

**Министерство сельского хозяйства Российской Федерации**  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
**«КУБАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ИМЕНИ И. Т. ТРУБИЛИНА»**

*На правах рукописи*



**МАМУШКИНА Наталья Валерьевна**

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

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**ДИССЕРТАЦИЯ**

на соискание ученой степени кандидата экономических наук

Научный руководитель:  
доктор экономических наук, профессор  
Сафонова Маргарита Фридриховна

Краснодар – 2022

## Оглавление

Введение	4
1. Теоретико-методические аспекты учета и аудита затрат на производство продукции животноводства	12
1.1. Затраты на производство как объекты учетно-аналитической системы экономических субъектов	12
1.2. Концептуальные основы аудита затрат на производство	34
1.3. Этапы и процедуры аудита затрат на производство продукции	49
2. Организационно-методические аспекты аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства	69
2.1. Анализ деятельности животноводческих организаций	69
2.2. Оценка организации учета и внутреннего контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства	93
2.3. Документирование аудиторских процедур	119
3. Развитие методики учета и аудита затрат в аграрных формированиях	133
3.1. Совершенствование учетно-аналитической и контрольной системы бизнес-процесса «Производство» в молочном скотоводстве	133
3.2. Моделирование аудита затрат и оценка реализации бизнес-процесса «Производство»	155
3.3. Применение аналитических процедур при выполнении аудиторского задания	178
Заключение	195
Список литературы	200
Приложения	219
Приложение А. Описание технологического процесса производства продукции молочного скотоводства	220
Приложение Б. Внутренний аудиторский стандарт «Аудит затрат на производство продукции и их оценка»	223

Приложение В. Показатели состава затрат на производство 227  
продукции животноводства (молока) в разрезе сельхозтоваропроизво-  
дителей Нижегородской области

Приложение Г. Тестирование системы внутреннего контроля по 229  
вопросу «Проверка установленных в организации нормативов по  
затратам на производство и полученных фактических отклонений от  
норм» (тест-опросник)

Приложение Д. Типичные нарушения в отношении затрат на 231  
производство

Приложение Е. Характеристика учетной политики в части затрат 233  
на производство продукции молочного скотоводства

Приложение Ж. План выполнения согласованной процедуры по 237  
проверке затрат и их оценки

Приложение И. Анкета-опросник «Организация внутреннего 240  
контроля затрат на производство»

Приложение К. Унифицированная форма учета надоя молока по 242  
форме № СП-21

Приложение Л. Критерии оценки эффективности бизнес-процесса 243  
«Производство» продукции молочного скотоводства

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Сельскохозяйственное производство за последние годы столкнулось с трудностями, обусловленными вызовами мирового характера – кризисом 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.

Производство продукции животноводства охватывает многочисленные процессы, связанные с приобретением и потреблением материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Использованные ресурсы являются затратами организации, на основании которых формируется себестоимость готовой продукции, отраженная в системе бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующего 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 мас-

штабные задачи по предоставлению независимых гарантий и объективных консультаций, направленных на совершенствование деятельности организации, помогая достичь поставленных целей. Вопросы общей методики 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 исследование 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 эффективности 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 эффективности 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 и 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 эффективности затрат в рамках бизнес-процесса «Производство» и внутреннего аудиторского стандарта.

Элементы научной новизны, представленной в диссертации, 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 затрат и оценки их эффективности, в рамках бизнес-процесса «Производство», включающей теоретико-методическую основу, формирование стратегии проверки учета, анализа эффективности 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, усовершен-



ствованные учетно-контрольные формы, являющиеся источником информации для аудиторов при выполнении аудиторско-консалтинговых услуг (08.00.12, пункт 3.2);

– продумана методика и аналитический инструментарий аудиторско-консалтинговых услуг по проверке учета и оценке эффективности 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 эффективности 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, повышая при этом их эффектив-**

ность 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 молочного скотоводства, позволяют более рационально использовать ресурсы аграрных формирований, повышая эффективность бизнес-процесса «Производство» и в целом, финансово-хозяйственной деятельности.

**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, 2016-2020 г.), 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 субъек-

тов АПК».

Ряд практико-ориентированных рекомендаций был применен в деятельности организаций АПК Нижегородской области, в частности: ООО «АП Княгининское», 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.

# 1 Теоретико-методические аспекты учета и аудита затрат на производство продукции животноводства

## 1.1 Затраты на производство как объекты учетно-аналитической системы экономических субъектов

Целью коммерческой организации является получение прибыли, где производственный процесс рассматривается как часть предпринимательской деятельности или принятое в общем понятии – бизнес. Бизнес-процессы коммерческих организаций представляют собой совокупность и взаимосвязанность выполняемых мероприятий, направленных на создание продукта, необходимого потребителю (рисунок 1.1).



Рисунок 1.1 – Бизнес-процессы экономических субъектов

Производство продукции определяется различными факторами, в том числе формой собственности и направлением специализации организации, зависит от комплекса взаимосвязанных бизнес-процессов, составляющих ее внутреннюю среду.

За последние два года в экономике прослеживается ситуация, при которой наблюдается тенденция сокращения количества мелких и неэффективных производств и смещение интересов сельскохозяйственных товаропроизводителей в сторону приоритетных направлений.

В животноводстве за 2020 г. особых успехов добились производители молока, при этом около 80 % производства продукции пришлось на долю сельскохозяйственных организаций и крестьянских (фермерских) хозяйств.

Стабилизация ситуации в сельскохозяйственном производстве в России, способствовала процессам наращивания молочного производства и освоению новых технологий для внутреннего рынка, что позволило заменить импортные товары, товарами собственного натурального производства. С другой стороны, меры Государственной поддержки и программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия стали залогом в ближайшей и среднесрочной перспективе устойчивого развития животноводческой отрасли. Для молочной отрасли представлены основные тренды в виде ориентации на экспорт, открытие новых рынков и развития национальных брендов.

Структура и объемы производства молока и молочной продукции по регионам во многом зависят от внимания к этой отрасли, мер государственной поддержки и приоритетности их выполнения. Государственная поддержка молочной отрасли становится одним из наиболее важных условий развития сельских территорий. Приоритетными направлениями развития агропромышленного комплекса Минсельхоза России в молочном скотоводстве стали направления по наращиванию объемов производства, увеличению загруженности молокозаводов, роста показателей потребления молока и молочной продукции до нормативных показателей – 325 кг на одного человека в год.

В планы развития включены также создание новых молочных ферм от семейных средних размеров до промышленных предприятий, совершенствование мер государственной поддержки, которые включают инвестиционное субсидирование и льготное кредитование, реализация программ обучения

фермеров в рамках проектного управления, развитие форм промышленной молочной кооперации, создание комплекса мер по защите внутреннего молочного рынка. Как следствие, ожидается увеличение потребности в молочных продуктах, усилении роли импортозамещения продукции и потребности в молочном оборудовании и его обеспечении.

В молочном производстве имеются и внутренние резервы по повышению молочной продуктивности, реализации мероприятий по эффективности бизнес-процесса, принятию управленческих решений, направленных на достижение производственных задач и задач продовольственной безопасности региона и страны. Основной проблемой бизнес-процесса «Производство» продукции является повышение его эффективности при сохранении минимальных затрат. При этом бизнес-процесс сопровождается потреблением значительного количества трудовых, материальных и финансовых ресурсов.

В свою очередь, надлежаще организованные системы учета и внутреннего контроля, аудиторские услуги, доказывают свою эффективность в устранении производственных потерь, экономичности и целесообразности использования производственных ресурсов, способствуют получению субсидий, необходимых для развития производства и непрерывности деятельности.

Технологический процесс производства продукции молочного скотоводства представлен на рисунке 1.2. Описание этого процесса дано в приложении А.

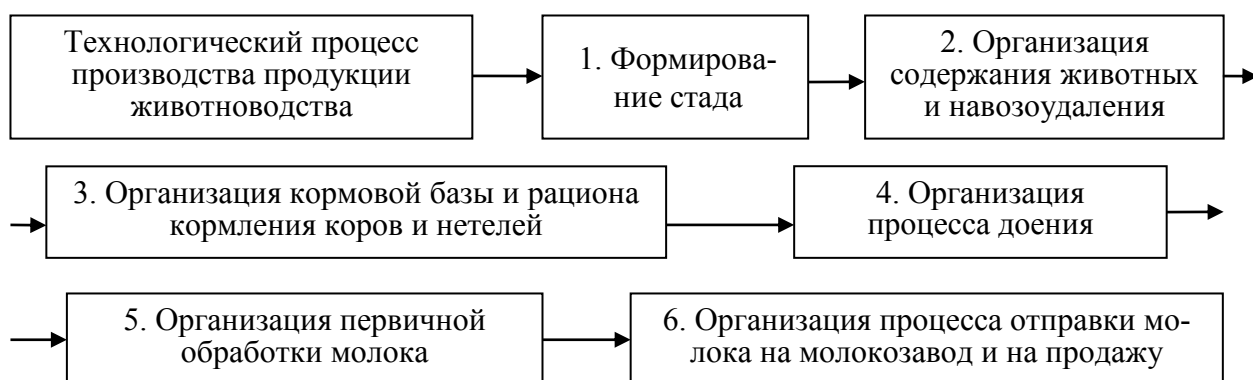


Рисунок 1.2 – Схема технологии производства продукции молочного скотоводства

«Технология производства молочной продукции – совокупность способов содержания и методов воспроизводства животных, ухода за ними, приготовления кормов, организации их скармливания, обеспечивающих получение конечной (промежуточной) продукции с заданными параметрами или свойствами. Например, технология производства молока при привязном содержании животных характеризуется определенными способами раздачи кормов, уборки навоза и доения» [112, с. 209].

В сельскохозяйственных организациях производство продукции молочного скотоводства неразрывно связано с использованием средств труда, материальных, трудовых и финансовых ресурсов. В результате технологической обработки потребленные ресурсы создают готовую продукцию – молоко и приплод, побочную – навоз (органическое удобрение). Взаимосвязь процесса производства, использования потребленных ресурсов и получения результатов производства продукции животноводства представлена на рисунке 1.3.

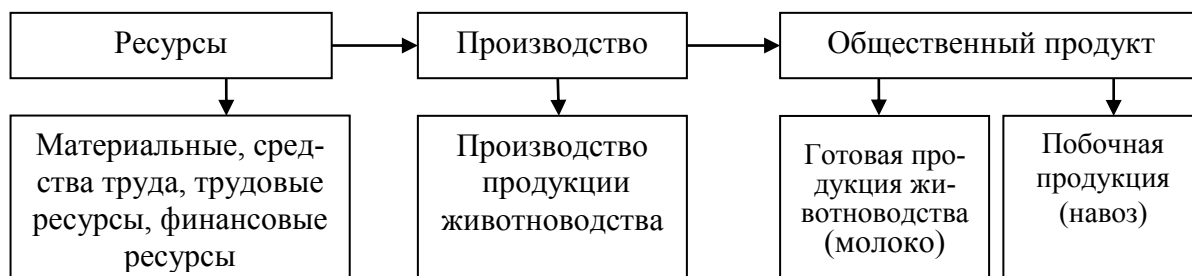


Рисунок 1.3 – Состав и взаимосвязи элементов производственно-хозяйственных процессов производства продукции молочного скотоводства

В настоящий момент времени деятельность большинства сельхозтоваропроизводителей построена на производственном процессе, предназначенном для достижения определенного результата.

Процесс производства продукции животноводства (молока), представленный на рисунке 1.4, включает взаимосвязь четырех элементов: планирование процесса производства (бизнес-план), приобретение ресурсов, определение выполняемых работ, и получение готовой продукции.

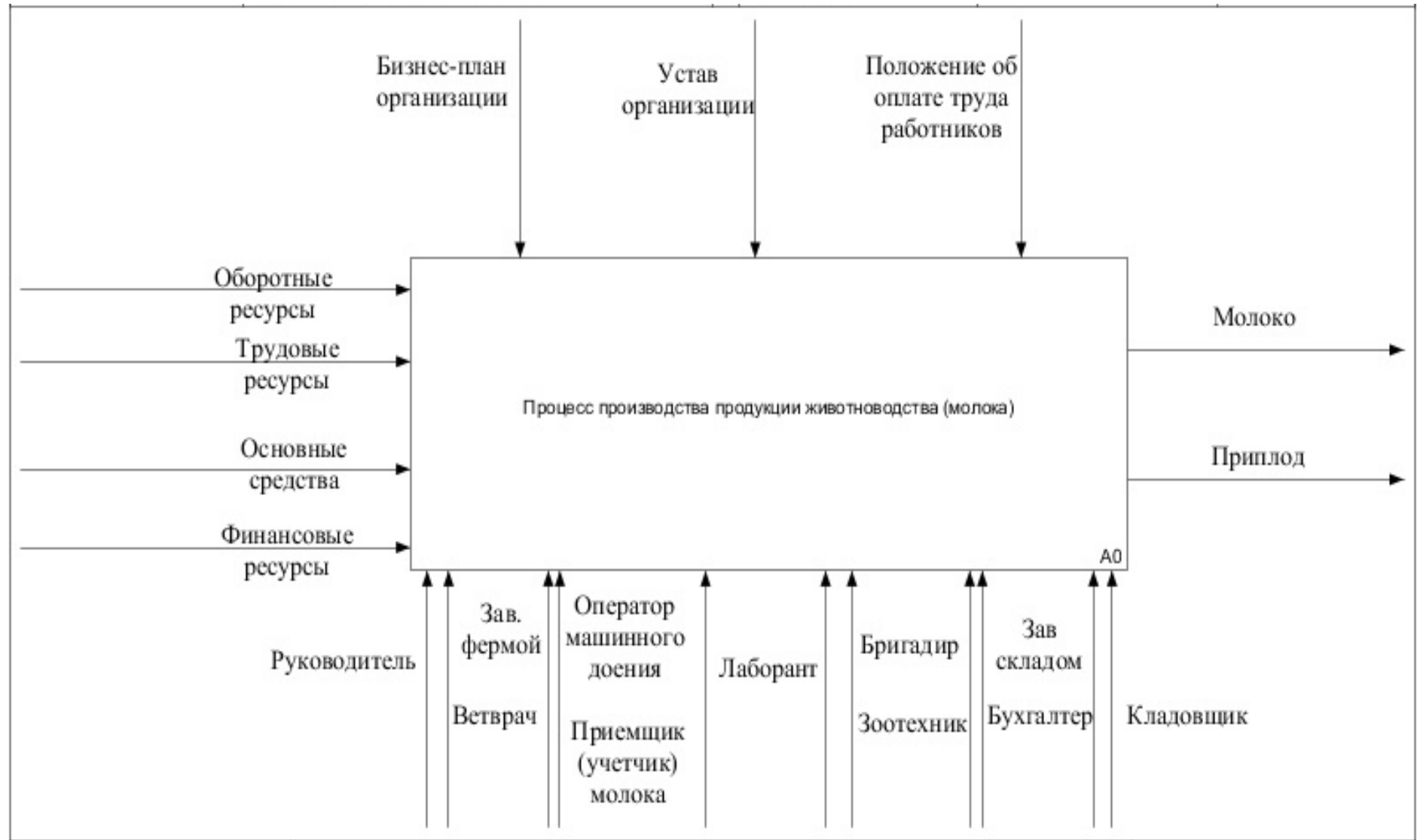


Рисунок 1.4 – Укрупненная модель IDF.0 по бизнес-процессу «Производство» продукции молочного скотоводства



Расходы на приобретение сырья, материалов, товаров становятся затратами по мере их производственного потребления. Затраты влияют на масштабы производства, а их использование и результативность определяются себестоимостью готовой продукции.

На рисунке 1.5 изображено взаимоотношение между ресурсами, бизнес-процессом «Производство» и результатами: ресурсы являются необходимым продуктом для бизнес-процесса и обеспечивают его деятельность (например, сырьем, живым человеческим трудом, производственным оборудованием), бизнес-процесс преобразует ресурсы и продуцирует на выходе результат – готовую продукцию животноводства – молоко. Затраты формируют себестоимость, которая позволяет оценить экономичность, результативность и эффективность производства. Таким образом, затраты являются системообразующими элементами бизнес-процесса «Производство».

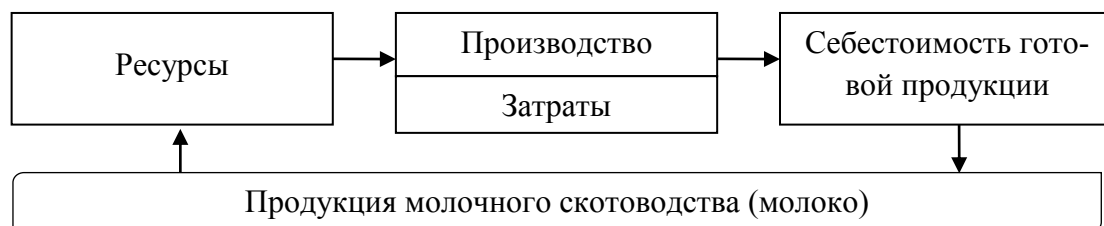


Рисунок 1.5 – Взаимосвязь затрат и себестоимости в составе бизнес-процесса «Производство» продукции молочного скотоводства

Декомпозиция представленной укрупненной бизнес-модели описывает то, в какой последовательности, в каких вариантах происходит движение ресурсов, нормативных документов, как взаимодействуют между собой ответственные лица и решаются бизнес-задачи (рисунок 1.6).

Иллюстрация технологического процесса позволяет представить движение затрат по технологическим этапам и в дальнейшем определить стратегию проверки.

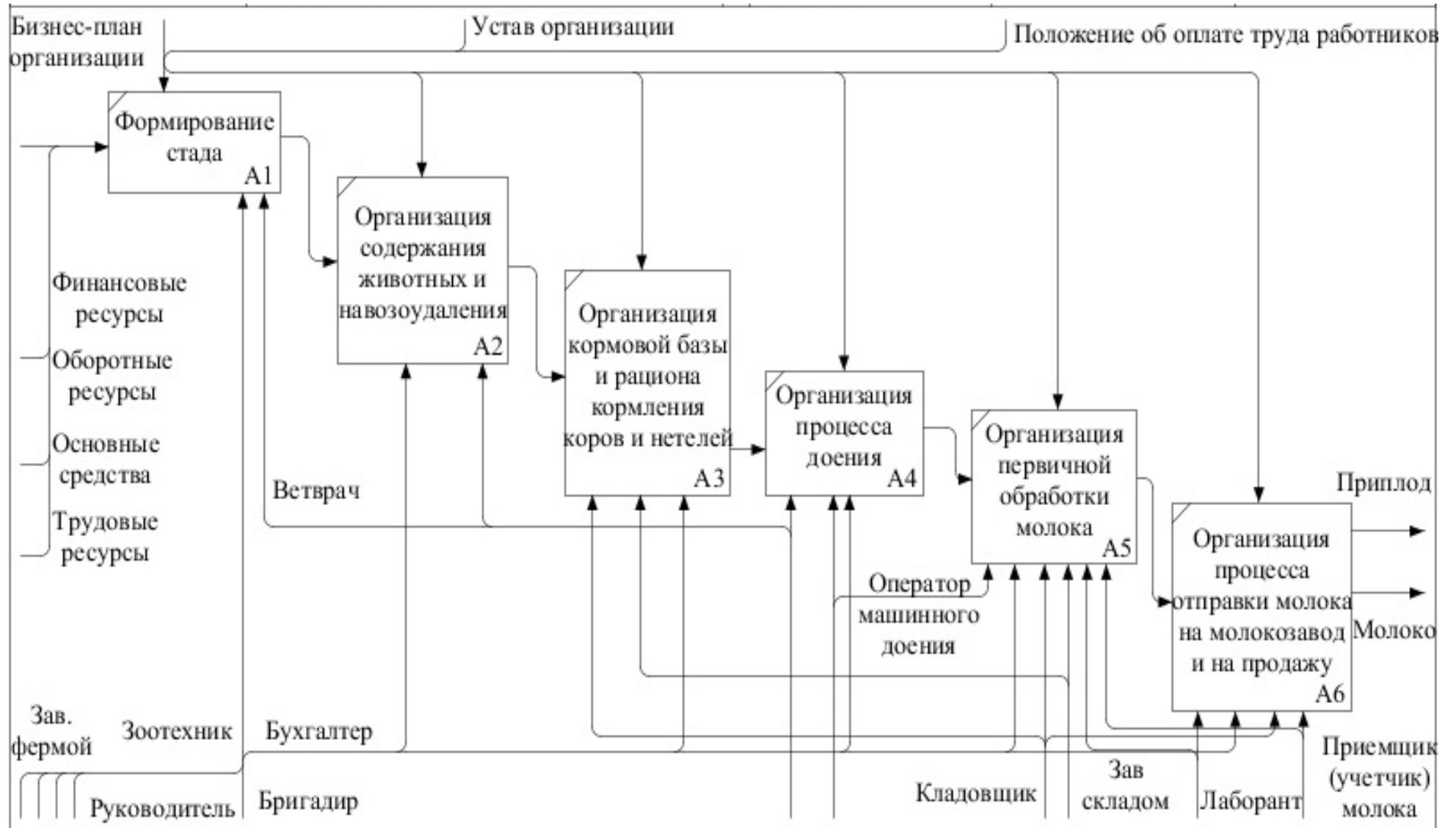


Рисунок 1.6 – Разукрупненная модель бизнес-процесса «Производство» продукции молочного скотоводства

В научных изданиях много внимания уделяется исследованию понятия, назначения, функций и структуры себестоимости.

