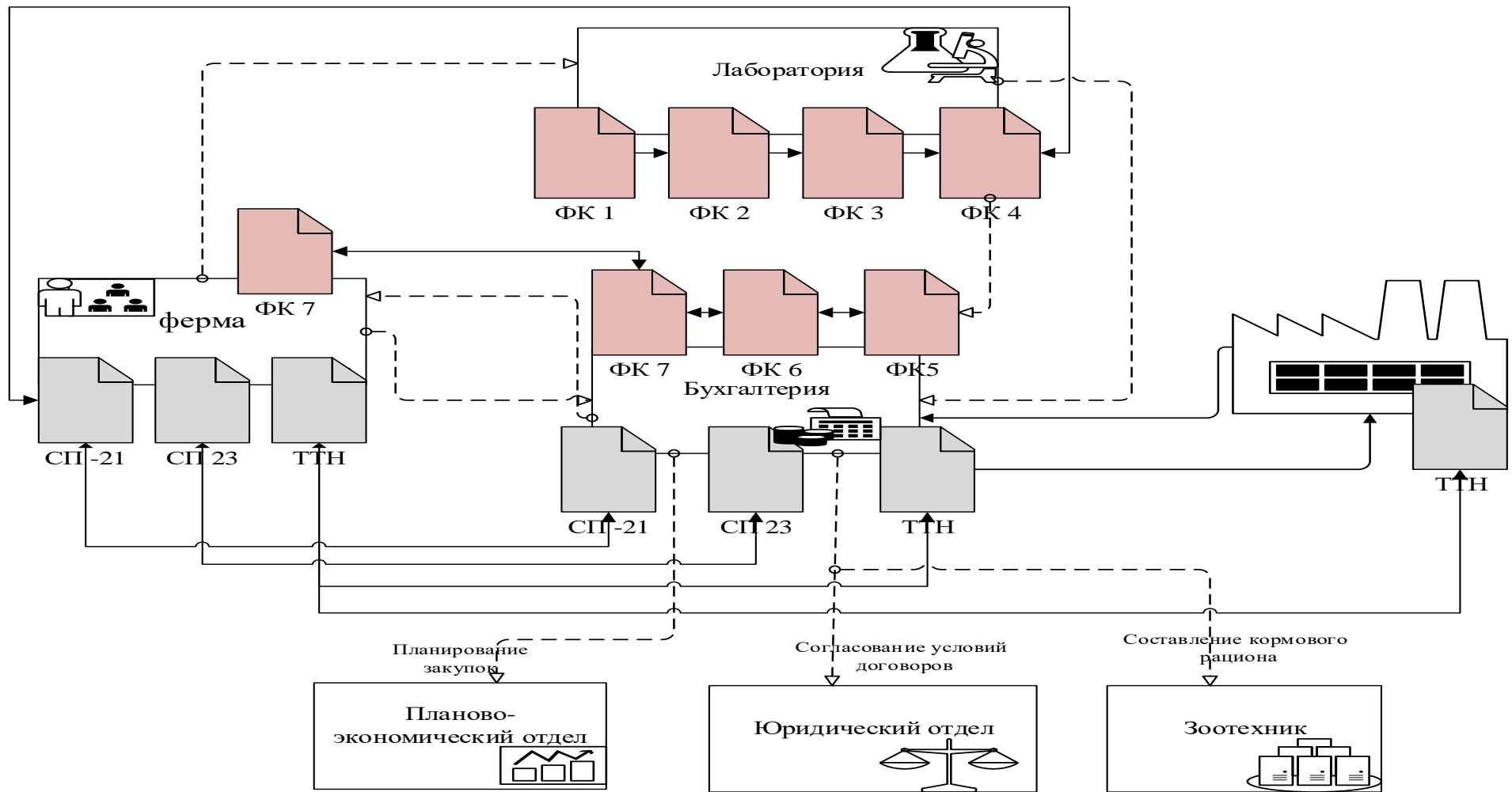


Рисунок 4 – Схема учетно-аналитического обеспечения аудита бизнес-процесса «Производство»