Исследование структуры себестоимости не теряет своей актуальности, и многие авторы считают, что себестоимость продукции представляет собой совокупность затрат, связанных с ее производством и реализацией. Изучению вопросов учета затрат и себестоимости продукции животноводства посвящены следующие исследования: Р. А. Алборова [5,6,7,8], Н. Е. Асташова [13], Ш. И. Алибекова [10], Е. В. Бобковой [16], В. В. Говдя [31,32,33], Г. С. Клычовой [52, 125], С. В. Козменковой [57,58], Е. И. Костюковой [67], Н. П. Кондракова [61], С. М. Концевой [6,124], Г. Р. Концевой [7,64,124,125], Г. М. Лисовича [73], И. А. Минакова [111], Г. Я. Остаева [124,125], Л. И. Хоружий [7,8,103,157,158]. Ряд исследований направлен на анализ себестоимости продукции, влияния отдельных факторов на ее формирование, определение причин отклонений в себестоимости: Н. Е. Асташова [13], Г. С. Клычовой [48,49,50], Т. А. Пожидаевой [131].

В таблице 1.1 дан обзор понятия себестоимости продукции (работ, услуг).

Таблица 1.1 – Обзор точек зрения на дефиницию «себестоимость продукции (работ, услуг)»

Автор /источник	Содержание понятия
1	2
Ш. И. Алибеков [10]	Обеспечивает возмещение стоимости потребляемых средств производства и воспроизводства рабочей силы в отличие от стоимости продукта для общества, которая предназначена для решения задач по обеспечению расширенного воспроизводства, а также определенных социально-политических проблем
Н. Е. Асташов [13]	Важнейший показатель экономической эффективности сельскохозяйственного производства, который характеризует расходы хозяйствующего субъекта на производство той или иной продукции, представленные в денежном выражении
В. Я. Горфинкель [34]	Представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции, природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию
В. В. Жиделева, Ю. Н. Каптейн [39]	Выраженные в денежной форме затраты организации на оплату труда и материально-технические средства, необходимые для производства и реализации продукции; один из основных показателей эффективности хозяйственной деятельности

## Продолжение таблицы 1.1

1	2
И. А. Минаков [110,111]	Экономическая категория, характеризующая в денежной форме текущие затраты организации на производство и реализацию продукции. Сумма всех производственных затрат представляет себестоимость валовой продукции. Стоимость продукции образуется из совокупности затрат на оплату труда, стоимости потребленных материальных ресурсов и стоимости прибавочного продукта, созданного трудом работников
Л. И. Хоружий [157]	Ключевой показатель, свидетельствующий об эффективности производственных циклов и раскрывающий все финансово-экономические сферы хозяйствующих субъектов

Очевидно, что понятие себестоимости рассматривается с позиции как экономической теории, так и с позиции анализа результатов деятельности, полученных в процессе производства. *По нашему мнению, себестоимость продукта труда для целей аудита затрат на производство продукции животноводства следует определить, как экономический критерий, характеризующий результаты деятельности клиента. Показатель себестоимости продукции (работ, услуг) при выполнении аудиторских процедур может служить критерием для оценки эффективности или неэффективности бизнес-процесса клиента.*

Следует отметить, что в специальной литературе неоднозначно трактуются понятия затрат, издержек и расходов. Ученые рассматривают категорию «затраты» параллельно с понятиями «издержки» и «расходы». В процессе развития экономической науки единого мнения о сущности данных понятий не сформировалось. Отдельные примеры дефиниции «затраты» приведены в таблице 1.2.

Понятие «затраты», исследуемое в различных источниках экономической литературы, формирует представление о них как о ресурсах, участвующих в процессе производства, отраженных в учетно-аналитической системе хозяйствующего субъекта и идентифицируемых как показатель эффективности производства.

Таблица 1.2 – Обзор взглядов на определение термина «затраты», используемое в экономической науке

Автор /источник	Содержание понятия
<i>1. Затраты как категория потребленных ресурсов</i>	
А. Н. Асаул [12]	Затраты – объем ресурсов, используемых на производство продукции, трансформирующихся в себестоимость продукции, работ, услуг. Затраты всегда измеряются в денежном выражении, так как имеют расчетную природу оценки и отражаются во внутреннем учете организации на момент их потребления в процессе производства
Н. Е. Асташов [13]	Стоимостная оценка потребленных в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, кормов, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат. Отражают уровень всей хозяйственной деятельности организации, в том числе эффективность использования средств производства и осуществление режима экономии
Г. М. Лисович [73]	Средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющихся в наличии, и отражаемые в балансе как активы организации, способные в будущем принести доход
Н. П. Кондраков [61]	Стоимость ресурсов, использованных на конкретные цели. Группировка затрат по статьям обеспечивает наибольшее выделение расходов, связаны с производством отдельных видов продукции, которые могут быть включены в себестоимость
<i>2. Затраты как факты хозяйственной жизни</i>	
Г. З. Клычова [51]	Информация о затратах на производство отражается в производственных планах хозяйства за год, в формах первичных учетных документах, регистрах бухгалтерского учета, в сметной документации, бюджетах, в данных по нормам расхода сырья и материалов и в других внутренних отчетных документах. От оперативного, достоверного и полного поступления информации о затратах зависит правильность формирования себестоимости продукции
С. В. Козменкова [57]	Отраженные в учетной системе данные о произведенных затратах и полученной продукции фиксируются в первичной документации. В молочном скотоводстве по учету затрат используют группы документов: по учету затрат труда, предметов труда, по использованию средств труда и учету выхода продукции. Отражение фактических затрат на производство обеспечивается соответствующей организацией аналитического учета и выбора калькуляционных статей
<i>3. Затраты как показатель эффективности производства</i>	
Г. Я. Остаев, С. Р. Концевая, Г. Р. Концевой [124]	Затраты как инструмент по снижению плановой себестоимости сельскохозяйственного продукта до его целевой себестоимости на основе расчетной цены и нормы прибыли; как средство достижения результативности и экономической выгоды; позволяют целенаправленно повышать эффективность производства
Г. Р. Концевой [64]	Показатели, характеризующие достижение желаемого уровня эффективности и результативности: коэффициенты продуктивного использования кормов и кормо-энергоёмкость производства продукции животноводства; фондоемкость, материалоемкость, трудоемкость, рентабельность

В настоящее время в процессе проверки аудитор проводит оценку организации системы учета затрат на производство и ее соответствие нормативно-правовым актам, регулирующим учетно-аналитические процессы.

В России существует пять уровней нормативно-правового регулирования учета: первый – ФЗ «О бухгалтерском учете», второй – Федеральные стандарты; третий – отраслевые стандарты; четвертый – рекомендации в области бухгалтерского учета; пятый – стандарты хозяйствующего субъекта [115].

В процессе анализа правовых документов был рассмотрен ряд положений, устанавливающих требования к порядку организации учета затрат на производство продукции молочного скотоводства (рисунок 1.7), которые в последующем будут определять основные направления развития учетно-аналитической практики.

Регламентация учета затрат продукции молочного скотоводства включает отдельные Кодексы и законы РФ, Постановления правительства РФ, отраслевые стандарты, состоящие из положений по бухгалтерскому учету и отчетности, методические рекомендации в области бухгалтерского учета, внутренние стандарты клиента. Изучив подробно каждый нормативный уровень, нами было выявлено следующее:

1) обобщенное представление об организации бухгалтерского учета и формирования отчетности в отношении затрат на производство продукции молочного скотоводства раскрываются в стандартах первого-пятого уровня: ФЗ «О бухгалтерском учете» (ФЗ - № 402) [115], Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности РФ [134], Методических рекомендациях по организации бухгалтерского учета в сельском хозяйстве в связи с принятием ФЗ «О бухгалтерском учете» [107] и др., а также стандартов хозяйствующего субъекта и положений учетной политики [108];

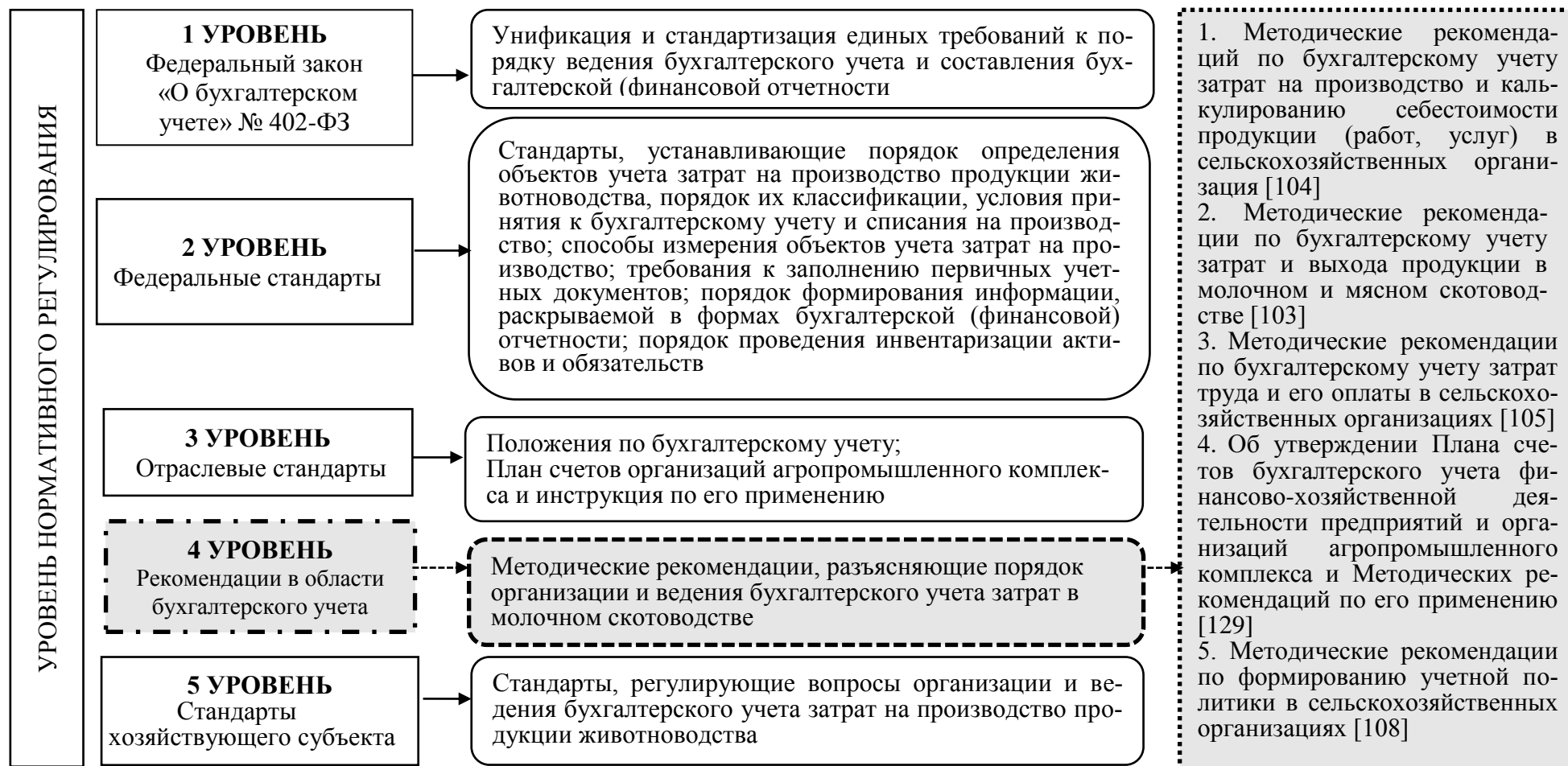


Рисунок 1.7 – Регламентация учета затрат на производство продукции молочного скотоводства

2) детально вопросы организации и ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности затрат на производство продукции животноводства изложены в методических рекомендациях – стандартах четвертого уровня нормативного регулирования. К ним следует отнести: Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве, План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методические рекомендации по его применению, Методические рекомендации по ведению бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах [77, 102, 103, 104, 106, 129];

3) как уже отмечалось выше, понятие, группировка, порядок организации и ведения учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в значительной степени обуславливается соответствующими особенностями нормативных документов, определяющих технологию бухгалтерского учета.

Например, понятие «затраты», состав затрат применительно к сельскохозяйственным организациям, перечень статей затрат по элементам нормативно закреплены в нормативных актах, в частности в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [104]. Группировка затрат на производство осуществляется организацией самостоятельно по перечню, установленному указанными выше методическими рекомендациями. Основные статьи затрат в отрасли животноводства и их краткая характеристика представлены в таблице 1.3;

4) документы четвертого нормативного уровня рекомендованы к применению, конкретизируют понятие и содержание установленных требований двух предшествующих уровней, ориентируют своих пользователей, на само-



стоятельность в определении конкретного порядка ведения учет затрат. При чем рекомендуемое содержание не освобождает от ответственности за их несоблюдение;

5) разработка большого количества новых документов в условиях динамично изменяющегося законодательства, отсутствие их систематизации по «интересам» бухгалтерского учета, влечет явное неудобство для большинства пользователей такой информации, провоцирует не контролируемое и некачественное их применение;

б) недостатки ведения учета затрат на производство продукции молочного скотоводства, являются следствием ненадлежащего исполнения требований этих нормативных актов.

Таблица 1.3 – Состав затрат на производство продукции животноводства по статьям калькуляции [104,132]

Статьи затрат	Характеристика
1	2
1. Материальные ресурсы, в том числе средства защиты животных, корма, нефтепродукты, топливо и энергия на технологические цели, работы и услуги сторонних организаций	Включают стоимость использованных на производство продукции животноводства средств защиты животных, кормов собственного производства, нефтепродуктов, топлива и энергии, работ и услуг сторонних организаций
2. Оплата труда	Включает суммы начисленной заработной платы работникам животноводства по тарифным ставкам, по сдельным расценкам, доплаты по основной и дополнительной работе, учитывающие особенности сельскохозяйственного производства в животноводческой отрасли; другие суммы начисленной заработной платы
3. Отчисления на социальные нужды	Включают суммы обязательных отчислений и взносов от сумм оплаты труда работников животноводства
4. Содержание основных средств, в том числе амортизация, ремонт и техническое обслуживание основных средств	Включают все амортизационные отчисления по основным средствам, относимые на отдельный вид или группу животных; затраты на все виды ремонтов и техническое обслуживание основных средств животноводства
5. Работы и услуги вспомогательных производств	Отражают затраты на услуги автотранспорта, обслуживающих отрасль животноводства; затраты на услуги по электро-, тепло-, водо- и газоснабжению, расходуемых в процессе производства продукции животноводства
6. Налоги, сборы и другие платежи	Включают затраты на налоги, сборы, платежи в бюджет; по отдельным видам страхования

## Продолжение таблицы 1.3

1	2
7. Прочие затраты	Отражают затраты, связанные с производством продукции животноводства, но не относящиеся ни к одной из вышеперечисленных групп
8. Потери от падежа животных	Отражают потери от гибели животных
9. Общепроизводственные расходы	Относят затраты, связанные с управлением производством продукции животноводства; расходы по обслуживанию данного производства

Рассматривая детально содержание стандартов четвертого уровня, отметим ориентированность каждого на раскрытие ключевых вопросов организации и ведения учета затрат на производство продукции молочного скотоводства. Из текстов этих наиболее подробно анализируемых документов нами выделены и систематизированы те их фрагменты, которые имеют отношение к учету затрат на производство (таблица 1.4). При этом соблюдение положений методических рекомендаций способствует более глубокому пониманию отраслевого учета затрат на производство продукции животноводства.

Таблица 1.4 – Регламентация учета затрат на производство продукции животноводства в документах IV-го уровня нормативного регулирования

Нормативный документ	Вопросы, регламентируемые нормативным документом
1	2
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [104]	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Представлена классификация затрат в животноводстве (п. 6).</li> <li>2. Дается характеристика: состава производственных затрат по элементам (п. 20-25); статей затрат (п.26-35).</li> <li>3. Отражена методика учета затрат: в системе традиционного учета (п. 39-41,46); в системе управленческого учета, где объектами учета являются элементы и статьи затрат, центры ответственности, центры затрат (п. 51-53)</li> </ol>
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве [103]	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Определены формы первичных учетных документов по учету расхода предметов труда (п. 11-15); затрат труда (п. 16-17); отдельных расходов материальных ресурсов (п. 19).</li> <li>2. Представлен порядок организации аналитического и синтетического учета затрат (п. 56, 57).</li> <li>3. Дана характеристика статей затрат: «Средства защиты животных», «Нефтепродукты», «Топливо и электроэнергия на технологические цели», «Работы и услуги сторонних</li> </ol>

## Продолжение таблицы 1.4

1	2
	<p>организаций», «Оплата труда», «Отчисления на социальные нужды», «Содержание основных средств», «Налоги, сборы и другие платежи», «Прочие затраты», «Потери от падежа животных», «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы» (п.58-70).</p> <p>4. Раскрыт порядок организации аналитического и синтетического учета затрат продукции животноводства при журнально-ордерной системе учета (п. 92-98).</p> <p>5. Представлены особенности учета затрат на производство при автоматизированной системе учета (п. 103, 104, 108,112,114).</p> <p>6. Указаны корреспонденции счетов по учету затрат продукции животноводства (п.115)</p>
<p>Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат труда и его оплаты в сельскохозяйственных организациях [105]</p>	<p>1. Дается характеристика элементов и статей затрат: элемента «Затраты на оплату труда» (п.19,20); статьи «Оплата труда» по видам начисленной оплаты труда в денежной и натуральной форме (п. 21); статьи «Отчисления на социальные нужды» (п. 22).</p> <p>2. Определены документы для отражения учета фактически отработанного времени (п.66); начисленных сумм оплаты труда в сельскохозяйственных организациях (п. 67,68).</p> <p>3. Указан порядок отражения фактов хозяйственной жизни по учету затрат труда на счетах бухгалтерского учета (п.93); в регистрах учета (п. 95).</p> <p>4. Установлен порядок раскрытия информации по элементам затрат в формах бухгалтерской отчетности (п.99,100)</p>
<p>План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методические рекомендации по его применению [129]</p>	<p>1. Обозначена вариативность учета затрат: при стандартной учетно-аналитической системе; по ОКВЭД с выделением обособленных счетов по экономическим элементам и статьям; с выделением организационно-управленческих расходов; для малых форм хозяйствования – с обособленной учетной системой; по элементам затрат с применением двух систем счетов (финансового и управленческого учета).</p> <p>2. Определены вопросы организации синтетического и аналитического учета затрат на производство продукции по счетам: 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство»; 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Представлены примеры отражения ФХЖ по названным счетам (при традиционной системе учета)</p>
<p>Методические рекомендации по формированию учетной политики в сельскохозяйственных организациях [108]</p>	<p>1. Указан перечень нормативных документов, регламентирующих учет затрат продукции животноводства (п. 22).</p> <p>2. Представлен порядок отпуска материалов в производство (п. 69).</p> <p>3. Определен порядок учета затрат по направлениям: 1) традиционный подход; 2) по элементам и статьям в единой системе (без обособления общих управленческих расходов); 3) с разграничением общих управленческих расходов за отчетный период и формированием сокращенной (частичной) производственной себестоимости; 4) на основе автономного ведения счетов затрат в системе финансового и управленческого учета (п. 82)</p>

В действующих нормативных документах по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности содержится требование о том, чтобы хозяйствующий субъект проводил оценку способности продолжать свою деятельность непрерывно, а также раскрывать факторы и условия, связанные с данным принципом.

Все перечисленные документы являются общими, как для проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и для сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

В ходе проверки должны быть определены объекты аудита. Объекты, как совокупность жизнедеятельности организации, отражаются в учетно-аналитической системе клиента и вписываются в общепринятые объекты бухгалтерского учета.

Объекты аудита затрат на производство продукции включают: виды и элементы затрат (затраты на корма, материалы, средства защиты животных и др.); технологические периоды (сухостойный период, лактационный период); периодические фазы (зимний период, летний период и др.); группы и виды животных; центры ответственности; смешанные объекты учета затрат. Молочное стадо коров – объекты производства и учета затрат [103, с. 36].

Традиционно, организация бухгалтерского учета затрат на производство продукции животноводства основывается на данных первичных учетных документов, включает данные о затратах по технологическим объектам производства (в том числе по группам и видам животных), фактов хозяйственной жизни и регистрах синтетического и аналитического учета затрат, данных Главной книги и бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующего субъекта.

Отражение информации по затратам в учетной системе происходит по схеме «документ – регистр – отчетность», а процедуры проверки, выполняемые аудиторами, представляют собой обратный процесс «отчетность – регистр – первичный документ» (рисунки 1.8).