**4. Продуцирована методика и аналитический инструментарий аудиторско-консалтинговых услуг по проверке учета и оценке затрат, в рамках бизнес-процесса «Производство», практическая реализация которой, осуществляется на основании разработанного внутрифирменного стандарта аудита и комплекта рабочих документов, фиксирующих аудиторские доказательства, собранные при помощи предложенных процедур контроля, уточненных с позиции целевой установки объекта аудита, что в совокупности позволяет оптимизировать работу аудитора и повысить ее качество.**

В настоящее время, бизнесу интересны услуги, позволяющие получить рекомендации по повышению эффективности деятельности в целом, и отдельно взятых бизнес-процессов, в том числе и бизнес-процесса «Производство». Одним из ключевых ориентиров развития аудита бизнеса является аудит эффективности отдельных бизнес-процессов, как инновационная область деятельности, которая в соответствии с действующим законодательством, может осуществляться как согласованная процедура, регулируемая МССУ 4400. Согласно документам международных организаций высших органов государственного контроля (ИНТОСАИ, ЕВРСАИ, АЗОСАИ), основными направлениями аудита эффективности является оценка по критериям: экономичности, продуктивности и результативности использования ресурсов. Содержание и логическая последовательность реализации согласованной процедуры по проверке и оценке эффективности бизнес-процесса «Производство» представлена следующей схемой (рисунок 5).

Согласованная процедура по оценке затрат, рассмотренных как вложенные ресурсы, может проводиться, как в отношении целого бизнес-процесса, так и его отдельного элемента. С позиции хозяйствующего субъекта данная услуга будет экономически выгодна, так как ее стоимость значительно ниже, чем аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Выделенные этапы соответствуют пообъектному подходу. Обобщение результатов аудиторского задания, характеризуется синтезом аудиторских доказательств, формированием отчета и вариантов управленческих решений. Разработаны типовые формы рабочих документов, сопровождающие каждый этап выполнения согласованной процедуры: для целей понимания деятельности клиента и ее окружения – на предварительной стадии; оперативного контроля качества молока и оценки затрат, в рамках бизнес-процесса «Производство» – на этапе получения аудиторских доказательств; для формирования письменной информации руководству хозяйствующего субъекта – на заключительной стадии выполнения аудиторско-консалтинговой услуги (рисунок 6).