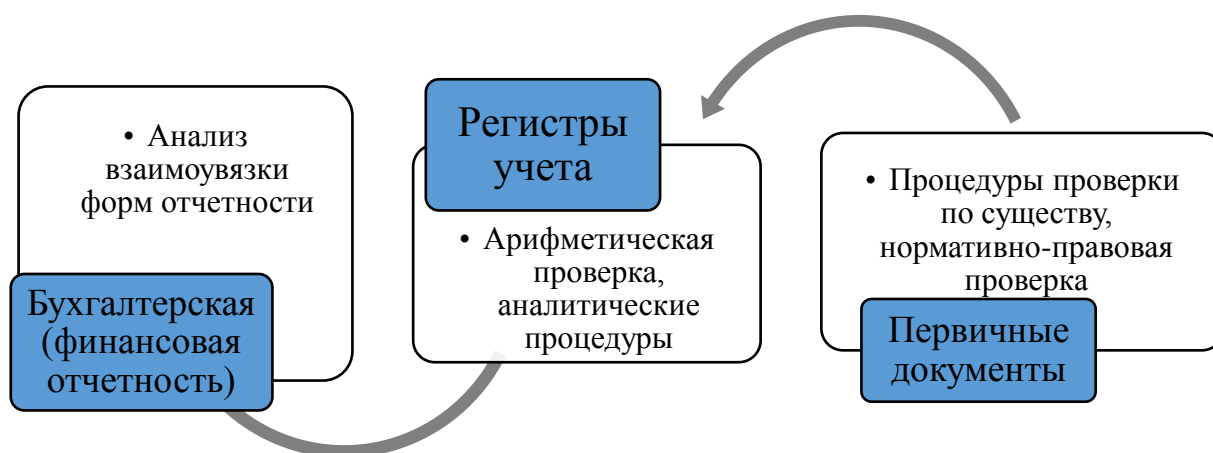


Рисунок 1.8 – Последовательность действий аудитора

Итоговые записи о затратах на производство продукции животноводства обобщаются в разделе I «Затраты на производство продукции животноводства» производственного отчета (лицевого счета) по животноводству, который является регистром учета затрат. Итоговые данные раздела записываются в журнале-ордере № 10-АПК в разрезе корреспондирующих счетов к счету 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство».

К примеру, информация о затратах, производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства отражается в полном объеме в специализированной форме № 13-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства» [80].

Алгоритм проверки учета затрат и его информационное обеспечение представлен на рисунке 1.9 [80].

В современных условиях существуют различные технологии обработки учетной информации, которые включают как способы ручного и автоматизированного учета ФХЖ, так и их сочетание. В большей степени применяемые технологии находятся в зависимости от масштабов и особенностей сельскохозяйственного производства, но уже практически все хозяйствующие субъекты применяют компьютерные технологии в процессе отражения фактов хозяйственной жизни и обработке учетной информации, что обусловлено глобальной цифровизацией и сложностью производственного цикла.



Пояснения: субсчета к счету 23:

- 1 – Ремонтная мастерская, 3 – Автопарк, 4 – Тракторный парк,
- 5 – Электроснабжение, 6 – Водоснабжение
- 25-2 «Общепроизводственные расходы животноводства»

Условные обозначения: —> последовательность выполнения действий аудитора;  
 - - -> взаимосвязь регистров и счетов учета затрат на производство

Рисунок 1.9 – Схема процедур проверки затрат на производство продукции животноводства в бухгалтерском учете (при журнально-ордерной форме учета)

Универсальным программным продуктом для агропредприятий Нижегородской области является решение, созданное фирмой «1 С:» версия «Бухгалтерия 8», включающая различные конфигурации с возможностью адаптации под требования конкретного производителя.

Проведенные исследования показали, что в специальной литературе к объектам аудиторской проверки относятся: отдельные статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности; счета бухгалтерского учета; документация клиента; экономические показатели; учетная и отчетная информация; данные об экономических действиях и событиях; финансовые результаты, экономические действия и события экономического субъекта; циклы деятельности организации; экономическая и финансово-хозяйственная деятельность [16,36,50,55,56,61,130,136].

В качестве объекта наблюдения, в широком смысле слова, выступает финансово-хозяйственная деятельность клиента. Конкретными объектами наблюдения аудита на эмпирическом уровне являются активы, обязательства, доходы, расходы и совокупность хозяйственных процессов хозяйствующего субъекта [9,56].

Документы и регистры являются источниками информации о затратах на производство продукции. Счета бухгалтерского учета, применяемые для группировки учётной информации, также целесообразно отнести к источникам информационной базы аудита. Объектами аудита следует считать факты хозяйственной жизни, подтверждающие и характеризующие операции по расходу материальных, трудовых ресурсов, предметов и средств труда, финансовых ресурсов, участвующих в обеспечении бизнес-процесса «Производство» продукции молочного скотоводства.

К примеру, в специализированной форме отчетности № 13-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства» объектами аудита признаются следующие статьи: оплата труда с отчислениями на социальные нужды, корма (покупные и собственного производства), электроэнергия, ветеринарные препараты, нефтепродукты, содержание основных средств, затраты на страхование животных, прочие (включая амортизацию).

Считаем, что аудит затрат на производство продукции молочного скотоводства не должен проводиться как аудит статей бухгалтерской отчетности

и фактов хозяйственной жизни. Любое увеличение объема производства молока предполагает принятие такого управленческого решения, при котором затраты на его осуществление должны быть ниже полученного результата.

В нашем понимании, проверка затрат на производство продукции, в рамках общего аудита, не должна ограничиваться подтверждением достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, целесообразно производить их оценку, с последующей выработкой рекомендаций по их оптимизации.

Стабилизация ситуации в российской экономике и уверенный позитивный рост продовольственного сектора, требуют новых направлений развития аудиторской деятельности, которые были бы более востребованы хозяйствующими субъектами, как с позиции стоимости оказываемой услуги, так и с позиции необходимости для принятия управленческих решений. Одним из таких направлений может быть согласованная процедура по проверке бухгалтерского учета затрат и оценке эффективности бизнес-процесса «Производство» продукции, выполняемая в рамках сопутствующих аудиту услуг. В этом случае затраты следует рассматривать как объект аудита бизнеса.

Для бизнес – процесса «Производство» продукции характерно постоянное потребление материальных и финансовых ресурсов, средств и предметов труда, которые проявляются в виде затрат организации на приобретение названных ресурсов. Выделение в бизнес-процессе движения ресурсов и получения производственных результатов обуславливает выделение соответствующих объектов аудита.

При этом продолжительность бизнес-процесса и его непрерывность обеспечивается за счет потребления определенных видов ресурсов и затрат на их приобретение; результаты производства характеризуются экономичностью, продуктивностью и результативностью вложенных ресурсов, и объемом произведенной продукции. В рассматриваемом контексте аудит эффективности вложения ресурсов и полученного результата представляется частью аудита бизнес-процесса «Производство» продукции (рисунок 1.10).

При определении объектов проверки охвату подлежат не только затра-



ты на его производство, но и эффект по затратам и эффект по результатам.

В первом случае эффект по затратам будет выражаться в уменьшении затрат на производство, при соблюдении качественных характеристик готовой продукции, а эффект по результатам – в изменении экономических показателей продукции (например, увеличении объемов производства молока) и полученного эффекта как следствия от вложения ресурсов в виде продуктивности, результативности и экономичности.

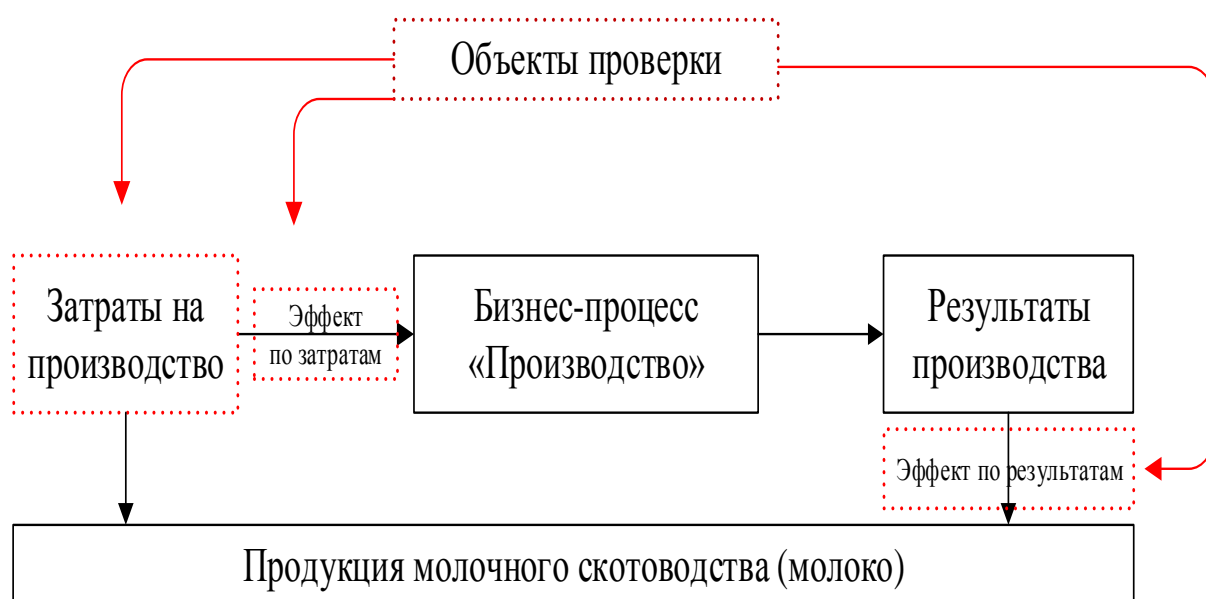


Рисунок 1.10 – Объекты аудита бизнес-процесса «Производство» продукции

Таким образом, на основании проведенных исследований сделан вывод, что затраты представляют собой потребленные ресурсы, участвующие в процессе производства и отраженные в учетно-аналитическом пространстве хозяйствующего субъекта, со сложной пятиуровневой системой нормативно-правового регулирования, непрерывно трансформирующейся во времени, что создает дополнительные риски их учета и контроля.

Затраты, являясь объектами учета, и элементами бизнес – процесса «Производство», нуждаются в оценке, что возможно в рамках выполнения задания по согласованной процедуре.

## 1.2 Концептуальные основы аудита затрат на производство

Современное управление производственной деятельностью требует не только качественной информации, на основе анализа которой в дальнейшем будут приниматься управленческие решения, но и непрерывный ее сбор и мониторинг в учетно-аналитической системе.

Управленческому звену сейчас недостаточно данных, формируемых в системе бухгалтерского учета, требуется детализации информации по элементам затрат, местам их возникновения по производственным участкам организации, видам продукции и ее себестоимости, видам используемых ресурсов, нормам и отклонениям от норм, факторам и причинам отклонений от норм, аналитической информации по показателям эффективности финансово-хозяйственной деятельности, включая эффективность отдельных бизнес-процессов, оценку непрерывности деятельности организации.

Аудит производственного цикла, включающий не только проверку затрат, но и оценку бизнес-процесса «Производство» является одним из важнейших путей решения указанной проблемы. Выполнение согласованной процедуры, в отношении отдельного бизнес-процесса, осуществляемой 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. Исходя из требований рынка, аудиторские организации оказывают своим клиентам разнообразные виды услуг, в которых проверка финансовой отчетности не является ключевой. На рынке России четко прослеживается тенденция развития рынка аудиторских услуг (рисунок 1.11), что объясняется, как изменением критериев обязательности аудита, так и сложным экономическим положением клиентов – потребителей аудиторских услуг, которые в силу отсутствия средств не могут заказать общий аудит и заключают договоры на оказание прочих и сопутствующих аудиту услуг.

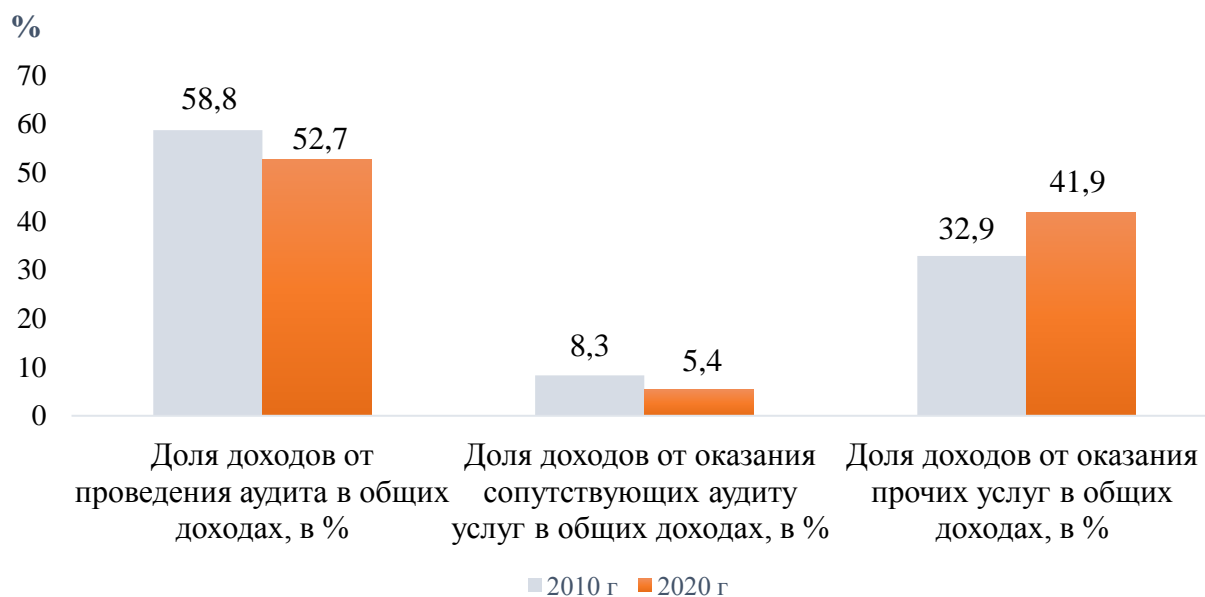


Рисунок 1.11 – Распределение доходов аудиторских организаций по Российской Федерации, в %

Об этом свидетельствуют исследования, проведенные Минфином России, согласно которым, в структуре общих доходов аудиторских организаций за 2019 г. доля от оказания сопутствующих аудиту услуг составила 5,8 %, в 2020 г. – 5,4 % [138]. Востребованность на эти виды услуг вызвана, с одной стороны, изменениями в законодательстве, согласно которым, число организаций, проводящих обязательный аудит с 2021 г. сократится. С другой стороны, кризисные явления, вызванные пандемией коронавируса, спровоцировали спрос на инициативные аудиторские проверки с расширенными процедурами для получения информации о состоянии бизнеса, отдельных бизнес-направлений и дальнейшего принятия управленческих решений. Но следует отметить, что не все хозяйствующие субъекты могут себе позволить провести общий аудит и мы уверены в том, что увеличение объемов, оказываемых услуг аудиторскими организациями, в перспективе будет происходить за счет расширения новых направлений аудита в рамках как оказываемых сопутствующих аудиту услуг, так в том числе и согласованных процедур.

В кризис важно получать оперативную информацию о состоянии бизнеса для принятия решений, в связи с этим выполняются задания, обеспечи-

вающие разумную и ограниченную уверенность, анализ и подготовка отчетов в отношении отдельных показателей финансовой отчетности, составленной по российским и международным стандартам. Уверенный рост рынка профессиональных услуг обусловлен заниженной ценовой стратегией аудиторских организаций.

В существующих реалиях, аудиторской практикой установлен ряд приоритетных задач, направленных на формирование и поддержание доверия делового сообщества и общества в целом, к результатам оказания аудиторских услуг, повышению конкурентоспособности аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, повышению престижа аудиторской профессии. В частности, в «Основных направлениях развития аудиторской деятельности в Российской Федерации на период до 2024 года» определены направления совершенствования рынка аудиторских услуг [121]:

«– уточнение предмета и сферы аудиторской деятельности исходя из современных потребностей заказчиков аудиторских услуг, уровня развития науки и практики аудиторской деятельности, в том числе посредством расширения предмета аудиторской деятельности, определения новых направлений аудита;

- совершенствования технологии аудита;
- совершенствование практики выполнения аудиторскими организациями дополнительной работы при проведении обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимых организаций и другие направления, представленные в тексте документа».

Расширение возможностей и функций аудиторской деятельности представлены в документе по следующим направлениям [121]:

«– развитие рынка аудиторских услуг, в том числе и за счет развития новых направлений;

- совершенствование системы регулирования аудиторской деятельности;
- консолидация аудиторской профессии;

- повышение квалификации аудиторов;
- совершенствование системы мониторинга и надзора в аудиторской деятельности, а также практики применения мер ответственности;
- повышение вовлеченности аудиторской профессии в международное сотрудничество» [121].

На наш взгляд, развитию аудиторской деятельности также будет способствовать своевременная актуализация действующих методик аудиторских проверок, а также распространение нового опыта результатов исследований и разработок в области аудиторской деятельности. Предлагаемая методика проверки затрат на производство продукции и их оценки в рамках бизнес-процесса «Производство», является частной по отношению к категории общего аудита и может быть реализована посредством выполнения согласованной процедуры, как одной из сопутствующих аудиту услуг и регулируемой Международным стандартом сопутствующих услуг 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур» (далее – МССУ) [98].

Основные направления развития аудита диктуются экономической ситуацией, как на российском, так и на мировом рынке и отражают реальные потребности клиентов в услугах, позволяющих оценить текущее состояние бизнеса. Таким образом, решение актуальных проблем лежит в плоскости нового концептуального подхода к теоретическим аспектам аудита с последующей их реализацией на практике.

В существующей интерпретации концепция – «это основополагающая идея, система взглядов на то или другое понимание явлений и происходящих процессов, целостный замысел, мыслительная конструкция, выступающая стратегической рамкой деятельности» [42].

В контексте исследуемых проблем аудита, концепция – совокупность теоретических и методических основ аудита затрат на производство продукции, отправной точкой которой является проверка учетно-аналитической информации по формированию затрат на производство на соответствие установленным правилам, процедурам, нормативным требованиям, критериям и

оценка эффективности бизнес-процесса «Производство» на предмет целесообразности, продуктивности и экономичности произведенных затрат.

Одним из перспективных направлений в системе сопутствующих аудиту услуг является согласованная процедура, регулируемая нормами МССУ 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур». В отличие от общего аудита, который выполняет проверку ретроспективных данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, согласованная процедура имеет перспективную направленность и ориентирована на нужды клиента.

Концепция аудита затрат на производство продукции с их оценкой, реализуемая на практике как согласованная процедура, заключается в развитии базовых теоретических положений, включающих в себя единый предмет, цели, задачи и объекты исследования, принципы, которыми руководствуется в своей деятельности аудитор, а также набор организационно-методических аспектов, где для формирования целостного характера оказываемой услуги, также требуется определение методов, процедур, информационной составляющей, порядка документирования аудиторских доказательств и отражение результатов аудита в отчете по представленному заданию.

Формирование концептуальных основ выполнения аудиторского задания по согласованной процедуре, базируется на анализе существующих ключевых теоретических положений общего аудита, выявлении проблемных вопросов теории и практики аудита, как целостной системы, позволяющей подтвердить достоверность исследуемой учетно-аналитической информации. Предлагаемая согласованная процедура по проверке бухгалтерского учета затрат и оценке их эффективности, также нуждается в развитии теоретических основ и формировании концептуальной модели, которая в последующем, применяемая на практике аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оптимизирует процесс проверки и повысит качество оказываемых аудиторских услуг.

Прежде чем перейти к формированию концептуальных основ выполнения согласованной процедуры по проверке и оценке затрат в рамках бизнес-

процесса «Производство», проведем монографический анализ литературных источников, рассматривающих проверку затрат при общем аудите.

В исследованиях, которые были проведены ранее, такими учеными как Р. А. Алборов и С. М. Концевая [9], Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов, Н. А. Ремизов и Е. В. Старовойтова [36], существует мнение, что целью аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности является подтверждение достоверности ее показателей во всех существенных отношениях. В дополнение к этому, в учебнике зарубежных авторов А. Аренса и Дж. Лоббека дается следующее понятие цели проверки финансовой отчетности: «выражение мнения об уровне объективности, с которым отчетность характеризует финансовое положение, результаты деятельности...» [11]. Об объективности оценки достоверности, полноты и точности отражения в отчетности активов, обязательств, собственных средств и финансовых результатов деятельности предприятия за определенный период подчеркивают С. В. Козменкова [56], Г. С. Клычова [50], М. Ф. Сафонова [141].

Цель подготовки и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности руководством клиента направлена на раскрытие информации, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений. Аудитор формирует мнение об аудируемой финансовой отчетности и ее достоверности, основываясь на выводах, полученных в результате собранных аудиторских доказательств [85, п.7].

Расширяя границы аудита достоверности Л. И. Хоружий и Е. В. Бобкова уточняют, «...что целями аудита производственных затрат являются не только установление достоверности отчетности, но и высокоэффективное проведение аудита, выявление негативных явлений и обеспечение полной и актуализированной информационной базой» [16].

Цель аудита затрат на производство продукции, по мнению М. В. Мельник, «...заключается в формировании мнения об обоснованности формирования и правильности учета издержек производства» [101], а в учебнике под редакцией В. И. Подольского цель дополнена установлением досто-

верности и законности отражения указанных операций в учете и отчетности организации [130]. Объединяет подходы всех перечисленных авторов мнение о том, что цель аудита ориентирована на оценку достоверности информации.

Считаем, что целью аудита затрат на производство продукции, в рамках общего аудита, является выражение мнения о достоверности учета затрат и отражения в отчетности, оценка их обоснованности и целесообразности на этапе анализа непрерывности деятельности. В аудиторской практике весомое значение имеет определение и цели аудита, и круга задач, которые способствуют ее достижению.

В процессе аудита затрат на производство продукции, исходя из многокомпонентности цели, задачи представлены по следующим направлениям:

1) проверка отражения фактов хозяйственной жизни и порядка ведения бухгалтерского учета затрат на производство продукции установленными правилами;

2) проверка соблюдения клиентом нормативных актов при совершении ФХЖ, в целях установления правомерности отраженных затрат на производство продукции в учетной и отчетной системе организации;

3) оценка обоснованности и целесообразности производственных затрат для формирования себестоимости в рамках оценки непрерывности деятельности (рисунок 1.12).

Определение и характеристика задач аудита затрат на производство позволит определить:

а) приводит ли применение регламентов составления бухгалтерской (финансовой) отчетности к выводу о правильном представлении и раскрытии информации, в связи с чем, последнюю можно считать достоверной, дающей возможность предполагаемым пользователям делать на ее основе обоснованные выводы, принимать эффективные управленческие решения;

б) приводит ли применение регламентов составления бухгалтерской (финансовой) отчетности к сомнению в правильности формирования и раскрытия информации, что окажет влияние на выводы о недостоверности,



представленной в ней информации;

в) приводит ли оценка информации бизнес-процесса к выводам об его эффективности.

В случае, когда аудитор пришел к выводу о степени достоверности предоставленной информации, он должен, исходя из профессионального суждения, определить дальнейшие необходимые аудиторские процедуры.

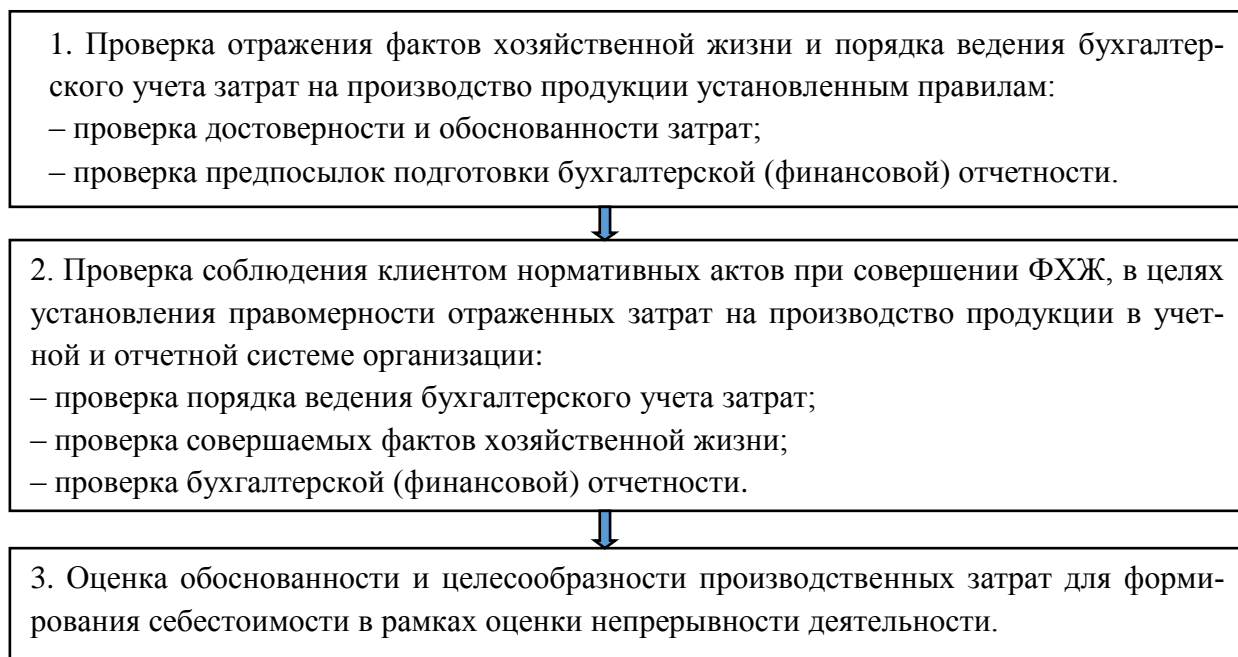


Рисунок 1.12 – Задачи аудита затрат на производство продукции

Процесс организации и проведения аудита должен происходить в строгом соответствии с международными стандартами аудита. Конкретные методики, алгоритмы и процедуры проверки разрабатываются и утверждаются во внутренних документах аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, доступ внешних пользователей к ним ограничен.

Развитие теоретических положений и практических рекомендаций по аудиту затрат на производство животноводства получили в трудах Е. В. Бобковой и Л. И. Хоружий [16], где представлены методологические положения аудита: постулаты, принципы и цели аудита; разработаны рекомендации по специализации, стандартизации и организации процесса аудита; разработана методика практического проведения аудита в сельскохозяйственных органи-

зациях. В работе Ф. У. Рамазановой представлены следующие элементы методики аудита затрат на производство и себестоимость продукции сельскохозяйственного производства: критерии достоверности информации; методика определения уровня существенности; методика расчета риска необнаружения; уточнены объекты аудита затрат и себестоимости; методически усовершенствована информационная база аудита и проведена систематизация нарушений, допускаемых в бухгалтерском учете [136].

В исследовании Ш. И. Алибекова [10] раскрываются приемы и методы контроля, используемые в процессе проверки; представлена модель аудита затрат на производство и разработана классификация типичных ошибок бухгалтерского учета затрат.

В работе Г. Р. Концевого предложены направления развития контроля биологических и совокупных затрат в сельском хозяйстве, также в исследовании особое внимание уделено организации и методике учета и контроля затрат, отдельно исследованы вопросы оценки материальных и биологических активов, предложены направления в развитии методики внутреннего контроля биологических и совокупных затрат и эффективности сельскохозяйственного производства [64].

Таким образом, из проведенного анализа, можно сделать вывод, что многими учеными проверка затрат на производство проводится в отношении правильности формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и установлении соответствия существующего порядка учета затрат нормативным документам. Недостатком ранее проведенных исследований с позиции аудита является отсутствие подхода, выполняющего проверку бухгалтерского учета затрат и оценку эффективности бизнес-процесса «Производство», сочетающего в себе аудит на соответствие и стратегический аудит.

Принципы аудита – этические нормы поведения, которыми руководствуется аудитор при выполнении своих обязанностей и принципы деятельности как результативные показатели его работы. Важно отметить, что при обосновании теории аудита требуют более детального изучения подходы к

формированию принципов аудиторской деятельности, включающих не только выполнение этических требований базовой концепции, требующей дополнения с учетом практической деятельности аудитора.

На сегодняшний день известны и широко применяются принципы, на которых базируются системы бухгалтерского учета и отчетности, области экономики, менеджмента, аудита и других наук. Принципы рыночной экономики представлены в работе В. А. Клименко [47]. Характеристика принципов управления для менеджера по А. Файолю рассмотрены в учебнике И. И. Семеновой [145]. Принципы экономики и управления изучены в трудах зарубежных исследователей Brian D. Fath, Daniel A. Fiscus, Sally J. Goerner, Anamaria Berea, Robert E. Ulanowicz [2], Terje Aven [1], Ludmila Mladkova [3].

Вопросы сущности, назначения и практической реализации принципов бухгалтерского учета нашли отражение в работах отечественных авторов: М. Д. Акатьевой [4], С. В. Козменковой и Е. С. Крупновой [59].

Современные отечественные и зарубежные ученые, такие как А. Аренс, Дж. Лоббек [11], Р. А. Алборов, С. М. Концевая и С. В. Козменкова [9], отмечают актуальность реализации основополагающих и этических принципов аудита. Проблемы стандартизации аудиторской деятельности подчеркиваются в работах И. А. Слободняк [149], Б. Т. Жарылгасовой [38].

К требованиям, предъявляемым к аудиторам, относятся: правовые принципы, принципы стандартизации и этические принципы. Несмотря на представленный перечень принципов и отличия в их составе, они рассматриваются как универсальные требования к порядку осуществления аудиторской деятельности. Анализ содержания отдельных этических принципов аудита свидетельствует об отнесении их к качественным характеристикам работы аудитора [78].

В практической реализации принципы этики и поведения «...представляют собой ориентиры, которыми аудитор руководствуется при организации и выполнении своих профессиональных обязанностей и задач: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность

и добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение, профессиональное суждение и профессиональный скептицизм» [58,116,78].

В таблице 1.5 представлены принципы аудита, используемые в международной и российской практике [78].

Таблица 1.5 – Принципы аудита, используемые в международной и российской практике

Принципы аудита	Содержание принципов
Основополагающие принципы аудита как науки	Принцип научности; принцип доступности; принцип ответственности, результативности; принцип целенаправленности; принцип своевременности; принцип объективности аудита; принцип системности, комплексности; принцип конфиденциальности; принцип гибкости, активности и адаптивности; принцип конкретности целей и результатов; принцип экономичности системы аудита; принцип понятности, простоты системы аудита; принцип унифицированности; принцип композиции [9]
Правовые принципы, оказывающие воздействие на ответственность аудитора	Благоразумия; ответственности за чужие поступки; отсутствия привилегированности информации [145]
Принципы стандартизации аудиторской деятельности	Системный подход; научности; рефлексии; опережающего развития; принцип рациональности; целенаправленности; координации; принцип самостоятельности; планомерности; обратной связи; компетентности; коллегиальности; инновационной деятельности; гласности; своевременности; технологичности; непротиворечивости; согласованности с международными стандартами; нейтральности; применимости; актуальности, возможности проверки требований стандарта; адресности; существенности; краткости; полноты; понятности; последовательности; единообразия структуры [149]
	Независимость; профессионализм; соблюдение этики поведения; обоснованность мнения; точность предоставления информации; доброжелательность по отношению к клиенту [38]
Этические принципы аудита	Независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональное суждение, профессиональный скептицизм [58,116]

Под принципом мы понимаем, во-первых, исходное положение в развитии теории и практики аудита; во-вторых, основное правило в деятельности аудитора. Исходя из изложенного, определим состав принципов деятель-

ности аудитора. С нашей точки зрения, возможно выделение следующих групп принципов аудиторской деятельности: принципы, определяющие организационную деятельность аудитора; принципы, определяющие порядок в подходах к проверке [78].

В таблице 1.6 представлены принципы деятельности аудитора и приведено их краткое содержание [78].

Таблица 1.6 – Предлагаемые частные принципы аудитора и их содержание\*

Принцип	Содержание принципа
Принципы, определяющие организационную деятельность аудитора	
Принцип 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
Принцип регламентации	Предполагает, что аудитор руководствуется международными стандартами аудита, внутренними стандартами аудиторской организации и принимает участие в разработке базовых методик аудита
Принцип 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	
Принцип 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
Принцип упорядоченности	Характеризует организацию аудиторского процесса, является следствием единства и взаимосвязи между всеми компонентами деятельности в целом и ее элементов в частности
Принцип ответственности	В соответствии с этим принципом аудитор обеспечивает выполнение своих обязанностей с учетом своей квалификации, независимости, осведомленности

\*Составлено автором

Существующие и предлагаемые принципы определяют теоретическую основу аудиторской деятельности. Применение единых принципов способствует:

- систематизации требований при выполнении профессиональных обязанностей;
- качественному оказанию аудиторских услуг;
- унифицирует весь процесс выполненных этапов работы.

В настоящее время, в научных работах и экономической литературе представлен ряд предложений и рекомендаций по контролю затрат на производство продукции в сельскохозяйственных организациях, таких авторов как: М. Ю. Гасанов [30], Г. Р. Концевой [65], Г. Я. Остаев [122], которые существенно дополнили и развили теоретические и практикоориентированные аспекты рассматриваемой проблемы.

Более детально следует остановиться на оценке эффективности бизнес-процесса «Производство», так как в последующем, выражая мнение о достоверности отчетности в заключении по результатам общего аудита, подготавливаемого в соответствии с МСА 570 «Непрерывность деятельности» (пересмотренный), представляется информация о непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта, что тесно коррелирует с оценкой эффективности производства клиента [91].

Считаем, что только единая система, включающая все элементы: цели, задачи, принципы, объекты, методы, позволяет сформировать целостную концептуальную модель выполнения согласованной процедуры по проверке затрат и их оценке в рамках бизнес-процесса «Производство» (рисунок 1.13). Представленная нами 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.

Представленная концептуальная модель, систематизирует действия аудиторов при выполнении согласованной процедуры, оптимизирует процесс ее выполнения, позволит в дальнейшем, применяя ее на практике, разработать внутрифирменный стандарт аудита по выполнению согласованной процедуры, что повысит качество аудиторских услуг.

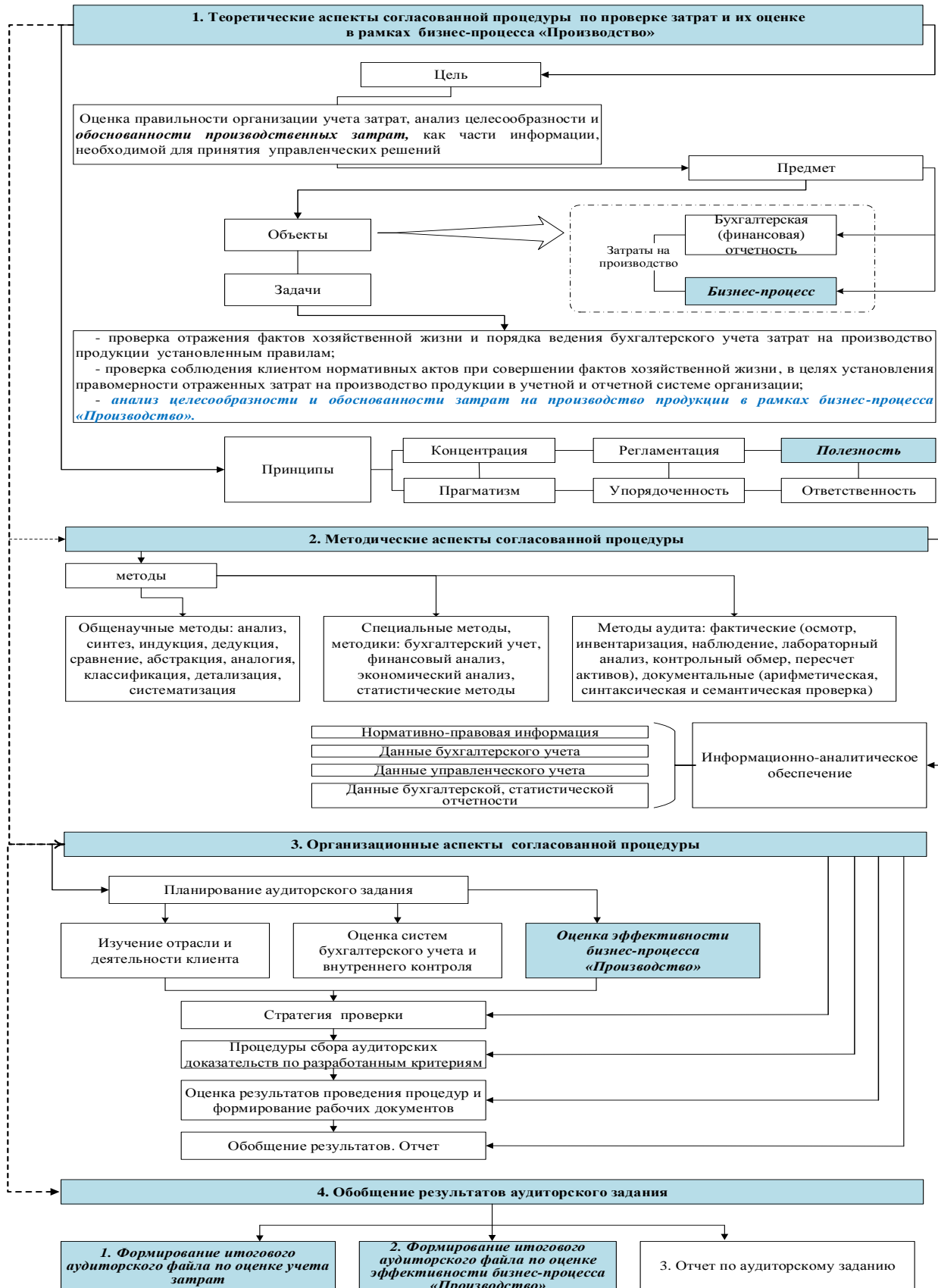


Рисунок 1.13 – Концептуальная модель выполнения согласованной процедуры по проверке затрат и оценки их эффективности в рамках бизнес-процесса «Производство» \*

\*Составлено автором

По итогам проведения согласованной процедуры заказчику предоставляется отчет (рисунок 1.14), который позволяет сформировать собственные выводы, основанные на оценке представленных в отчете фактов и результатов проведенных процедур аудиторского характера.

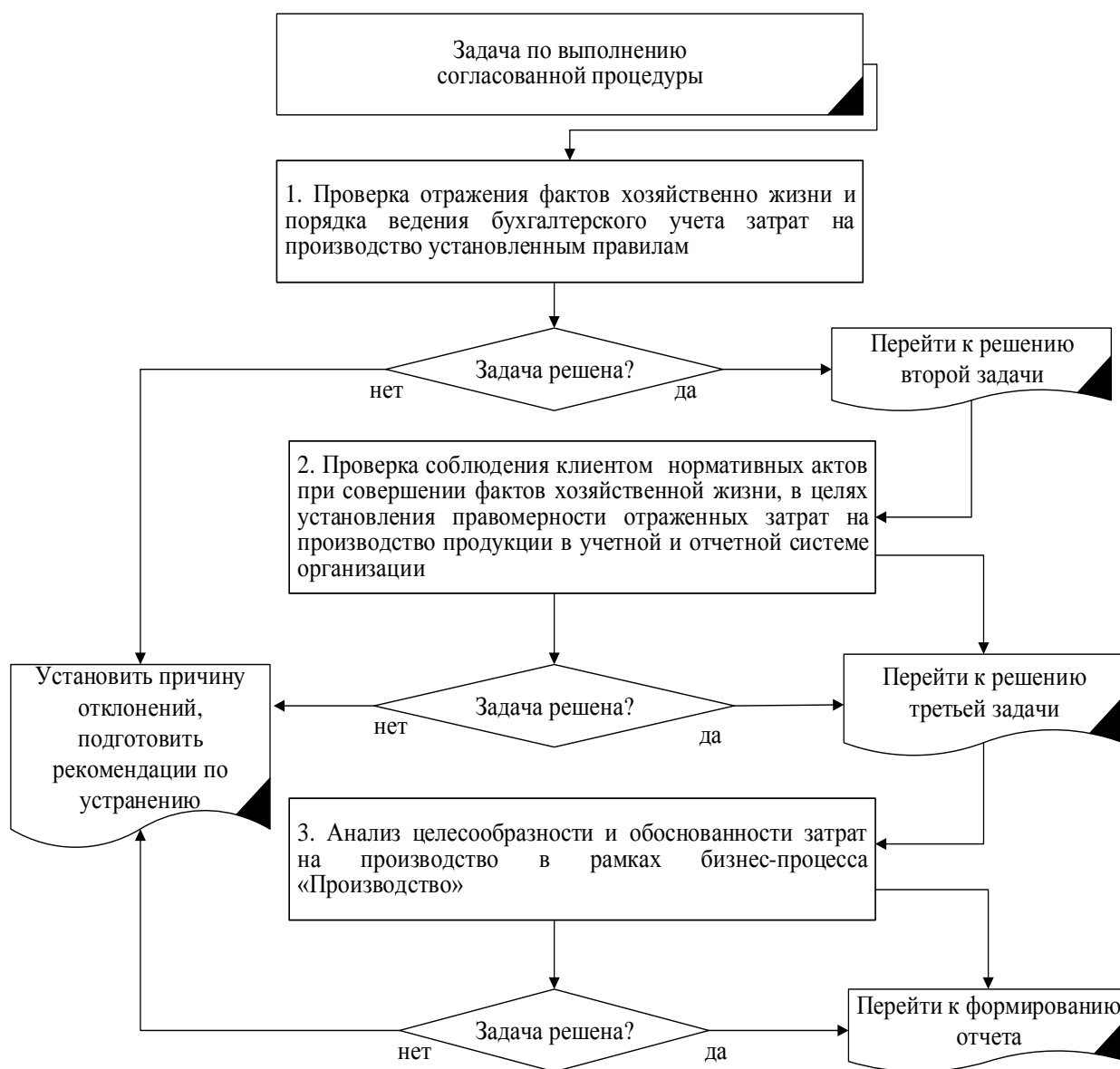


Рисунок 1.14 – Алгоритм последовательного решения задач по выполнению согласованной процедуры по проверке и оценке затрат

Проверка учета затрат на производство и оценка их эффективности при согласованной процедуре должна основываться на построении единой концепции, предложенной в работе, ключевыми элементами которой являются:



цель, задачи, предмет и объект исследования, принципы, организационные и методические блоки, позволяющей далее разработать внутрифирменный стандарт аудита по выполнению согласованной процедуры.

### **1.3 Этапы и процедуры аудита затрат на производство продукции**

Практика показывает, что в настоящее время аудит затрат на производство традиционно осуществляется в рамках подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и при этом не уделяется должного внимания оценке затрат в рамках бизнес-процесса «Производство». Аудит этого участка учета при общем аудите не может быть достаточным без оценки вложенных затрат на единицу производимой продукции.

Согласованная процедура позволяет не только подтвердить правильность учета затрат, определить их целесообразность и обоснованность, но и оценить бизнес-процесс «Производство». Не следует отрицать значимость проверки затрат в процессе общего аудита, поэтому предлагаем рассмотреть методические подходы, применяемые в аудиторской практике.

В данном аспекте видим необходимость и актуальность разработки следующих ее элементов: предмета, объектов, методов, способов и приемов аудита, необходимых аудиторских процедур, направленных на решение задач проверки. В таблице 1.7 отражена структура общего аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности с выделением в его структуре вопросов затрат на производство продукции.