## Наименование и состав работ по выполнению согласованной процедуры

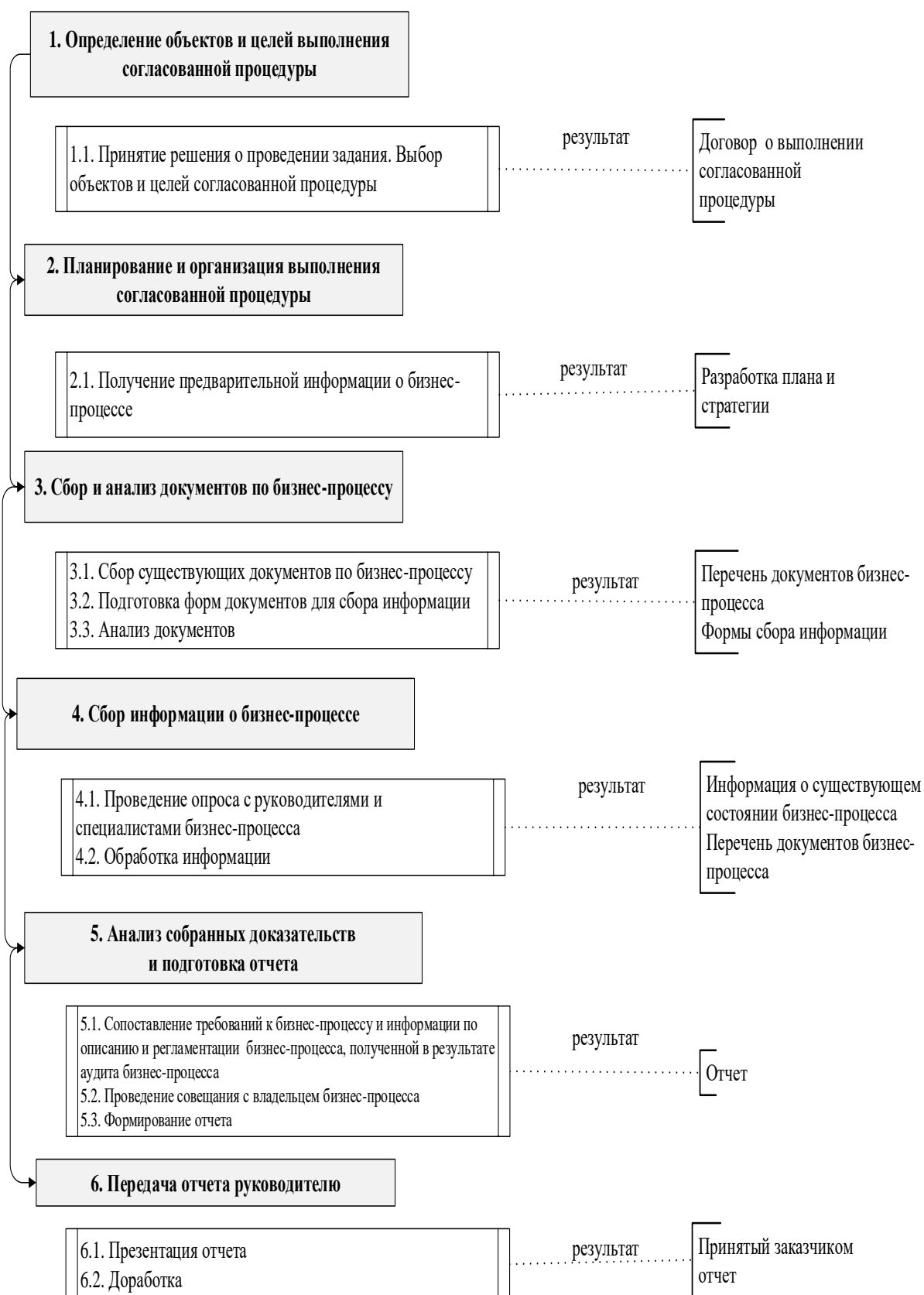


Рисунок 5 – Этапы выполнения аудиторского задания

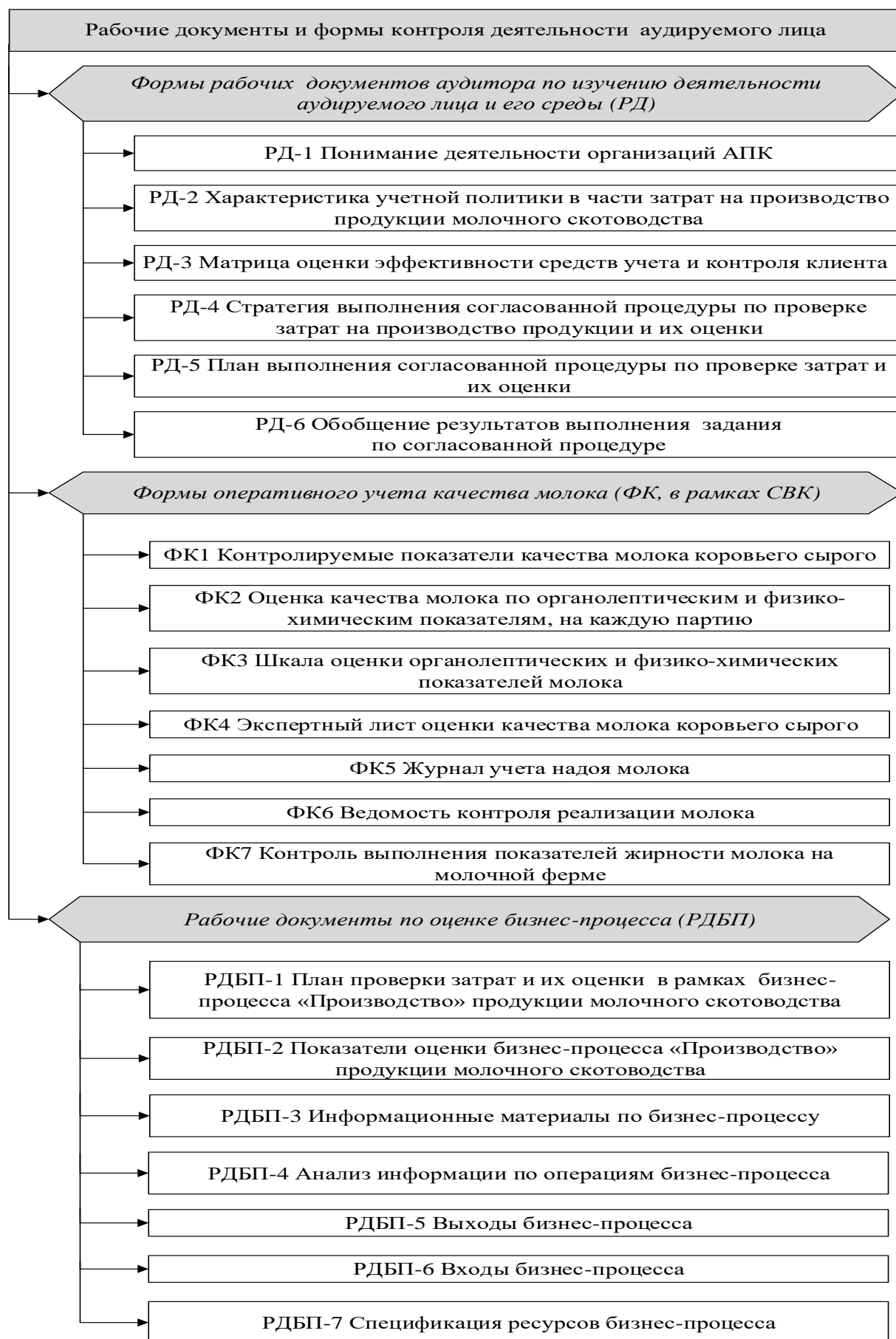


Рисунок 6 – Формы рабочих документов по выполнению согласованной процедуры по проверке затрат и их оценке, в рамках бизнес-процесса «Производство»

**5. Предложены аналитические процедуры, основанные на методическом подходе к критериальной оценке эффективности бизнес-процесса «Производство» продукции, включающие показатели продуктивности, результативности и экономичности, применительно к отраслевой специфике бизнес-процесса и современным условиям хозяйствования. Рекомендуемые показатели способствуют развитию контрольных функций за реализацией бизнес-процесса, повышают аналитичность информации и сокращают число других аудиторских процедур по сбору аудиторских доказательств. Для принятия управленческих решений в вопросах обоснованной оптимизации, в работе рассматриваются аспекты эффективности отдельного бизнес-процесса или одного из его элементов. На основании проведенных исследований предлагается оценивать эффективность производства продукции молочного скотоводства (молока) по таким критериям, как продуктивность, результативность и экономичность. Показатели и критерии адаптированы к применению в рамках выполнения согласованной процедуры по оценке эффективности бизнес-процесса «Производство» продукции и представлены в таблице 4.**

Таблица 4 – Критерии оценки эффективности бизнес-процесса «Производство» продукции молочного скотоводства

Критерии	Основные показатели	Достижение / не достижение (+,-)
Продуктивность (степень достижения производственных поставленных целей бизнес-процесса)	Рост / уменьшение поголовья скота молочного направления	