Представленная методика общего аудита затрат на производство состоит из трех разделов:

*1 раздел* – представлен концептуальными основами аудита;

*2 раздел* – включает регламентирующие требования и правила аудита;

*3 раздел* – содержит практические аспекты, включая основные методы и приемы проверки, выполнение аудиторских процедур и сбора доказательств, документирования информации.

Таблица 1.7 – Общая методика аудита затрат на производство продукции и ее структурные элементы

Раздел методики	Элементы методики	Содержание элементов
<b>1. Раздел Концептуальные основы аудита</b>	Цель аудита	Выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе в отношении затрат на производство
	Задачи аудита	Проверка фиксации ФХЖ и учетной системы затрат
		Проверка соблюдения аудируемым лицом нормативных актов при совершении фактов хозяйственной жизни, в целях установления правомерности отраженных затрат на производство продукции в учетной и отчетной системе аудируемого лица
		Оценка обоснованности и целесообразности производственных затрат для формирования себестоимости в рамках оценки непрерывности деятельности.
	Предмет аудита	Бухгалтерская (финансовая) отчетность
	Объекты аудита	Затраты на производство продукции
Принципы аудита	Принципы этики аудитора, предусмотренные кодексом	
<b>2. Раздел Стандарты аудиторской деятельности</b>	Нормативная база аудита	Международные стандарты аудита
<b>3. Раздел Аудиторская практика</b>	Методы	Общенаучные методы и методы аудита
	Приемы	Документальные; нормативные; аналитические
	Этапы аудита	Стратегия и план
		Выполнение аудиторских процедур и сбор доказательств
	Документирование аудита	Рабочие документы
Аудиторское заключение		

На первом этапе определяются цели и формируются задачи аудита, предмет и объекты проверки. Достижение цели обеспечивается соблюдением принципов этического поведения и аудиторской деятельности.

Первая задача рассматривается как убежденность аудитора в отношении предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, представленной хозяйствующим субъектом, составляющим эту отчетность, и предназначенной для использования предполагаемыми пользователями.

Для решения второй задачи аудитор опирается на анализ соответствия и выполнения аудируемым лицом требований и рекомендаций, действующих законодательных и нормативно-правовых актах в области бухгалтерского

учета затрат на производство продукции.

Третья задача включает процедуры проведения оценки обоснованности и целесообразности затрат на производство в рамках оценки непрерывности деятельности, которые должны отвечать требованиям продуктивности, результативности и экономичности.

На основе рассмотрения аудитором вопросов, связанных с решением трех поставленных задач аудита бизнес-процесса, определяется необходимость более глубокого понимания деятельности хозяйствующего субъекта и его окружения, включая систему внутреннего контроля.

**Второй этап** нацелен на применении требований и положений нормативно-правовых документов, регламентирующих организацию бухгалтерского учета затрат на производство продукции и аудиторскую деятельность.

Порядок организации и функционирования аудиторской проверки установлен международными стандартами аудита (далее – МСА), положениями Кодекса профессиональной этики и правил независимости аудиторов и аудиторских организаций. Содержание международных стандартов ориентирует пользователей к пониманию базовых подходов, планированию и проведению аудиторских процедур, принципов, прав и обязанностей аудиторов и аудируемых лиц.

Вопросам внедрения в практику российского аудита международных стандартов посвящены исследования российских ученых и практиков: С. А. Кемаевой, Ю. В. Жильцовой и С. В. Козменковой [44], Е. А. Мизиковского [109], К. А. Гайдарова [29], В. Ф. Массарыгиной и И. А. Тютиной [84], Т. Ю. Серебряковой [146], А. Е. Суглобова, И. П. Драчены, С. В. Музалева [153].

Рекомендации международных стандартов аудита обеспечивают соблюдение процесса подготовки и выполнения аудиторских работ, практическую реализацию поставленных задач проверки.

На всех стадиях аудита затрат на производство продукции необходимы стандарты, определяющие порядок документирования аудита: МСА 230 [86];

оценки непрерывности деятельности организации и выявление операций со связанными сторонами: МСА 550 и 570 [90,91]; аудиторских доказательств: МСА 500 [89], выявление и оценка рисков существенного искажения: МСА 315 [88].

Например, на предварительной стадии аудита изучается информация о способах ведения учета затрат, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, системе внутреннего контроля, отраслевых особенностях деятельности экономического субъекта.

Понимание особенностей деятельности аудируемого лица позволяет аудитору собрать необходимые доказательства по группам предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности: однотипных хозяйственных операций; остаткам на счетах бухгалтерского учета на конец отчетного периода; представления и раскрытия информации.

Оценка системы внутреннего контроля осуществляется в разрезе ее элементов: контрольная среда, оценка рисков, информационная система, мониторинг средств контроля.

Анализ информации о финансовых результатах аудируемого лица и показателях ее деятельности, будет полезной с точки зрения понимания эффективности его деятельности. Такая информация может быть получена из внешних источников или проведена работниками внутренних служб организации.

В соответствии с МСА 610, частью аудиторской проверки является изучение системы внутреннего контроля в организации, и является необходимым компонентом реализации целей аудиторских услуг. В частности, при оценке надежности системы внутреннего контроля, экономичности, эффективности и результативности, совершенных ФХЖ аудируемым лицом, соблюдения им требований законодательства РФ, нормативных актов и прочих внутренних и внешних требований руководства [92].

Планирование, оказание аудиторских услуг и заключительная стадия аудита основаны на оценке уровня существенности и ее взаимосвязи с ауди-

торским риском. Собрав необходимое количество информации об экономическом субъекте, особенностях его деятельности и функционирования внутренних систем, оценив уровень существенности и риск, аудитор документально фиксирует основные организационные вопросы в плане аудита, руководствуясь МСА 300 [87].

Следует отметить, что весь процесс аудита затрат на производство продукции основан на сборе аудиторских доказательств и их документировании начиная с подготовительного этапа, заканчивая формированием заключения и отчетов по результатам аудита, поскольку являются обоснованием аудиторского мнения. Порядок получения аудиторских доказательств регламентируется МСА 500 «Аудиторские доказательства».

В случае обнаружения искажений, группы искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор должен определить характер и обстоятельства их возникновения; оценить последствия искажений; установить, являются ли эти искажения признаком недобросовестных действий; оформить документально и обсудить с руководством аудируемого лица.

Завершающей процедурой аудита является составление аудиторского заключения, его структура и содержание определяются требованиями МСА 700, 705, 706, 800 и 805 [93-97].

**Третий раздел** «Аудиторская практика» методики представлен стратегией и планом аудита. Здесь выполняются аудиторские процедуры, направленные на сбор аудиторских доказательств и формирование мнения аудитора. Каждый этап сопровождается документальным оформлением всех проводимых процедур. Обязательным компонентом раздела выступают методы и приемы аудита. Метод в общеизвестном значении – это система принципов, приемов, правил и требований, которыми необходимо руководствоваться в процессе познания [54]. Все составляющие компоненты (методики, технологии и приемы) обладают определенной степенью самостоятельностью, выражающейся в своей внутренней проблематике и логике своего развития. Они, как правило, постоянно трансформируются в каждом конкретном случае, в

каждой конкретной исследуемой области [148].

«К общенаучным методам относятся индукция, дедукция, анализ, синтез, сравнение, аналогия, абстрагирование, классификация, детализация, систематизация. К собственным методическим приемам – инспектирование, наблюдение, пересчет, запрос, подтверждение, повторная проверка, аналитические процедуры. Группу специальных методов составляют методы, используемые в процессе изучения экономических закономерностей, в их числе традиционные методы экономического анализа, бухгалтерские и статистические методы» [54,148]. Самыми популярными процедурами являются аналитические, поскольку позволяют получить максимальный объем информации за короткие промежутки времени.

Исследование вопросов применения аналитических процедур является предметом изучения таких авторов, как В. Д. Краснова и С. В. Козменковой [70], С. М. Бычковой [24], Н. А. Казаковой [41], С. М. Концевой и Г. Я. Остаева [62], М. В. Тарасовой [154], М. Ю. Мелтопян [100], С. С. Мелешенко [99], С. В. Панковой [127].

Получение аудиторских доказательств в рамках общего аудита может быть произведено путем оценки конкретной предпосылки составления финансовой информации по затратам на производство продукции. Оценка рисков существенного искажения финансовой и нефинансовой информации создают основу для выполнения других аудиторских процедур.

В научном сообществе предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности в большей степени исследованы при сборе аудиторских доказательств. В процессе исследований делается акцент на понимании сущности предпосылок и сбора по ним аудиторских доказательств в работах А. Аренса и Дж. Лоббека [11, с.158-160], Ю. А. Данилевского и коллектива авторов [36, с. 143-147], С. М. Бычковой [25], А. А. Василенко [26], К. А. Гайдарова [28], В. Я. Якимовой [160]. Описание этапов аудита и роли предпосылок составления бухгалтерской отчетности для целей аудита представлено в статьях А. А. Василенко [27], М. Ф. Сафоновой [140,142].

Для выполнения согласованной процедуры по проверке затрат и их оценки в рамках бизнес-процесса «Производство», следует расширить критерии, по которым осуществляется сбор аудиторских доказательств и дополнить их.

Классификация предпосылок и их влияние на аудиторские доказательства рассмотрено в статье А. Н. Кизилова и А. А. Василенко [45]. О возможностях реализации цели аудита и постановки задач проверки принципа непрерывности деятельности, исходя из предпосылок подготовки отчетности, изучены в работе С. В. Козменковой и В. Д. Краснова [72].

Получение аудиторских доказательств на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации определены международными стандартами аудита (таблица 1.8) [88].

Таблица 1.8 – Критерии подготовки финансовой отчетности по МСА

Критерии о видах операций и событиях, раскрытия информации за аудируемый период	Предпосылки об остатках по счетам, раскрытие информации на конец периода
Наличие	Существование
Полнота	Права и обязанности
Точность	Полнота
Своевременность признания	Точность, оценка и распределение
Классификация	Классификация
Представление	Представление

Нами выделены три основных группы критериев, которые необходимо использовать при сборе аудиторских доказательств (таблица 1.9). Считаем, что сбор аудиторских доказательств по этим предпосылкам позволит расширить цель проверки и проверять не только бухгалтерские записи, но и эффективность бизнес-процесса.

*Критерии при определении типов фактов хозяйственной жизни:*

Полнота – оценка полноты отражения затрат на производство продукции в формах первичных учетных документов; получение подтверждения в

правильности соблюдения требований по заполнению обязательных реквизитов первичных документов;

Таблица 1.9 – Критерии, используемые при сборе аудиторских доказательств при выполнении согласованной процедуры по проверке затрат и их оценке\*

Критерии при определении типов фактов хозяйственной жизни	Критерии при определении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода	Критерии при определении раскрытия и представления информации
Полнота Результативность Экономичность Эффективность бизнес-процесса	Оценка и распределение Полнота Нормативность Экономичность Эффективность	Классификация Точность и оценка Продуктивность Результативность Экономичность Целесообразность Непрерывность деятельности Эффективность бизнес-процесса

\*составлено автором

Результативность – оценка фактически полученных результатов и сопоставление полученных значений с аналогичными плановыми показателями; проверка отношения результативности к фактическому потреблению ресурсов на производство продукции;

Экономичность – оценка экономии или перерасхода затрат на производство; проверка использования ресурсов по их видам в целом по животноводству, по отдельным группам и видам сельскохозяйственных животных; сопоставление фактически потребленных ресурсов к их плановым или нормативным значениям;

Эффективность бизнес-процесса – проверка параметров достижения наилучшего соотношения между использованными ресурсами и полученным эффектом; оценка экономичности, результативности, экономичности; проверка рационального и эффективного прохождения ресурсов через бизнес-процесс.



*Критерии, применимые к остаткам по счетам бухгалтерского учета:*

Оценка и распределение – проверка применяемой оценки затрат на бизнес-процесс и ее соответствие способу, закрепленному в учетной политике и особенностям сельскохозяйственного производства; получить подтверждение правильности соблюдения требований законодательства; проверка произведенных расчетов;

Полнота – проверка правильности расчета суммы затрат на бизнес-процесс, обобщения и отражения в регистрах бухгалтерского учета; оценка соблюдения требований к заполнению обязательных реквизитов;

Нормативность – проверка отражения расходования ресурсов по установленным нормативам в учете организации; оценка функционирования системы внутреннего контроля; получение подтверждения обоснованности отражения в учете норм и отклонений от нормативов, причин отклонений;

Экономичность – проверка представления информации об экономии (перерасходе) ресурсов на соответствующих счетах бухгалтерского учета; правильности расчета сумм; анализ обоснованности представленных расчетов и документальной фиксации фактов обнаруженных отклонений; установление рациональности расхода средств на получение информации;

Эффективность – оценка информации о суммах полученной прибыли и доходности бизнес-процесса, отраженных на счетах учета затрат; проверка правильности расчета плановых и фактических сумм затрат в расчете на 1 ц продукции и по организации в целом.

*Критерии, относящиеся к представлению и раскрытию информации:*

Классификация – получение подтверждений в отношении представления и раскрытия информации о затратах на бизнес-процесс в разрезе элементов и калькуляционных статей, характеризующих особенности технологического процесса, в понятном для пользователей способом;

Точность и оценка – проверка раскрытия данных о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов затрат на бизнес-процесс, оценка соблюдения точности арифметических расчетов и переноса остатков;

Продуктивность – проверка представления и раскрытия информации о выходе продукции, полученного за счет затрат единицы ресурсов или их отдельного вида; измерение производительности ресурсов;

Результативность – проверка представления и раскрытия данных о качественных характеристиках продукции, фактическом количестве потребленных ресурсов, соотношения затраченных ресурсов к результатам, достижении фактических показателей по отношению к плановым;

Экономичность – проверка представления и раскрытия информации об экономии (перерасходе) от использования ресурсов в рамках бизнес-процесса, а также использования ресурсов на единицу результата; оценка обоснованности их расчета;

Целесообразность – проверка раскрытия информации в отношении произведенных затрат и их соответствия целям бизнес-процесса; проверка расчета показателей, характеризующих производство продукции; установление достижения производственных целей и уровня потребительской (общественной) удовлетворенности готовым продуктом;

Непрерывность деятельности – проверка раскрытия информации по событиям и условиям, указывающим на неспособность хозяйствующего субъекта продолжать свою деятельности в будущем; оценка раскрытия ключевых показателей бизнес-процесса в ретроспективном и перспективном варианте;

Эффективность бизнес-процесса – анализ достижения ключевых показателей деятельности (натуральных и стоимостных), оценка использования ресурсов в соотношении к результатам производства, сравнение цен на приобретаемые и используемые в процессе производства ресурсы (выраженные стоимостными и относительными показателями); оценка достижения конкретных результатов. Эффективность зависит от точности информации о ценах на ресурсы, полноты данных о затратах на бизнес-процесс.

Понимание непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта и факторов, обуславливающих сомнения в способности организации ее продолжать, обязывает к раскрытию такой информации в отчетности. Важным

для аудитора становится изучение внутренних и внешних факторов, которые в отдельности или в совокупности могут повлиять на непрерывность деятельности.

В российских положениях и международных стандартах аудита непрерывность деятельности предприятия определяется как один из принципов бухгалтерского учета, заключающийся в том, «...что у хозяйствующего субъекта отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения производства, и он будет продолжать свою деятельность в ближайшие 12 месяцев» [59,66, 128,133,134].

Большая работа проделана исследователями в отношении понятия и соблюдения принципа непрерывности деятельности, сбора аудиторских доказательств в целях подтверждения принципа непрерывности. Так, в исследовательских работах С. В. Козменковой, В. Д. Краснова установлено влияние факторов внешней и внутренней среды на непрерывность деятельности, представлены примеры аналитических процедур, проведен анализ влияния факторов, вызывающих сомнение в непрерывности деятельности [69,71,72]. В статье Я. В. Соколова и С. М. Бычковой отражена взаимосвязь принципа непрерывности деятельности и последствий для аудитора [150]. Исследованию оценки непрерывности деятельности посвящены также работы Д. А. Ендовицкого и К. П. Агуповой [37], Н. Н. Карзаевой и О. В. Соколовой [43], Н. Э. Бабичевой, Н. П. Любушина и Р. Ю. Кондратьева [14].

По мнению Д. А. Ендовицкого и К. П. Агуповой, «...применяя систему анализа финансовых признаков, можно получить наиболее точную величину привлечения заемных средств, определить в какие сроки организация может рассчитаться со своими кредиторами. Значительные отрицательные отклонения данных коэффициентов свидетельствуют об угрозе соблюдения допущения непрерывности деятельности» [37].

В подходе В. Д. Краснова представлена оценка финансового положения аудируемого лица, которая проводится по коэффициентам достаточности денежного потока, ликвидности и структуры капитала [69].

Порядок оценки непрерывности деятельности определяется МСА 570 «Непрерывность деятельности» [91]. На базе названного стандарта мы провели систематизацию факторов, обуславливающих сомнения в применимости допущения непрерывности, представленные в таблице 1.10.

Таблица 1.10 – Факторы, обуславливающие сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности

Фактор	МСА 570
<b>Внутренние факторы</b>	
<b>в) организационные</b>	
Нехватка персонала с надлежащими навыками ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности; потеря административно-управленческого персонала, отсутствие возможной замены	+
<b>а) финансовые</b>	
Значительные убытки от основной деятельности, экономически нерациональные долговые обязательства	+
Наличие привлеченных заемных средств, по которым приближаются сроки возврата, но отсутствуют возможности своевременного погашения задолженности и продления сроков договора; нарушения условий кредитного договора	+
Отрицательная величина или невыполнение установленных требований в отношении чистых активов	+
Ограничения возможностей аудируемого лица по привлечению заемных средств; наличие признаков прекращения финансирования со стороны кредиторов	+
Неспособность обеспечить финансирование развития деятельности, осуществления важных инвестиций	+
Задолженность по выплате или прекращение выплаты дивидендов; прекращение данных выплат	+
Неспособность своевременно погашать кредиторскую задолженность; отсутствие такой возможности	+
Изменение поставщиками форм оплаты за предоставляемые товары, выполненные работы или оказанные услуги, ухудшающие условия деятельности хозяйствующего субъекта	+
<b>б) производственные</b>	
Наличие возможных изменений в деятельности организации: реорганизации, ликвидации или прекращения деятельности, в том числе крупные приобретения или реорганизация	+
Увольнение и смена производственного персонала без должной его замены; проблемы в привлечении персонала	+
Проблемы со значимыми видами средств производства, их дефицит	+
Появление успешного конкурента	+

Оценивая влияние указанных признаков на соблюдение принципа непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта, можно сделать вывод об отклонениях в показателях, характеризующих финансовое состояние и финансовые результаты, увидеть признаки долговых обязательств, проблемы

с самофинансированием и потерей доверия со стороны кредиторов, обнаружить внутренние сложности и негативную ситуацию с персоналом. Представленный перечень признаков не является окончательным, кроме того, наличие одного или двух факторов иногда недостаточно для оказания отрицательного влияния на принцип. Аудитор оценивает влияние факторов исходя из своего мнения и опыта профессиональной деятельности. Для более точной оценки ему необходимо произвести расчет показателей по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Исследование условий, свидетельствующих о несоблюдении непрерывности деятельности экономического субъекта, позволило определить ряд факторов, оказывающих существенное влияние на функционировании бизнес-процесса «Производство» продукции и соблюдение принципа его непрерывности (рисунок 1.15).

Большинство из перечисленных факторов связаны с финансовыми и технологическими условиями потери принципа непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта. Следует понимать, что угроза ограниченного объема ресурсов, обеспечивающих бесперебойность технологического процесса сама по себе еще не характеризует состояние нарушения непрерывности деятельности. В условиях недостаточности средств для пополнения оборотных активов, в совокупности с вероятностью потери платежеспособности и наличием высоких затрат на производство, создается ситуация потери непрерывности деятельности.

Систематизация приведенных на рисунке 1.15 факторов позволит в дальнейшем сформировать необходимые аудиторские процедуры для оценки допущения непрерывности деятельности и эффективности производства, и выводов в отношении соблюдения данного принципа, установлении раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности фактов, подтверждающих события или условия, обуславливающих сомнения в способности хозяйствующего субъекта продолжать свою деятельность непрерывно.

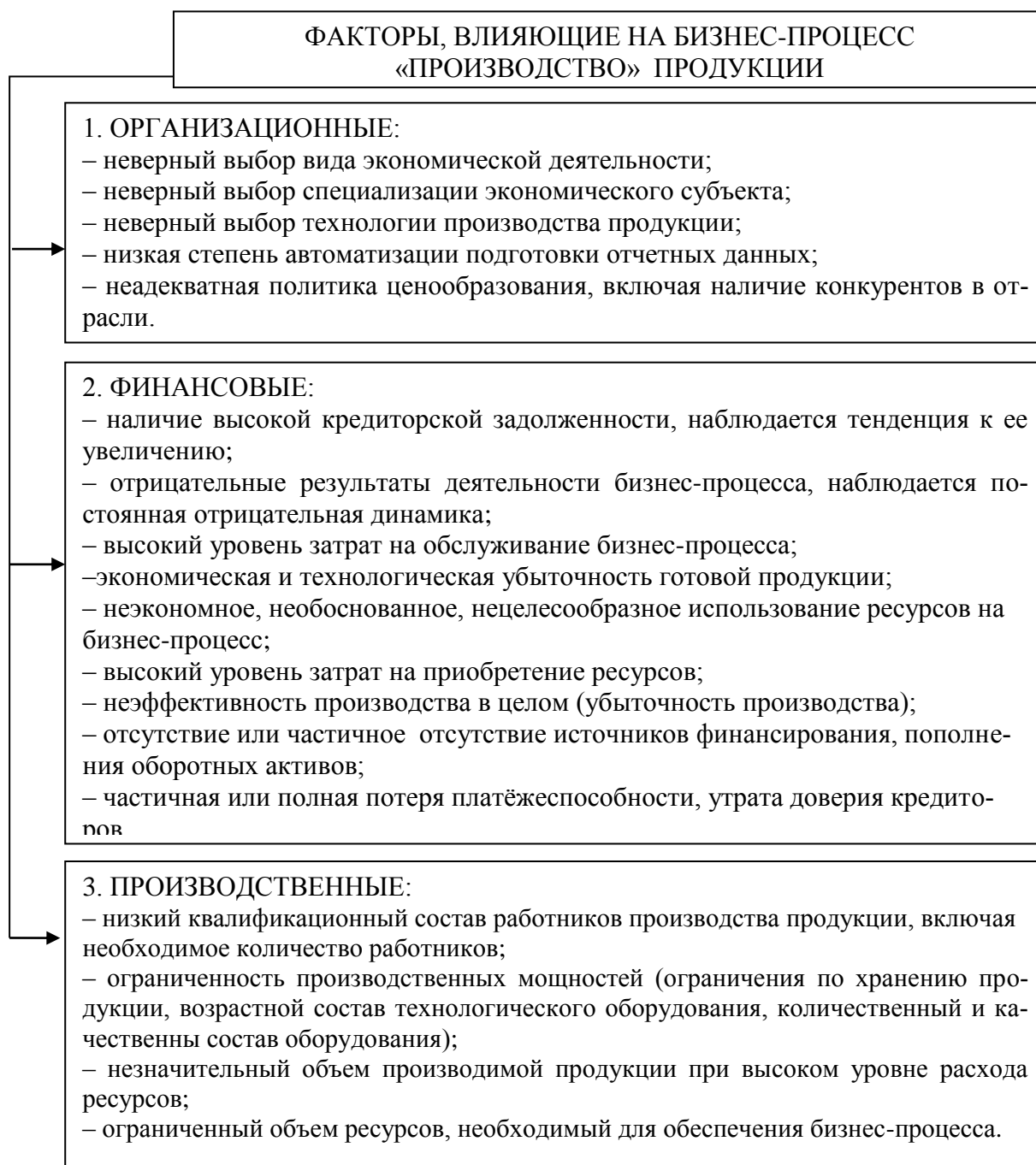


Рисунок 1.15 – Факторы, отрицательно влияющие на процесс создания продукции

Проводя процедуры получения аудиторских доказательств по каждой из представленных групп предпосылок, аудитор делает предварительные выводы о достоверности проверяемой информации, тем самым решая первую задачу аудита.

Для формирования общего вывода аудитор должен выполнить следующие процедуры:

– проверить соответствие порядка совершения операций по счетам бухгалтерского учета установленным правилам: основания возникновения, правильность классификации затрат и отражение ФХЖ на счетах бухгалтерского учета, полнота записей и точность произведенных расчетов и подсчета итогов на счетах бухгалтерского учета;

– выполнить проверку правильности оценки и списания затрат на производство и существования остатков на счетах бухгалтерского учета;

– установить правильность представления и раскрытия информации в формах бухгалтерской (финансовой) и статистической отчетности проверяемого хозяйствующего субъекта. Кроме того, в процессе нормативной проверки важно получить подтверждение предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, к примеру, реальности существования активов и полноты учетных записей по затратам на производство продукции, других.

Оценку эффективности использования ресурсов следует проводить по результативным показателям. В числе таких показателей в рамках исследования могут быть: продуктивность сельскохозяйственных животных, прибыль от производства продукции молочного скотоводства, материалоемкость, уровень рентабельности производства, затраты отдельных видов ресурсов в натуральном и стоимостном выражении, прибыль на 1 руб. затрат и другие. Оценка реализации бизнес-процесса «Производство» в рамках выполнения задания по согласованной процедуре целесообразно проводить с применением системы показателей, представленных в таблице 3.12, раздела 3.2. диссертации. Контроль и анализ этих показателей дает возможность оценить экономию или перерасход по отдельным видам ресурсов, позволяет установить параметры отклонений фактических данных от нормативных, выявить расхождения и изменения. Например, сравнивая показатели продуктивности коров молочного направления можно судить о расходе кормов на 1 голову животного и эффективности использования кормов в целом.

Совокупность приемов и способов, которые направлены на решение

конкретной научной задачи и применяются в процессе аудиторской деятельности, составляют методику аудита затрат на производство продукции. В предлагаемой методике учтены особенности бизнес-процесса «Производство» продукции молочного скотоводства, что формирует организационную часть проверки и служит основанием для развития методических аспектов в данном направлении. Ее применение позволит создать качественную основу для будущей проверки, посредством наполняемости и исполнения каждого его раздела.

На сегодняшний день информационные потребности участников рынка распространяются на всю деятельность бизнеса, что показывает возросший интерес к услугам, связанным с выработкой рекомендаций по совершенствованию управления хозяйствующим субъектом.

Возможности аудиторской деятельности не ограничиваются только подтверждением достоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, а охватывают целый спектр услуг, таких как сопутствующие аудиту услуги и прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью.

Сегодня актуальным направлением развития аудиторской практики становятся те услуги, которые позволяют в кратчайшие сроки и с минимальными затратами для клиента получить полноценную оценку состояния их бизнеса и в дополнение получить рекомендации по его эффективности.

Согласованная процедура, как одно из направлений сопутствующих аудиту услуг, позволяет провести процедуры аудиторского характера, согласованные между аудитором, объектом проведения согласованных процедур – хозяйствующим субъектом. Согласованная процедура выполняется в отношении отдельных показателей финансовой отчетности, в том числе затрат на производство продукции. Результатом проведения согласованной процедуры является отчет, который предоставляется заказчику. На основании отчета, заказчик получает возможность оценить результаты проведенных процедур и факты, приведенные в отчете, и сделать собственные выводы по данным ра-



боты аудитора. Форма отчета определена МССУ 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур» [98].

По-нашему мнению, выполнение такой процедуры целесообразно с точки зрения предоставления информации о выполненном задании широкому кругу пользователей, в то же время, сведения, показываемые в отчете могут носить конфиденциальный характер в силу особенностей объекта аудита «затраты», которые могут раскрывать технологию производства, что в ряде организаций является коммерческой тайной, и в этом случае, данные представленные в отчете будут использованы только заинтересованными лицами, заказавшими эту услугу.

Выполнение согласованной процедуры в настоящий момент времени является достаточно востребованным на рынке аудиторских услуг, о чем свидетельствуют статистические данные. За последние два года динамика доходов аудиторских организаций составила 55,9 млрд. руб. в 2019 г. и 59,6 млрд. руб. в 2020 г. В том числе доля доходов от оказания сопутствующих услуг в общих доходах составила 5,8 и 5,4 % соответственно. Среди услуг актуальными определены задания, обеспечивающие разумную и ограниченную уверенность, а также услуги по проведению инвентаризации, анализу и подготовке отчётов в отношении показателей финансовой отчётности, составленной в соответствии с РСБУ или МСФО [138].

Ознакомление с деятельностью ряда аудиторских организаций, а также обзор специальной литературы показали, что существует необходимость разработки и применения внутреннего стандарта «Выполнение согласованной процедуры по проверке затрат на производство и их оценки». В приложении Б представлен предлагаемый к практическому применению разработанный внутрифирменный аудиторский стандарт по выполнению согласованной процедуры.

При выполнении задания по согласованной процедуре применяются те же методические подходы, характерные и рассмотренные нами для общего аудита. Отличие предлагаемого подхода в том, что в зависимости от потреб-

ности клиента и определения предмета и объекта аудита выстраивается алгоритм выполнения согласованной процедуры. В связи с чем в таблице 1.11 представлена авторская методика, характеризующая выполнение задания по согласованной процедуре по объекту – бизнес-процесс «Производство».

Таблица 1.11 – Методика задания по выполнению согласованной процедуры\*

Раздел методики	Элементы методики	Содержание элементов
1	2	3
<b>1. Раздел Концептуальные основы аудита</b>	Цель задания	Согласовать с заказчиком процедуры, которые будут выполнены в отношении оценки правильности организации учета затрат, соответствия законодательству и отражения их в отчетности, анализа соблюдения нормативов затрат, целесообразности и эффективности произведенных затрат
	Задачи	Проверка отражения фактов хозяйственной жизни и порядка ведения бухгалтерского учета затрат на производство продукции установленным требованиям
		Проверка соблюдения клиентом нормативных актов при совершении ФХЖ, в целях правомерности отраженных затрат на производство продукции в учетной и отчетной системе организации
	Предмет	Финансовое положение, результаты
		Бизнес-процесс «Производство» продукции
	Объекты	Затраты и их эффективность
		Правомерность расходов, произведенных по программам финансирования
	Принципы	Принципы этики аудитора
		Частные принципы аудитора: принцип прагматизма, регламентации, полезности, концентрации, упорядоченности, ответственности
<b>2. Раздел Стандарты аудиторской деятельности</b>	Нормативная база	Международные стандарты аудита
	Внутренние регламенты деятельности	Внутрифирменный аудиторский стандарт «Выполнение согласованной процедуры на примере проверки учета затрат на производство продукции и их оценки»
<b>3. Раздел Аудиторская практика</b>	Методы	Общенаучные методы и методы аудита
	Приемы	Документальные, нормативные, аналитические
	Этапы задания	Планирование
		Процедуры и доказательства по проверке затрат и их оценке: по типам фактов хозяйственной жизни; остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода; раскрытия и представления информации

1	2	3
	Документирование	Документация
	Использование работы эксперта практикующего специалиста	Отчет по результатам
		Оценка компетентности Согласование объема и цели его работы Оценка адекватности раскрытия итогов

\* Выделенным цветом обозначены элементы совершенствования методики

Обобщая вышесказанное, определим основные теоретические аспекты, который служат основанием для подготовки и реализации основных направлений проверки:

1. Построение концепции выполнения согласованной процедуры по проверке затрат и их оценке основано на базовых положениях, образуемых путем установления цели, решения конкретных задач, выбора предмета и объекта исследования. Поставленные задачи выходят за рамки традиционного аудита и дополняются задачами оценки эффективности бизнес-процесса, что в свою очередь решает задачи современного управления. Объекты аудита в их концептуальном значении включают не только исследование затрат на производство, но и предполагают более глубокий анализ их продуктивности, результативности и эффективности в рамках выбранного бизнес-процесса.

2. Оптимизация процесса проверки в равной степени зависит, как от выбранной стратегии, так и от принципов, которыми необходимо руководствоваться аудитору. На данном этапе требуется развитие традиционных принципов, установленных Кодексом этики аудиторов и служащих критериями оценки этического поведения. Предлагаемые принципы повышают качество аудиторских услуг, авторитет и гарантируют рост престижа профессии.

3. Затраты на производство, являющиеся неотъемлемой частью производственного цикла, выступают в качестве объектов аудита. Затраты исследуются, как категория потребленных ресурсов, факты жизнедеятельности организации и показатели эффективности производства. Изучение понятия «затраты» в источниках научной литературы и в положениях нормативных до-

кументов необходимо для установления их роли и значимости в системах учета, контроля и аудита бизнес-процесса.

4. Не менее важным направлением в развитии аудита является формирование методической базы. Например, сбор аудиторских доказательств необходимо проводить, как по предпосылкам подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и по предпосылкам, разработанным по проверке затрат и оценки их эффективности в рамках бизнес-процесса «Производство». Во внимание также следует принимать факторы, которые влияют на непрерывность деятельности и учитывать их при формировании мнения аудитора и составления отчета.

Таким образом, в данном разделе диссертации были рассмотрены основные концептуальные основы аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства. В разделе подробно приведена характеристика затрат, как объекта учетно-аналитической системы хозяйствующего субъекта, сформировано понятие и сущность затрат с позиции производственного элемента и нормативного регулирования. Обоснована необходимость проведения аудита затрат на производство не только с позиции экономической категории, но и с позиции оценки эффективности затрат в рамках бизнес-процесса «Производство», с целью решения управленческих задач. Проведенное исследование показало, что до сих пор остаются проблемными вопросы теории и методики аудита, что требует дальнейшего их развития.

## 2 Организационно-методические аспекты аудита затрат на производство продукции животноводства

### 2.1 Анализ деятельности животноводческих организаций

Животноводство – одна из основных отраслей сельскохозяйственного производства, призванная обеспечить потребности населения в продуктах питания, перерабатывающих организаций – в сырье, а отрасль растениеводства – в органических удобрениях. Из отходов переработки скота, рыбы, птицы и молока производится костная мука, обрат и другие корма животного происхождения. Побочной продукцией также является навоз – ценный вид органических удобрений, который в комплексе с минеральными удобрениями способствует значительному повышению плодородия почв и урожайности сельскохозяйственных культур. Отрасль животноводства является составляющим звеном сельскохозяйственного производства России (рисунок 2.1).



Рисунок 2.1 – Место животноводства в структуре сельского хозяйства России, 2020 г.

Готовая продукция сельского хозяйства, согласно общероссийскому классификатору продукции [117], охватывает продукцию растениеводства и животноводства, производимых сельскохозяйственными организациями всех типов.

Скотоводство (разведение крупного рогатого скота) занимает одно из основных мест в животноводстве страны. Крупный рогатый скот (КРС) обладает, по сравнению с другими видами животных, наивысшей молочной продуктивностью, от этого вида скота поступает основная масса мясной продукции.

В скотоводстве по объему производства товарной продукции, численности занятых работников и использованию производственных ресурсов лидирующее место занимает молочное производство, деятельность которого завершается производством готовой продукции – молока и молочной продукции.

Молочное скотоводство является одной из важнейших отраслей аграрного производства, обеспечивающая потребность населения в продуктах питания. Мировое производство молока, согласно данным Организации экономического сотрудничества и развития, в 2020 г. составило 903 млн тонн, потребление молока и молокопродуктов составило 172,2 кг на одного человека в год.

В настоящее время Россия занимает четвертое место среди стран Европейского союза по производству всех видов молока и шестое место по потреблению молока, молочных продуктов на одного человека в год (рисунок 2.2).

Основная цель деятельности молочного производства России заключается в удовлетворении потребности населения в молоке и молочной продукции, усилении социальной значимости молока, как необходимого для здоровья продукта питания и снижении уровня импортозависимости молочного скотоводства за счет увеличения выпуска высококачественной продукции.

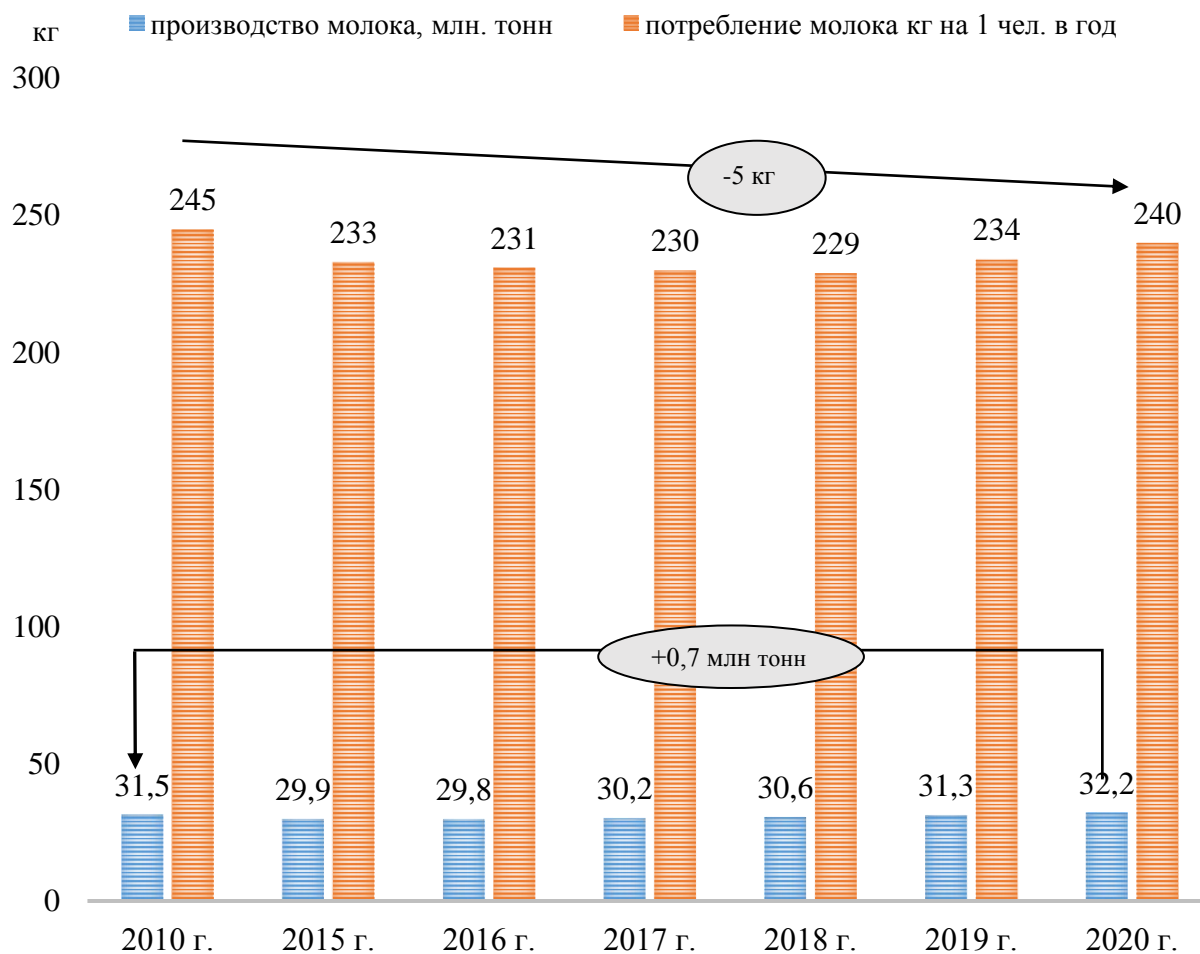


Рисунок 2.2 – Динамика производства и уровня потребления молока в России в 2010-2020 гг.

Современное производство молока включает комплексную систему взаимодействия и взаимосвязи всех ее участников: от поставщиков, снабжающих производство необходимыми ресурсами, до потребителей готовой продукции (рисунок 2.3). Кроме того, организациям – производителям молока различных форм собственности, в России присущи особенности, связанные с технологией этого производства, что влияет на состав и структуру затрат, численность основного и вспомогательного персонала и ряд других факторов.

В России на конец 2020 г. было зарегистрировано 95,3 (102,9 – в 2019 г.) тыс. хозяйствующих субъектов, основным видом деятельности которых является производство сельскохозяйственной продукции [139].

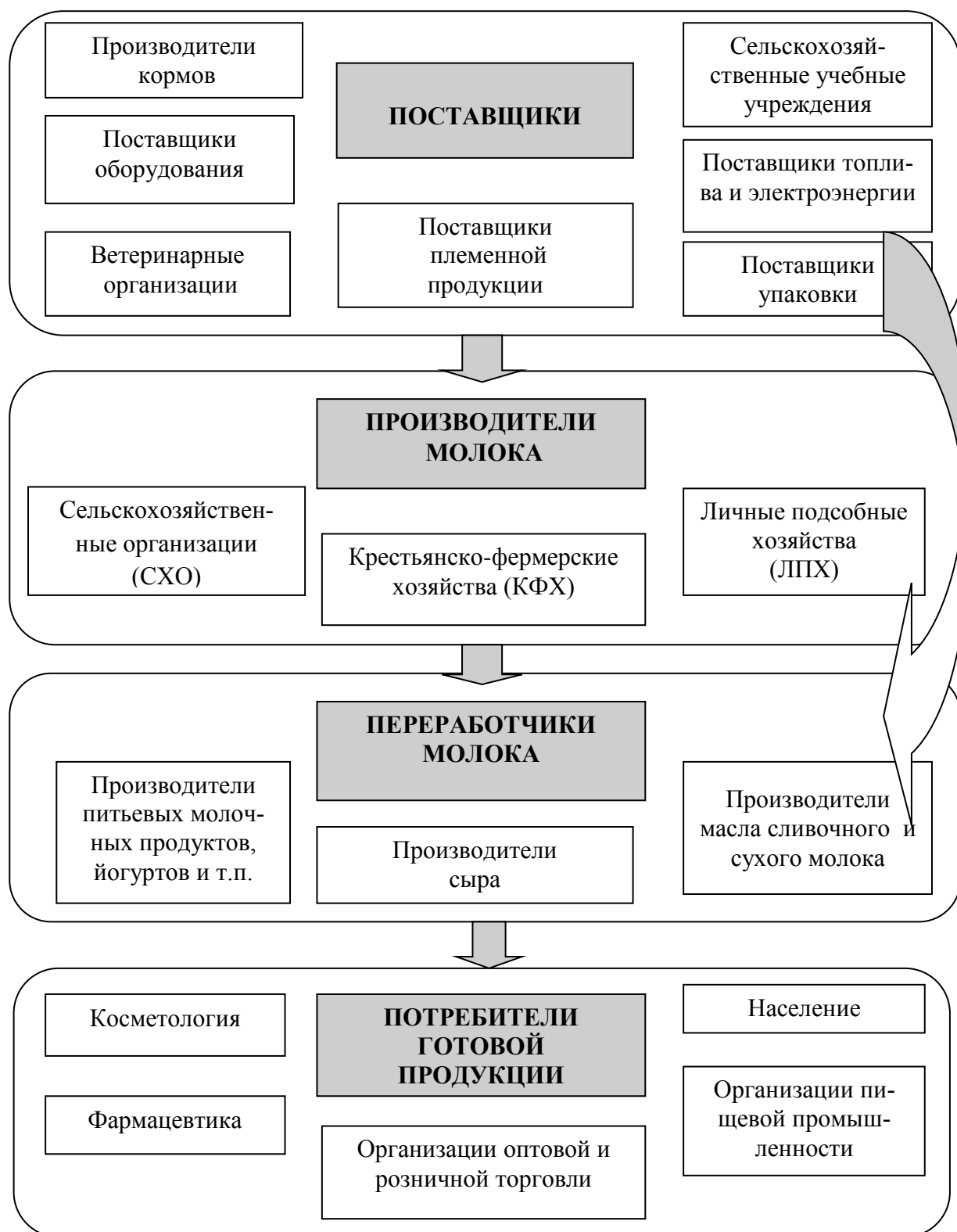


Рисунок 2.3 – Схема взаимодействия участников молочного производства

В 2020 г. совокупный оборот продукции сельского хозяйства, в хозяйствах всех категорий составил 6110,8 млрд руб., из них – 2833,9 млрд руб. – продукция животноводства, в том числе объем производства молока – 32,2



млн. тонн [139]. Производством молока в России занимаются хозяйства всех категорий и динамика характеризуется положительной тенденцией (рисунок 2.4).