	Рост / уменьшение среднегодового удоя молока на 1 голову	
	Рост / уменьшение объема производства продукции	
	Рост / уменьшение объема ресурсов затраченных на производство продукции (количественный аспект)	
	Рост / уменьшение затрат на производство единицы продукции	
	Рост / снижение объема произведенной продукции с заданными характеристиками качества	
Результативность (степень достижения конечных результатов бизнес-процесса)	Рост / уменьшение запланированного (или необходимого) объема реализации продукции с заданными характеристиками качества	
	Рост / уменьшение уровня товарности	
	Рост / уменьшение товарной продукции в стоимостном выражении	
	Рост / уменьшение затрат на производство и реализацию продукции (или единицы продукции)	
	Рост / уменьшение рентабельности продажи продукции	
	Рост / уменьшение прибыли от продажи на единицу средств, затраченных на производство продукции	
	Рост / уменьшение прибыли в расчете на одну фуражную корову	
	Рост / уменьшение прибыли от инвестируемого капитала в производство продукции	
Экономичность (степень достижения желаемого соотношения результатов бизнес-процесса и используемых ресурсов)	Рост / уменьшение объем производства продукции при заданном объеме ресурсов (производительность труда, фондоотдача, материалоотдача и др)	
	Рост / уменьшение затрат ресурсов на производство и реализацию продукции (трудоемкости, фондоемкости, материалоемкости и т.д.)	
	Рост / уменьшение затрат на производство и реализацию продукции в расчете на фуражную корову	
	Рост / уменьшение доли объема ресурсов затраченных на производство продукции (структурный аспект по элементам)	
	Соответствие расхода затраченных ресурсов установленным нормативам, в том числе по элементам затрат	