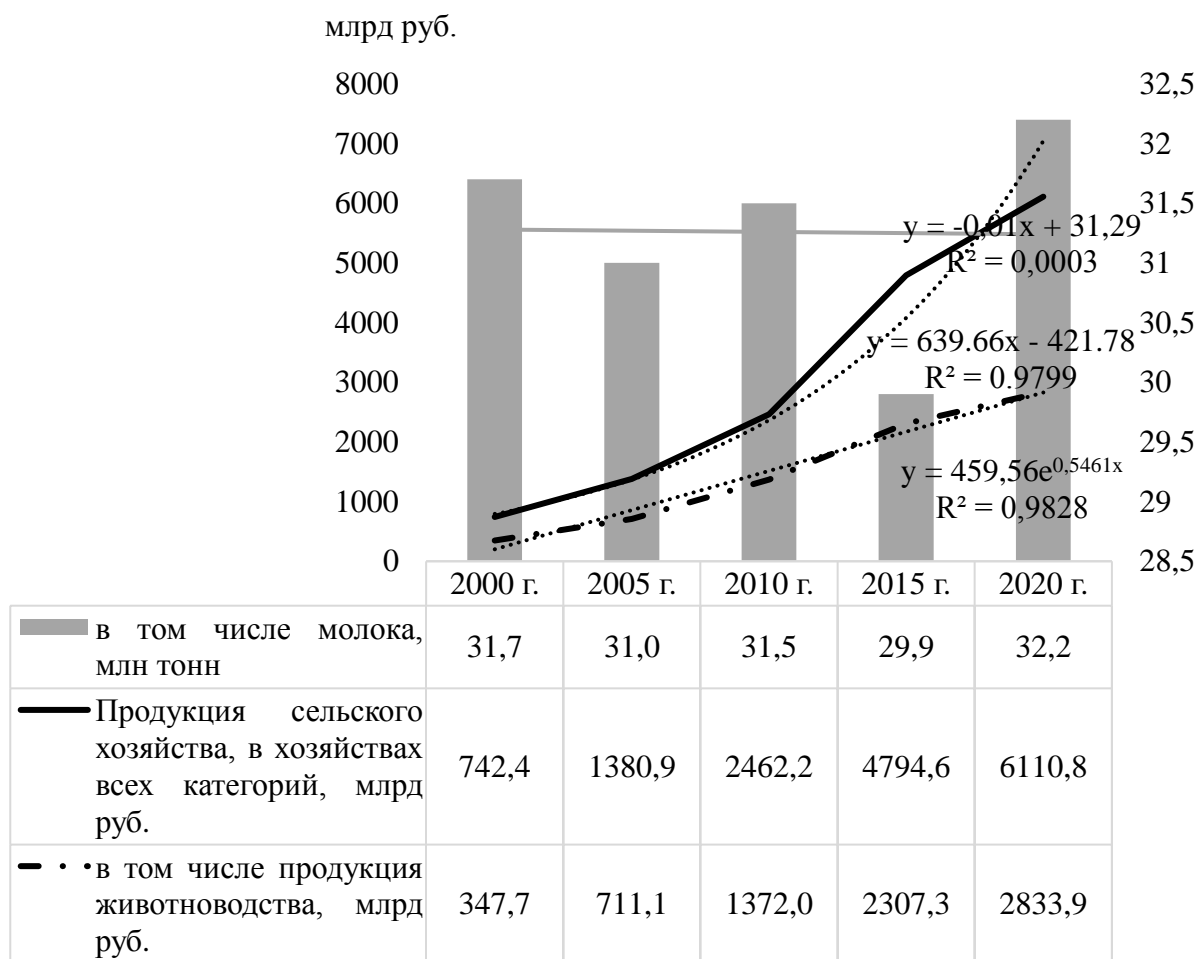


Рисунок 2.4 – Динамика производства продукции животноводства в хозяйствах всех категорий Российской Федерации, млрд руб.

Деятельность каждого российского сельскохозяйственного производителя ориентирована на достижение общей цели агропромышленного комплекса страны – обеспечение продуктами питания населения, что напрямую связано с продовольственной безопасностью государства. Увеличение объемов производства сельскохозяйственной продукции, повышение ее качества и снижение себестоимости являются основными задачами агропроизводителей.

Производством молока в России занимаются: сельскохозяйственные организации (СХО), личные подсобные хозяйства (ЛПХ) и крестьянские (фермерские) хозяйства (КФХ). В последние годы молочная отрасль успешно наращивает свои обороты и 2020 г. не стал исключением (рисунок 2.5).

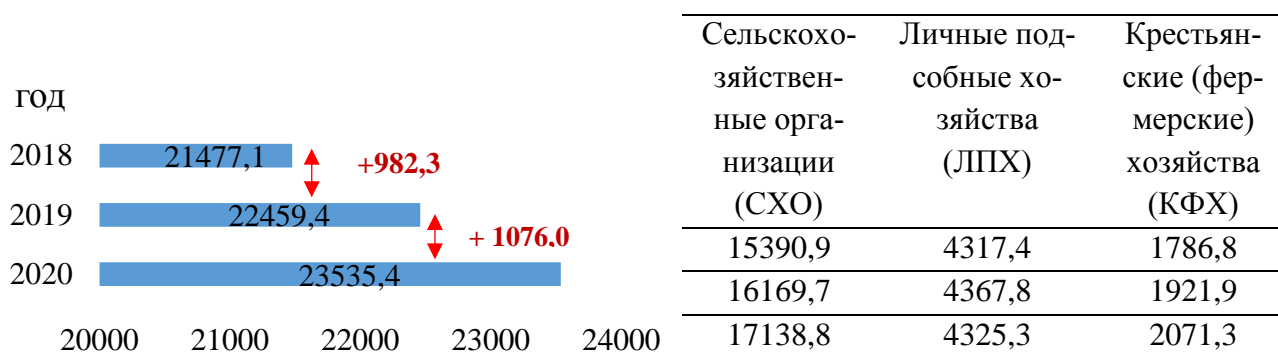


Рисунок 2.5 – Динамика производства молока по типам хозяйств Российской Федерации, тыс. тонн за 2018-2020 гг. [139].

За 2020 г. хозяйства всех категорий реализовали по всем каналам 14,1 млн. тонн скота и птицы (в живом весе), 23,5 млн. тонн молока, 34,9 млрд. штук яиц [152]. Средняя цена производства (живого веса) скота и птицы составила 111625руб. и 73984 руб. за тонну соответственно, молока сырого крупного рогатого скота – 25861 руб. за тонну, яиц куриных – 4356 руб. за 1000 шт. [152]. В структуре товарной продукции сельскохозяйственного производства 58,2 % приходится на сельскохозяйственные организации, 28,2 % – личные подсобные хозяйства и 13,6% – крестьянские (фермерские) хозяйства [139].

В десятку регионов-лидеров по производству молока России вошли в 2020 г.: Республика Татарстан с объемом производства 1924,6 тыс. тонн, Республика Башкортостан – 1670,5 тыс. тонн, Краснодарский край – 1554,8 тыс. тонн, Алтайский край – 1209,8 тыс. тонн, Ростовская область – 1096,7 тыс. тонн, Воронежская область – 1024,7 тыс. тонн, Республика Дагестан – 932,1 тыс. тонн, Удмуртская область – 877,4 тыс. тонн, Новосибирская область –

822,4 тыс. тонн, Свердловская область – 807,7 тыс. тонн, Саратовская область – 752,3 тыс. тонн.

Нижегородская область также обладает необходимыми природными, экономическими и технологическими условиями для производства молочной продукции. Так, в 2020 г. объем производства молока в хозяйствах всех категорий составил 641,5 тыс. тонн, что составляет 2,0 % общего объема производства молока в Российской Федерации.

Кроме этого, в Нижегородской области основу развития экономических и высокотехнологических отраслей составляет машиностроение, в основном транспортное (авто-, авиа-, и судостроение) и радиоэлектроника. На конец 2020 г. в области было зарегистрировано 83277 тыс. предприятий и организаций, в их числе 1825 тыс. предприятий, основным видом деятельности которых является сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство с общей суммой торгового оборота в размере 48813,1 млн руб. [113].

Исследование сельскохозяйственных организаций Нижегородской области показало многоотраслевую специализацию сельскохозяйственного производства. В рамках нашего исследования акцентируем свое внимание на статистических данных по отрасли животноводства.

Сельское хозяйство области представлено тремя типами организаций: сельскохозяйственными организациями (СХО); субъектами частной формы собственности, основанной на свободном предпринимательстве и личных подсобных хозяйствах (ЛПХ); крестьянскими (фермерскими) хозяйствами (КФХ). В зависимости от почвенно-климатических условий и географического место расположения сельскохозяйственной организации, объемов производства и продажи готовой продукции, включая наличие трудовых, материальных и прочих ресурсов, определяется количество отраслей (растениеводства, животноводства и др.), их размеры и условия организации.

Нижегородская область заняла второе место (2020 г.) в Приволжском федеральном округе и восьмое место в России по показателям экономического развития. За 2020 г. объем продукции сельского хозяйства всех сель-

хозпроизводителей составил 84,0 (77,5 – в 2019 г.) млрд руб., четвертое место (третье в 2019 г.) в Приволжском Федеральном округе по производству яиц (двенадцатое место в России, в 2019 г. – одиннадцатое место) и шестое место по производству молока (семнадцатое место в России, в 2019 г. – восемнадцатое место) [40].

Главным направлением в отрасли животноводства Нижегородской области является молочное скотоводство.

Производство основных видов продукции животноводства по типам сельскохозяйственных организаций в Нижегородской области за 2020 год составило: мяса (тыс. тонн) – 121,8, молока (тыс. тонн) – 641,5 и яиц (млн. шт.) – 1287,4. В фактических ценах объем продукции сельского хозяйства составил 84017,0 млн руб., в том числе по животноводству – 43867,9 млн руб. [114].

Увеличение производства молока в области за указанный период отчетливо описывает уравнение линии тренда, показанной на рисунке 2.6.

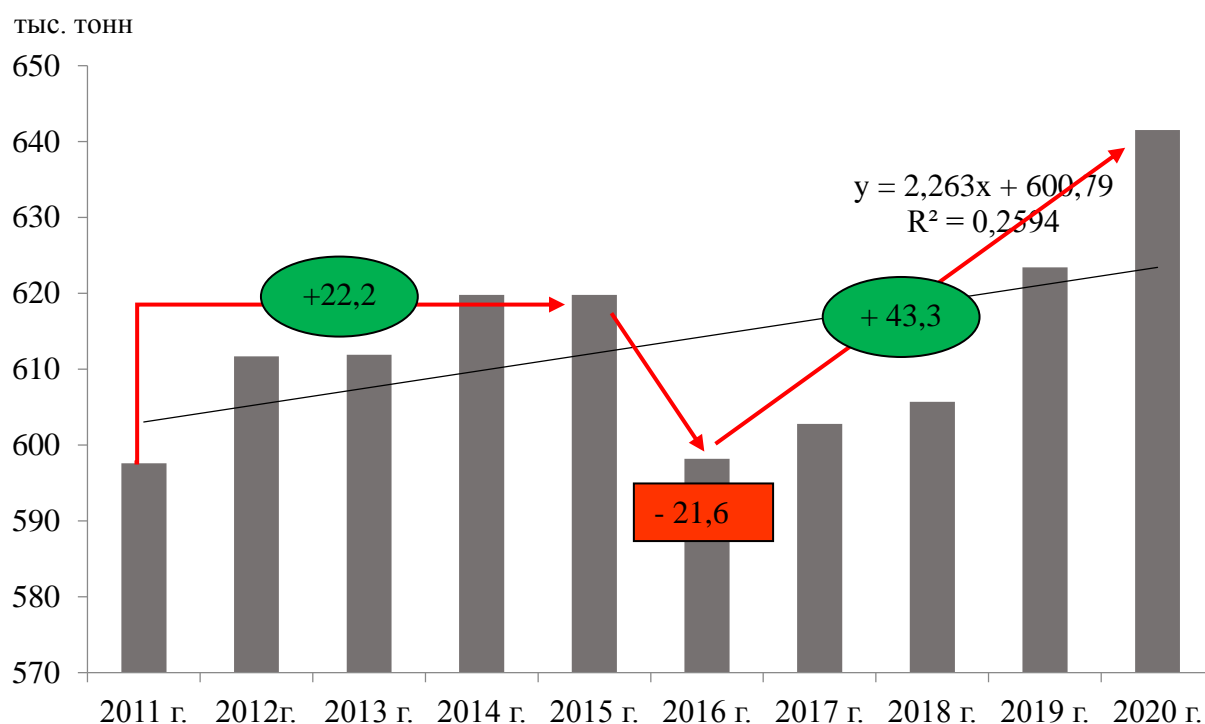


Рисунок 2.6 – Динамика производства молока в хозяйствах всех категорий в Нижегородской области, тыс. тонн в год

Коэффициент аппроксимации уравнения ( $R^2= 0,2594$ ) обуславливает вероятность увеличения объемов производства молока в среднем на 2,26 тыс. тонн за год.

Основная доля производства молока принадлежит сельскохозяйственным организациям. В таблице 2.1 отражена общая информация о производстве продукции животноводства по типам сельскохозяйственных организаций.

Таблица 2.1 – Объемы производства основных видов продукции животноводства в Нижегородской области по категориям производителей [135]

Показатель	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2020 г. к 2011 г., +/-
Мясо (скот и птица) в живом весе, тыс. тонн	Сельскохозяйственные организации (СХО)										
	76,6	68,6	74,9	75,7	79,7	93,3	91,4	90,3	105,3	108,5	31,9
	Личные подсобные хозяйства (ЛПХ)										
	18,7	17,2	16,4	15,4	14,8	14,0	12,3	12,1	11,9	10,8	-7,9
	Крестьянские (фермерские) хозяйства (КФХ)										
	3,0	3,0	3,3	2,5	2,8	3,3	1,9	2,0	2,1	2,4	-0,6
ИТОГО	98,3	88,9	94,6	93,5	97,3	110,6	105,5	104,4	119,3	121,7	23,4
Молоко, тыс. тонн	Сельскохозяйственные организации (СХО)										
	413,5	439,0	434,2	445,8	447,0	442,0	461,0	464,9	485,8	506,1	92,6
	Личные подсобные хозяйства (ЛПХ)										
	149,0	131,2	127,0	119,8	113,8	102,4	86,0	79,2	72,3	67,5	-81,5
	Крестьянские (фермерские) хозяйства (КФХ)										
	35,1	41,5	50,7	54,2	59,0	53,8	55,8	61,7	65,3	68,0	32,9
ИТОГО	597,6	611,7	611,9	619,8	619,8	598,2	602,8	605,8	623,4	641,6	44,0
Яйцо, млн. штук	Сельскохозяйственные организации (СХО)										
	1127,1	1120,1	1191,0	1184,8	1184,8	1218,3	1228,2	1239,1	1228,3	1130,8	3,7
	Личные подсобные хозяйства (ЛПХ)										
	165,9	160,4	158,4	151,0	153,2	154,5	164,7	157,6	158,0	156,1	-9,8
	Крестьянские (фермерские) хозяйства (КФХ)										
	0,6	1,5	2,4	3,7	3,1	2,2	1,2	0,7	0,9	0,5	-0,1
ИТОГО	1293,6	1282,0	1351,8	1339,5	1341,1	1375,0	1394,1	1397,4	1387,2	1287,4	-6,2

Рассматривая объемы производства основных видов продукции животноводства, следует отметить относительно стабильную динамику в деятельности сельскохозяйственных организаций, где ежегодный прирост молока составляет в среднем 3-5 %. Уровень производства молока и мяса снизился

на 42,2 % и 54,9 % в сравнении с 2011 г. Крестьянские (фермерские) хозяйства, начиная с 2016 г., стабильно снижают производство яиц. Это обусловлено снижением численности подсобных хозяйств, снижением рентабельности производственного процесса, увеличением масштабов производства и переработки молока в сельскохозяйственных организациях, переориентацией на производство и реализацию продукции растениеводства.

Тенденция производства молока в разрезе организаций за период 2011-2020 гг. демонстрируют данные рисунка 2.7.

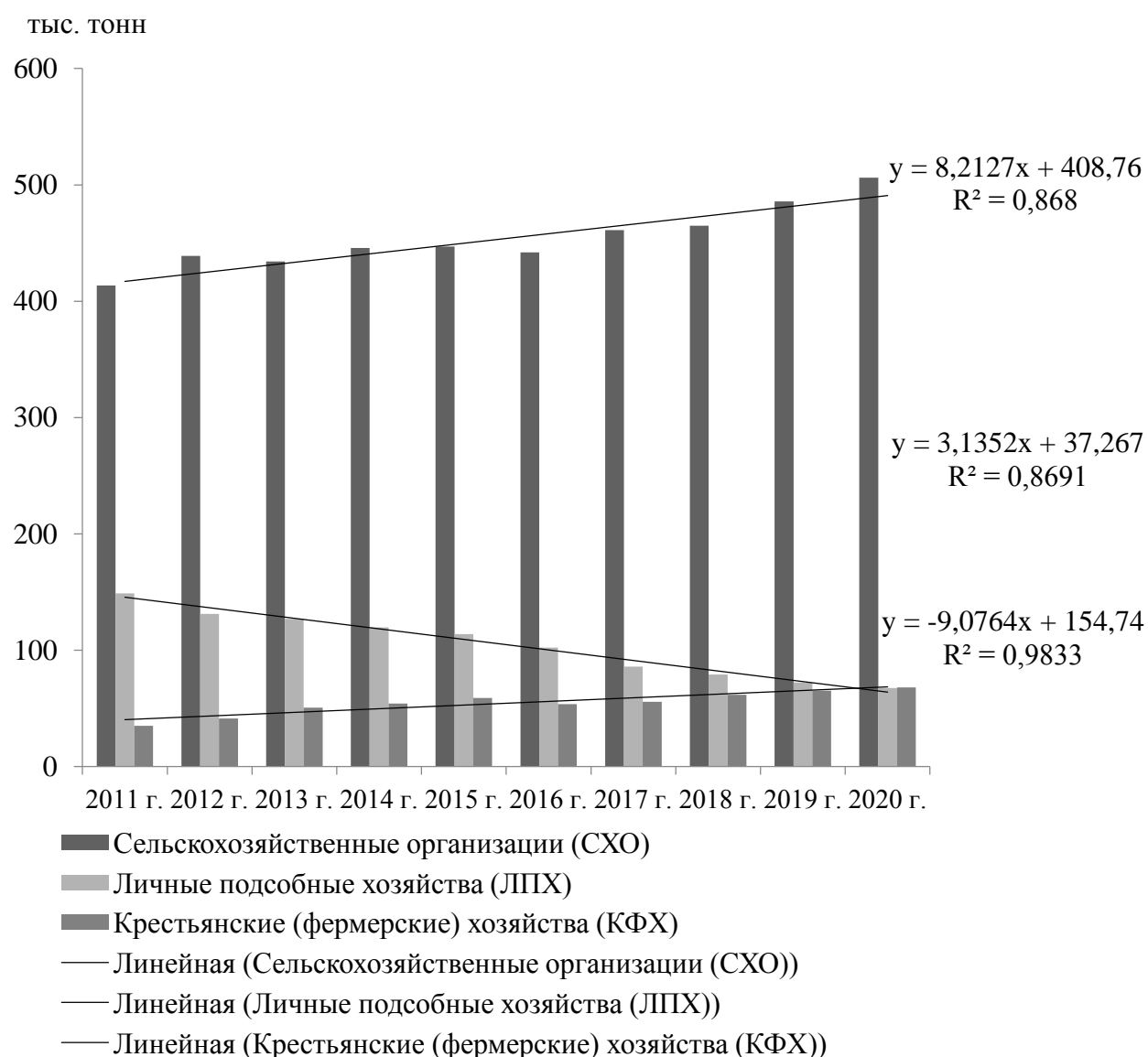


Рисунок 2.7 – Динамика производства молока по категориям производителей Нижегородской области, тыс. тонн

Статистические данные на рисунке показывают, что с каждым годом наращиваются объемы производства в сельскохозяйственных организациях и в крестьянских (фермерских) хозяйствах в среднем на 8,21 тыс. тонн и 3,13 тыс. тонн в год. Уровень производства молока снижается на 9,0 тыс. тонн в личных подсобных хозяйствах. Отличительной чертой развития молочной отрасли является стабильное сокращение производства молока в личных подсобных хозяйствах на 3-4 % в год тогда, при одновременном приращении доли промышленного производства на 5-6 % в год, последнее обстоятельство значительно влияет на сокращение доли личных подсобных хозяйств.