В работе выделены количественные показатели оценки бизнес-процесса (таблица 5). Содержание таблицы соответствует последовательности сбора и обработки финансовой информации о результатах производства продукции. Это позволило аудитору сделать выводы и определить направленность процедур на детальное изучение использования кормов, как основного фактора, влияющего на эффективность и экономичность бизнес-процесса.

Таблица 5 – Оценка эффективности бизнес-процесса «Производство» молока на примере хозяйства № 5, за 2019-2020 гг.

Показатель	Значение (норматив)	Анализируемое хозяйство			
		Значение показателя		Критерии оценки достижения эффективности бизнес-процесса *	
				Достижение / не достижение (+,-)	
		базисный	отчетный	базисный	отчетный
1	2	3	4	5	6
<b>1. Показатели продуктивности бизнес-процесса</b>					
Поголовье скота молочного направления, гол.	600	550	625	-	+
Выход продукции, ц	35000	33302	38942	-	+
Средний надой на 1 голову, ц	65	60,5	62,3	-	-
Приплод, гол.	600	598	627	+	+
Жирность молока, %	3,4	3,8	3,9	+	+
Кислотность молока, °Т	16	17	17	+	+
Полная себестоимость произведенной продукции, тыс. руб.	69000	69225	75554	+	+
Себестоимость единицы произведенной продукции, руб.	1950	2078,70	1940,17	-	-
<b>2. Показатели результативности бизнес-процесса</b>					
Уровень товарности молока, %	86	86,9	88,5		
Себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	58000	60387	67045	-	-
Себестоимость реализованной единицы продукции, руб.	1900	2086,0	1946,0	-	-
Выручка от продажи, тыс. руб.	65000	64679	98165	-	+
Выручка от продажи в расчете на 1 гол. скота, тыс. руб.	150	117,6	157,1	-	+
Прибыль от продажи продукции, тыс. руб.	10000	4292	31120	-	+
Прибыль от продажи продукции в расчете на 1 гол. тыс. руб.	-	7,8	49,8	+	+
Рентабельность производства, %	18	7,1	32,9	-	+
Рентабельность продажи, %	17	6,6	24,8	-	+
<b>3. Показатели экономичности бизнес-процесса</b>					
Доля затрат на корма, %	-	37,0	38,5	-	-
Затратоемкость на 1 руб. выручки	-	1,0	0,8	-	+
Затратоемкость кормов, %	-	45,8	34,8	-	+
Затраты на производство и реализацию продукции в расчете на 1 гол., тыс. руб.	141,0	145,3	141,8	-	-

По результатам оценки установлено, что затраты на корма, являются значимыми показателями, влияющими на эффективность всего бизнес-процесса «Производство» продукции. В связи с этим, одной из задач экономного использования ресурсов, является ликвидация необоснованного перерасхода путем установления нормативов кормления и их контроль (рисунок 7).

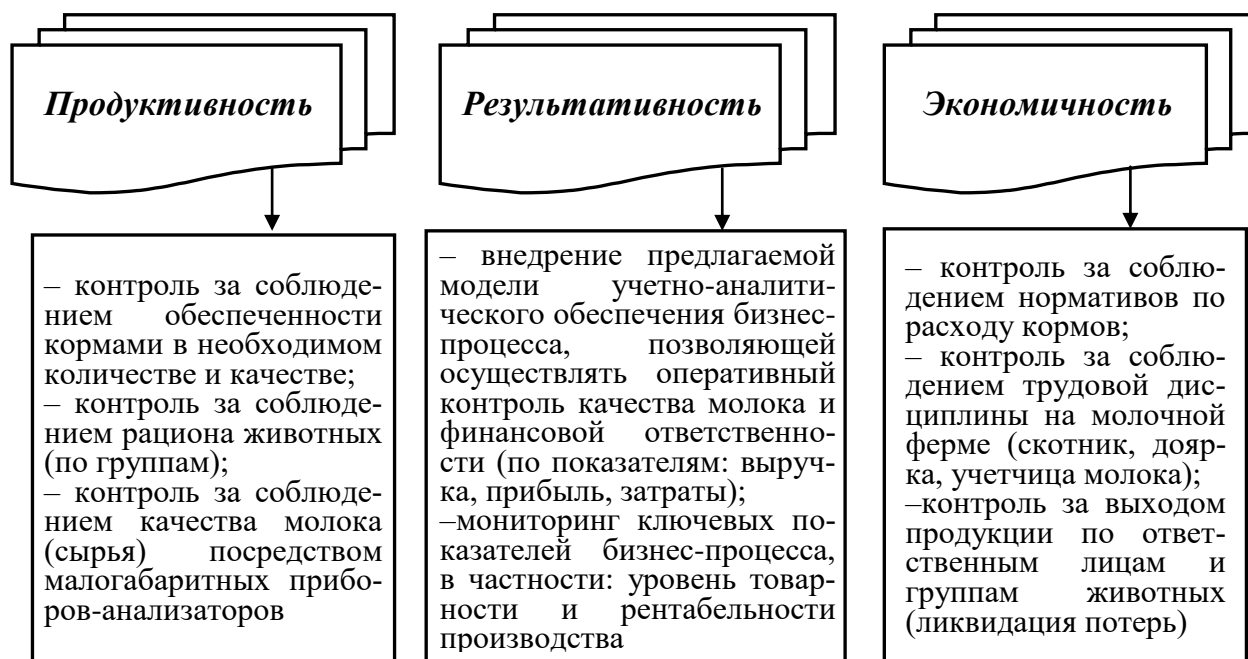


Рисунок 7 – Рекомендации аудитора по результатам проверки затрат и их оценке, в рамках эффективности бизнес-процесса «Производство» молока

Согласно проведенным аналитическим процедурам можно констатировать, что эффективность бизнес-процесса «Производство» продукции молочного скотоводства в большей степени зависит от функционирующей системы внутреннего контроля и обоснованных управленческих решений.

## **ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

1. Анализ содержания, с точки зрения экономической теории и конечных результатов деятельности хозяйствующих субъектов, существующих трактовок дефиниций «затраты», «издержки» и «расходы», позволил обосновать, что в качестве объекта аудита бизнеса целесообразно рассматривать затраты, как потребленные ресурсы, участвующие в процессе производства, отраженные в учетно-аналитической системе организации и идентифицируемые, как показатель эффективности производства.

2. В настоящее время, для сельхозтоваропроизводителей более выгодным является проверка отдельного участка производственной деятельности, чем проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, носящий ретроспективный характер. Для оценки текущего состояния отдельного бизнес-процесса актуальным будет выбор услуги, позволяющей сэкономить финансовые и временные ресурсы заказчика. Среди услуг, оказываемых в рамках ауди-

торской деятельности, активным спросом пользуется согласованная процедура, основанная на договорных отношениях между исполнителем, заказчиком и возможно третьей стороной, определяющей условия задания.

3. В процессе исследования установлено, что применяемый в настоящее время на агропредприятиях, занимающихся производством молочной продукции, порядок учета затрат на производство является недостаточно корректным и приводит к слабому контролю производственных процессов лицами, ответственными за выпуск готовой продукции, искажению информации о показателях качества готовой продукции и, как следствие, недополучению суммы выручки, определяемой на основании базисной жирности и качественных характеристик молока. Поиск решения данной проблемы позволил разработать модель учетно-аналитической системы, которая принимает во внимание особенности сельскохозяйственного производства и процесса обмена информацией между взаимосвязанными и заинтересованными участниками этого действия.

4. Перечень задач, определенных аудитором в рамках заявленной концепции по выполнению согласованной процедуры, требует упорядоченного и систематизированного подхода к их решению. Поэтапность выполнения аудиторско-консалтинговой услуги, представленной в работе, реализована через методический подход по проверке затрат и их оценке, что закреплено в предложенной форме внутреннего стандарта аудита, являющегося локальным нормативным актом аудиторской организации. Следование данному стандарту обеспечит высокое качество выполнения аудиторского задания.

5. Аналитические процедуры, применяемые при оценке бизнес-процесса «Производство», являются действенным инструментом установления эффективности вложенных ресурсов, используемых в процессе производства продукции молочного скотоводства. Применение аналитического инструментария позволяет аудитору проводить анализ, как деятельности всего экономического субъекта, так и отдельного бизнес-процесса «Производство», являющегося ключевым для аграрных формирований.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Монографии:**

1. Мамушкина Н. В. Развитие методики аудита затрат на производство в аграрных формированиях / Н. В. Мамушкина, М. Ф. Сафонова – Краснодар: КубГАУ, 2021. – 91 с. – 5,34 п.л. (в т. ч. авторских – 4,34 п.л.)

### **Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК**

2. Мамушкина Н. В. Взаимосвязь предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности и типичных искажений учетной и отчетной информации / Н. В. Мамушкина // Аудитор. – 2016. – № 1 (251). – С. 45-58. – 1, 0 п.л.

3. Мамушкина Н. В. Источники аудиторских доказательств, используемых в аудите затрат на производство продукции животноводства / Н. В. Мамушкина // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2017. – № 8-2 (55). – С. 59-63. – 0,45 п.л.

4. Мамушкина Н. В. Вопросы документирования аудита и подготовки письменной

информации руководству экономического субъекта / Н. В. Мамушкина // Аудитор. – 2018. – № 9 (282). – С. 17-26. – 0,69 п.л.

5. Мамушкина Н. В. Принципы деятельности аудитора: теоретические аспекты и практическая значимость / Н. В. Мамушкина // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – Т. 22. – № 10 (460). – С. 1170-1180. – 0,65 п.л.

6. Мамушкина Н. В. Процедуры аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства / М. Ф. Сафонова, Н. В. Мамушкина // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – Т. 23. – № 12. – С. 1339-1360. – 1,03 п.л. (авторские 0,5 п.л.).

7. Мамушкина Н. В. Методические подходы к оценке системы внутреннего контроля в ходе аудита эффективности бизнес-процесса «Производство продукции» / Н. В. Мамушкина // Международный бухгалтерский учет. – 2022. – Т. 25. – № 1. – С. 58-75. – 0,62 п.л.

#### **Основные наиболее значимые статьи и тезисы докладов в других изданиях**

8. Мамушкина Н. В. Экономическое содержание производственных затрат продукции животноводства как объекта учета и аудита / Н. В. Мамушкина // Вестник Нижегородского государственного инженерно-экономического института. Серия экономические науки. – Княгинино: НГИЭИ. – 2011. – № 3 (4). – С. 118-127. – 0,36 п.л.

9. Мамушкина Н. В. Аналитические процедуры аудита затрат на производство / Н. В. Мамушкина // Актуальные проблемы управления предприятием: финансово-экономический аспект. Материалы III научно-практической конференции. (1-3 марта 2012 г.). – Н. Новгород: НКИ. – 2012. – С. 54-57. – 0,13 п.л.

10. Мамушкина Н. В. Анализ производства основных видов продукции животноводства по категориям хозяйств Нижегородской области / Н. В. Мамушкина // Вестник Нижегородского государственного инженерно-экономического института. – Княгинино: НГИЭИ. – 2013. – № 1 (20). – С. 38-47. – 0,32 п.л.

11. Мамушкина Н. В. Внутренний аудит как эффективный метод управления организацией / Н. В. Мамушкина // Вестник Нижегородского государственного инженерно-экономического института. – Княгинино: НГИЭИ. – 2013. – № 1 (20). – С. 48-63. – 0,66 п.л.

12. Мамушкина Н. В. Технологические особенности производства продукции животноводства (молока) / Н. В. Мамушкина // Учетно-аналитические инструменты развития инновационной экономики: материалы IV международной научно-практической конференции. Том 1. – Княгинино: НГИЭИ. – 2013. – С. 172-180. – 0,44 п.л.

13. Мамушкина Н. В. Вопросы планирования аудита затрат на производство и себестоимости продукции животноводства / Н. В. Мамушкина // Вестник Нижегородского государственного инженерно-экономического института. – Княгинино: НГИЭИ. – 2014. – № 7 (38). – С. 179-187. – 0,39 п.л.

14. Мамушкина Н. В. Характеристика отрасли и продукции животноводства, структуры себестоимости и состава затрат на производство и продажу / Н. В. Мамушкина // Вестник Нижегородского государственного инженерно-экономического института. – Княгинино: НГИЭИ. – 2014. – № 11 (42). – С. 62-72. – 0,5 п.л.

15. Мамушкина Н. В. Нормативная база аудита элементов и статей затрат на производство продукции животноводства / Н. В. Мамушкина // Экономика и предпринимательство. – 2014. – № 12. – Ч. 4. (53-4). – С. 788-793. – 0,49 п.л.

16. Мамушкина Н. В. Теоретические основы аудита затрат на производство и себестоимости продукции животноводства: объекты и содержание / Н. В. Мамушкина // Вестник Нижегородского государственного инженерно-экономического института. – Княгинино: НГИЭИ. – 2015. – № 9 (53). – С. 54-60. – 0,53 п.л.

17. Мамушкина Н. В. Исследование методических подходов и приемов, используемых в аудите затрат на производство продукции животноводства / Н. В. Мамушкина // Актуальные проблемы налогообложения и развития ключевых сфер экономики: сборник материалов VII Всероссийской научно-практической конференции с международным участием с между-

народным участием. – Пенза: Изд-во ПГУ. – 2016. – С. 137-141. – 0,3 п.л.

18. Мамушкина Н. В. Бухгалтерский учет и отчетность экономического субъекта как информационная база аудита затрат на производство продукции животноводства / Н. В. Мамушкина // Профессия бухгалтер – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством: материалы IV Международной научно-практической конференции, посвященной памяти проф. В. П. Петрова – Казань: Центр инновационных технологий. – 2016. – С. 111-115. – 0,2 п.л.

19. Мамушкина Н. В. Метод аудита затрат на производство продукции / Н. В. Мамушкина // Актуальные проблемы учета, налогообложения и развития ключевых сфер экономики: сборник материалов VIII Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. – Пенза: Изд-во ПГУ. – 2017. – С. 213- 217. – 0,25 п.л.

20. Мамушкина Н. В. Особенности проведения анализа и аудита с учетом особенностей деятельности субъекта и среды, в которой она осуществляется / Н. В. Мамушкина, С. Н. Козлов // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2018. – Т. 7. – № 2 (23). – С. 219-223. – 0,56 п.л. (авторские 0,4 п.л.).

21. Мамушкина Н. В. Вопросы планирования аудита затрат на производство продукции животноводства / Н. В. Мамушкина // Актуальные проблемы учета, налогообложения и развития ключевых сфер экономики: сборник материалов IX Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. – Пенза: Изд-во ПГУ. – 2018. – С. 146-150. – 0,2 п.л.

22. Мамушкина Н. В. Приемы аудита затрат на производство сельскохозяйственной продукции / Н. В. Мамушкина // Актуальные проблемы учета, налогообложения и развития ключевых сфер экономики: сборник материалов X Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. – Пенза: Изд-во ПГУ. – 2019. – С. 143-146. – 0,18 п.л.

23. Мамушкина Н. В. Применение международных стандартов аудита на различных стадиях проверки / Н. В. Мамушкина // Актуальные проблемы учета, налогообложения и развития ключевых сфер экономики: сборник материалов XI Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. – Пенза: Изд-во ПГУ. – 2020. – С. 54-58. – 0,19 п.л.

24. Мамушкина Н. В. Оценка эффективности бизнес-процесса «Производство продукции молочного скотоводства» / Н. В. Мамушкина // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита: материалы 13-й Всероссийской молодежной научно-практической конференции с международным участием. – Курск: Юго-Зап. Гос. ун-т. – 2021. – С. 275-277. – 0,07 п.л.

Подписано в печать \_\_\_\_ 2022 г. Формат 60 ×84 1/16

Усл. печ. л. – 1,5

Тираж 100 экз. Заказ № \_\_.

Типография Кубанского государственного аграрного университета  
имени И. Т. Трубилина.

350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13