Одними из основных факторов, сдерживающих развитие молочного производства в области, являются:

- высокие затраты, не позволяющие получать прибыль без субсидии;
- нестабильность цен на необходимые производству ресурсы, что провоцирует увеличение себестоимости молочной продукции, как следствие производители пытаются снизить себестоимость за счет несоблюдения стандартов качества;
- повышенные процентные ставки на сельскохозяйственные кредиты;
- технологическое отставание в части селекции и разведении крупного рогатого скота.

Результат влияния факторов на ключевые показатели производства молока, демонстрируют данные рисунка 2.8.

Лидерами по надою молока являются предприятия Дальнеконстантиновского, Бутурлинского, Кстовского, Вадского, Гагинского, Богородского, Уренского, Большеболдинского, Ковернинского и Лысковского районов. По данным рейтинга 20 хозяйств Нижегородской области самый высокий показатель годовой продуктивности зафиксирован в ОАО «Тепелево» Дальнеконстантиновского района и составил 17387 кг на 1 фуражную голову. Доминирующей породой в регионе является черно-пестрая.

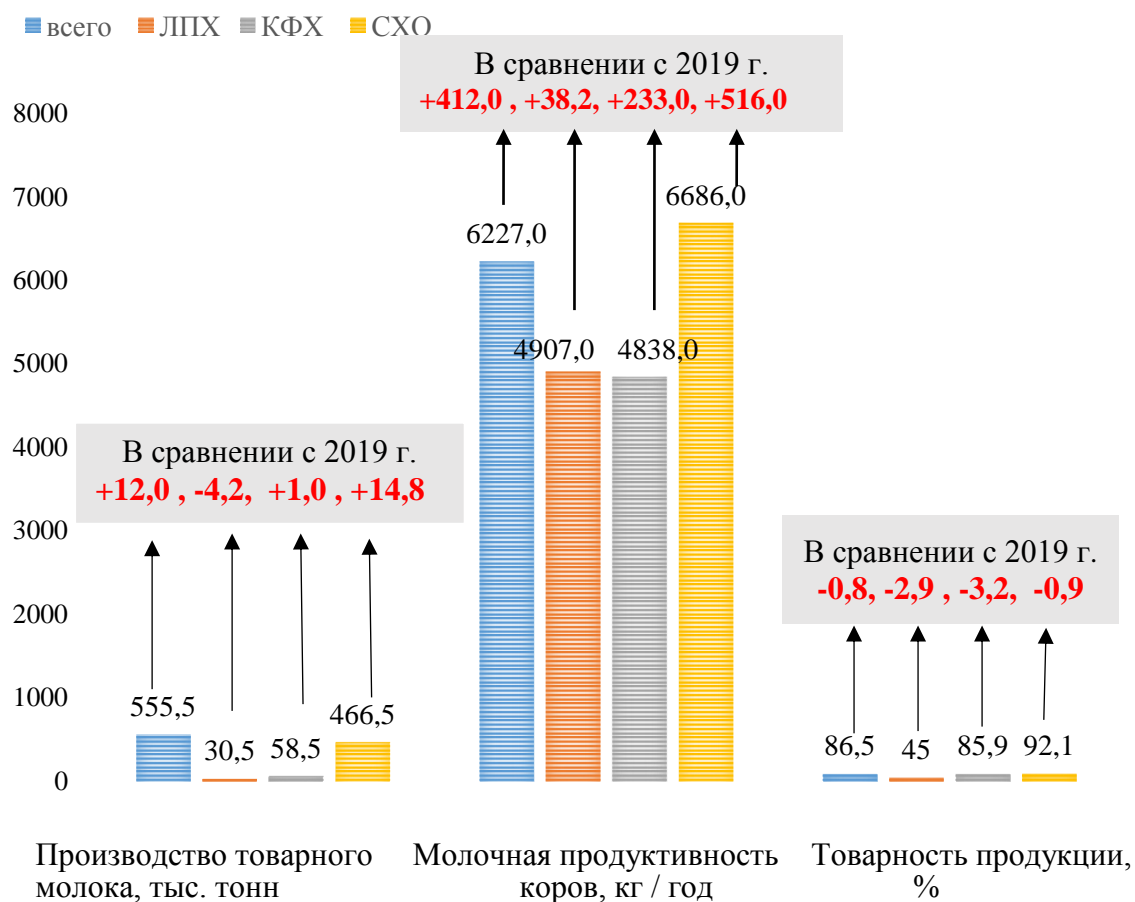


Рисунок 2.8 – Основные показатели производства молока в хозяйствах всех категорий Нижегородской области за 2020 г. [126].

Очевидным становится, что без соответствующих мер государственной поддержки невозможно достичь высоких показателей производства.

Так, объем средств государственной поддержки молочной отрасли за 2020 г. составил 550,2 млн руб., за счет средств федерального бюджета и 134,2 млн руб. – из регионального бюджета. Следующими видами поддержки стали такие направления, как:

- субсидии на 1 кг реализованного товарного молока (294,0 млн руб.);
- субсидии на поддержку племенного крупного рогатого скота молочного направления (108,1 млн руб.);
- субсидии части процентной ставки по инвестиционным кредитам (53,8 млн руб.);
- льготное инвестиционное кредитование (13,6 млн руб.).



В настоящее время заинтересованность молочных производителей определяется не только обеспечением рынка необходимыми продуктами питания, но и различными мерами поддержки «полезного» производства со стороны государства, а также установлением ряда санкций на ввоз из-за рубежа сыров и другой продукции.

Поддержка со стороны государства в форме различных программ субсидирования и дотаций положительно влияют на динамику увеличения объемов производства продукции молочного скотоводства.

Например, в целях поддержания деятельности фермерских хозяйств и стимулирования роста объемов молочного производства ведется активная работа Министерством сельского хозяйства и продовольственных ресурсов Нижегородской области по разработке и внедрению новых программ по оказанию грантовой помощи.

Реализация государственных мер носит характер субсидиарной помощи в форме получения субсидий на поддержку собственного производства молока, увеличения поголовья дойного стада крупного рогатого скота, воспроизводства стада и (или) за счет приобретения племенных сельскохозяйственных животных. Своих получателей нашла также программа по возмещению части прямых понесенных затрат на создание и модернизацию объектов животноводческого комплекса молочного направления (молочной фермы) [35].

Действующая программа «Развитие агропромышленного комплекса Нижегородской области» уже сегодня показала свою актуальность и положительно отражается на динамике увеличения валового производства молока, поголовья племенного скота и продуктивности животных. Так, по результатам работы отрасли за 2020 г. поголовье крупного рогатого скота в хозяйствах всех категорий составило 248,0 тыс. голов, из него коров – 106,1 тыс. голов, поголовье свиней – 238,9 тыс. голов, овец и коз – 67,8 тыс. голов, птицы – 10006,4 тыс. голов [151].

По итогам 2020 г. в хозяйствах всех категорий Нижегородской области валовое производство молока составило – 641,8 тыс. тонн, скота и птицы на убой в живом весе – 164,2 тыс. тонн, получено – 1286,2 млн. шт. яиц. Поголовье крупного рогатого скота составило – 247,9 тыс. голов, в том числе – 106,1 тыс. голов коров. Валовое производство молока увеличено в 36 районах области. В пятерку лидеров по производству молока в 2020 г. входят районы: Дальнеконстантиновский – 49064,52 тонн, Пильнинский – 47950,82 тонн, Бутурлинский – 36345,69 тонн, Богородский – 33278,22 тонн и Ковернинский – 32162,49 тонн [126].

Согласно статистическим данным за 2020 г., объемы реализации основных видов продукции животноводства в организациях Нижегородской области составили по молоку и молочным продуктам – 555,5 тыс. тонн, яиц – 1153,57 млн. штук, мясо и мясопродуктов – 157,8 тыс. тонн [137]. Сравнивая отчетный год с предыдущим, отметим рост показателя реализации мясной продукции на 4,3 тыс. тонн и реализации молока на 11,7 тыс. тонн, при этом реализация яиц снижается на 84,13 тыс. шт. соответственно.

Исторически, и в современных условиях, животноводство Нижегородской области преимущественно специализируется на молочно-мясном скотоводстве и птицеводстве. Доля отрасли в структуре сельского хозяйства составляла в 2020 г. 51,9 %. Существующие и проектные программы поддержки развития молочной отрасли направлены на устойчивое ее развитие. Растет число крупных и средних товаропроизводителей молока, которые являются для отдельных районов наиболее значимыми налогоплательщиками, формирующими бюджет данной местности. Последнее становится определяющим вектором для развития новых подходов к проверке, анализу и учету продукции молочного скотоводства.

Анализ статистической информации позволил нам определить наметившиеся перспективы в развитии молочной отрасли. Отметим, что отраслевые показатели зависят от результативности отдельных экономических субъектов, входящих в отраслевую структуру животноводства и их эффективно-

сти с позиции производственной деятельности и полезности для экономики в целом.

В целях исследования мы рассмотрели производственную деятельность ряда сельхозтоваропроизводителей на основании данных показателей отчетности. Для изучения были выбраны 60 сельскохозяйственных организаций из 14 районов Нижегородской области: Ардатовского, Большеболдинского, Большемурашкинского, Бутурлинского, Ветлужского, Воротынского, Гагинского, Дальнеконстантиновского, Княгининского, Краснооктябрьского, Лысковского, Пильнинского, Сеченовского и Спасского.

Из перечня организаций для аналитического наблюдения нами были отобраны пять, специализирующихся на производстве молочной продукции: ЗАО «Покровская слобода» Княгининского района, ООО «ПЗ Большемурашкинский» Большемурашкинского района, АО «Нива» Лысковского района, ОАО «Плодопитомник» Лысковского района, АО «Семьянское» Воротынского района.

На примере вышеуказанных организаций проведем анализ производства продукции животноводства (молока) и состава затрат на его производство. Условия хозяйствования у выбранных организаций одинаковые, а по основным характеристикам (поголовье, удой на 1 голову животного, квалификация работников, обеспеченность основными средствами и т.д.) они являются типичными для сельскохозяйственных организаций, специализирующихся на производстве молока, что и обусловило их выбор для дальнейших научных изысканий.

Для точечной и детальной оценки результатов молочного производства нами определены показатели, рассчитанные по данным специализированной формы годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности № 13-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства». Результаты анализа данных представлены в таблицах 2.2. и 2.3.

Показатели продуктивности и результативности определяют эффективность бизнес-процесса «Производство» продукции (таблица 2.2).

Таблица 2.2 – Анализ производственных показателей в разрезе сельхозтоваропроизводителей Нижегородской области\*

Показатель	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2020 г. к 2016 г., %
1	2	3	4	5	6	7
<b>Хозяйство № 1</b>						
Поголовье скота молочного направления, гол.	453	453	453	454	455	100,4
Выход продукции, ц	17 471	16 771	15 460	17 199	17 905	102,5
Средний надой на 1 голову, кг	3 856,7	3 702,2	3 412,8	3 788,3	3 935,2	102,0
Полная себестоимость произведенной продукции, тыс. руб.	30 575	30 255	27 936	31 126	32 679	106,9
Себестоимость единицы произведенной продукции, руб.	1 750,04	1 804,01	1 806,99	1 809,76	1 825,13	104,3
Полная себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	29 522	28 999	24 913	30 687	27 824	-5,8
Уровень товарности молока, %	92,1	92,8	86,1	91,9	81,9	x
Доля затрат на корма, %	65,5	68,6	59,7	55,9	56,1	x
<b>Хозяйство № 2</b>						
Поголовье скота молочного направления, гол.	1050	1171	1171	1171	1171	111,5
Выход продукции, ц	62 334	72 387	87 969	87 331	82 623	132,5
Средний надой на 1 голову, кг	5 936,6	6 181,6	7 512,3	7 457,8	7 055,7	118,8
Полная себестоимость произведенной продукции, тыс. руб.	99 956	113 440	132 789	114 600	139 878	139,9
Себестоимость единицы произведенной продукции, руб.	1 603,56	1 567,13	1 509,50	1 312,25	1 692,97	105,6
Полная себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	84 628	95 046	116 445	124 649	158 275	187,0
Уровень товарности молока, %	83,1	83,8	85,9	88,1	89,6	x
Доля затрат на корма, %	44,0	39,3	46,9	43,6	36,4	x
<b>Хозяйство № 3</b>						
Поголовье скота молочного направления, гол.	1100	1110	1133	1382	1390	126,4
Выход продукции, ц	50 724	51 975	57 267	71 297	75 915	149,7
Средний надой на 1 голову, кг	4 511,3	4 682,4	5 054,5	5 158,9	5 461,5	121,1
Полная себестоимость произведенной продукции, тыс. руб.	100 491	109 536	121 087	143 659	151 614	150,9
Себестоимость единицы произведенной продукции, руб.	1 981,0	2 107,0	2 111,42	2 014,94	1 997,15	100,8
Полная себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	96 754	95 618	98 305	92 836	82 215	-15,0
Уровень товарности молока, %	90,9	84,8	80,4	64,4	52,7	x
Доля затрат на корма, %	29,8	39,2	42,6	49,1	57,8	x
<b>Хозяйство № 4</b>						
Поголовье скота молочного направления, гол.	475	475	475	478	509	107,1
Выход продукции, ц	25 157	26 388	26 419	19 946	21 127	-16,1
Средний надой на 1 голову, кг	5 296,2	5 555,3	5 561,9	4 172,8	4 150,7	-21,6
Полная себестоимость произведенной продукции, тыс. руб.	62 149	59 433	58 099	57 933	65 550	105,5

## Продолжение таблицы 2.2

1	2	3	4	5	6	7
Себестоимость единицы произведенной продукции, руб.	2 470,45	2 252,27	2 199,14	2 904,49	3102, 66	125,6
Полная себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	56 125	56 105	48 593	51 408	54 307	-3,2
Уровень товарности молока, %	90,3	90,3	89,2	87,6	82,7	х
Доля затрат на корма, %	34,4	36,3	29,5	36,7	40,3	х
Хозяйство № 5						
Поголовье скота молочного направления, гол.	525	525	526	550	625	119,0
Выход продукции, ц	31 288	31 559	31 711	33 302	38 942	124,5
Средний надой на 1 голову, кг	5 959,6	6 011,2	6 028,7	6 054,9	6 230,7	104,5
Полная себестоимость произведенной продукции, тыс. руб.	55 197	59 881	61 015	69 225	75 554	136,9
Себестоимость единицы произведенной продукции, руб.	1 764,16	1 897,43	1 924,10	2 078,70	1 940,17	109,9
Полная себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	47 374	52 419	50 734	60 387	67 045	19 671
Уровень товарности молока, %	85,5	87,1	82,7	86,9	88,5	х
Доля затрат на корма, %	43,3	45,5	36,8	37,0	38,5	х

Источник: составлено автором, поданным формы № 13-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства»

\*Пояснения: организация № 1 – ЗАО «Покровская слобода» Княгининского района Нижегородской области, организация № 2 – ООО «ПЗ Большемурашкинский» Большемурашкинского района Нижегородской области, организация № 3 – АО «Нива» Лысковского района Нижегородской области, организация № 4 – ОАО «Плодопитомник» Лысковского района Нижегородской области, организация № 5 – АО «Семьянское» Воротынского района Нижегородской области

Основной объем производства молока в 2020 г. приходится на ООО «ПЗ Большемурашкинский» – 82623 ц и ООО «Нива» – 75915 ц, что напрямую связано с поголовьем скота свыше 1000 единиц. Следует отметить, что наибольшая себестоимости 1 ц молока – 3102,66 руб. характерна для организации со средним поголовьем скота молочного направления продуктивности – 509 гол. (хозяйство № 4). Среднегодовой надой на 1 голову, превышающий значение 6000 кг соответствует только предприятию № 5. За последние пять лет рост объемов производства продукции наблюдается в хозяйствах № 2, 3 и 5, наибольший рост 49,7 % соответствует хозяйству № 3, что напрямую связано с ростом поголовья. С ростом результативности производства возраста-

ет и себестоимость продукции. Максимальный рост полной себестоимости произведенной продукции в 2020 г. наблюдается в хозяйстве № 3, она по сравнению с 2016 г. увеличилась на 50,9 %.

Сравнительный анализ продуктивности по исследуемым организациям с данными по области позволил сделать вывод о наличии потенциала для роста данного показателя и приближения его к средним значениям относительно лидеров молочной отрасли.

Для оценки эффективности молочного производства важно рассмотреть динамику затрат на бизнес-процесс. Для установления роли затрат и их влияния на эффективность бизнес-процесса необходимо рассмотреть их динамику и структуру (Приложение В).

Проведенное исследование состава и структуры затрат на производство позволило выявить следующее соотношение: в хозяйствах № 1 и 3 доля затрат на корма составила более 56 % в общей структуре, в хозяйствах № 2 – 36,4 %, в хозяйстве № 4 – 40,3 %, в хозяйстве № 5 – 38,5 % (рисунок 2.9).

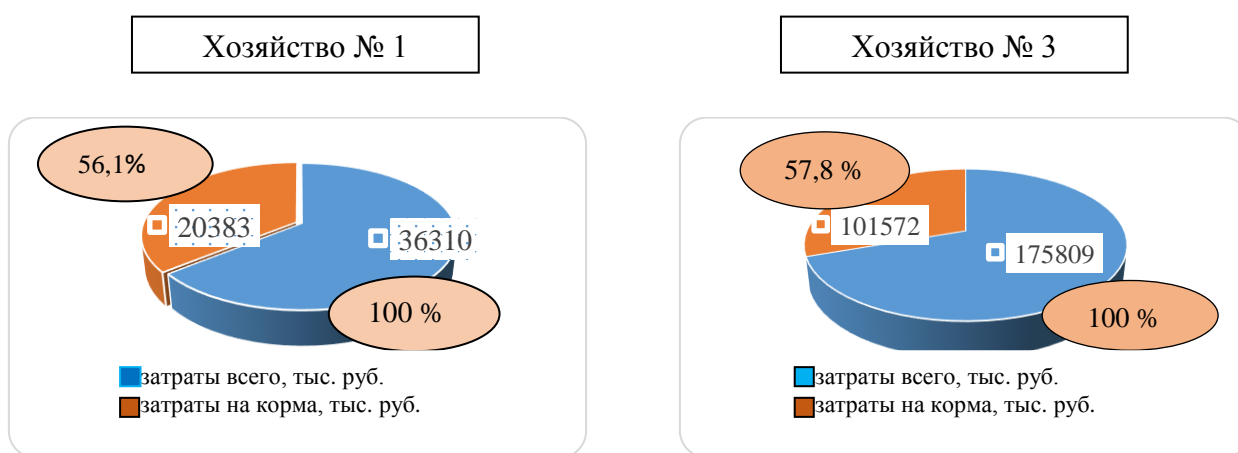


Рисунок 2.9 – Доля затрат на корма в общей сумме затрат на производство молока, 2020 г.

Кроме этого, за рассмотренный период наблюдается значительное увеличение роста общей суммы затрат на производство молока в хозяйствах № 2,3 и 5. Сравнивая отчетный 2020 г. с 2019 г. отметим, что прирост суммы

затрат составил в хозяйстве № 2 – 47817 тыс. руб. (42,3 %), в хозяйстве № 3 – 57929 тыс. руб. (49,14 %), в хозяйстве № 5 – 24391 тыс. руб. (37,94 %). Более чем в 2,5 раза увеличился рост затрат на корма в хозяйстве № 3, причем в остальных организациях рост составил менее 28 %. В представленных организациях за последние два года наблюдается увеличение поголовья молочного стада, что обусловило рост общей суммы затрат, в том числе по таким показателям как приобретение кормов, повышение потребности в электроэнергии и увеличении штата обслуживающих работников.

Исследуем влияние затрат на покупные корма в сочетании с ростом цен на их приобретение, сезонностью и частотой приобретения. К основным кормам, необходимым для кормления молочных животных относятся: жмых подсолнечный, шрот подсолнечный, пудра сахарная, комбикорма, премиксы, соль, угольные добавки. Поставщики ООО «Агрокурсив», ООО «Завод по производству премиксов ЭкоМакс», ООО «Соль НН», ООО «ГеоСинтез», ООО «Таволга», ООО «Торговый дом РусАгро».

С позиции оценки бизнес-процесса эффективность выступает в качестве критерия экономного использования производственных ресурсов, со стороны управления – показывает связь между ресурсами и результатами их использования (таблица 2.3).

Данные таблицы демонстрируют, что предприятие, где поголовье коров составляет 509 голов наблюдается высокое значение себестоимости произведенной и реализованной продукции (в примере организация № 4), в результате в 2020 г. получен убыток от продажи в размере 6599 тыс. руб., также отмечена отрицательная динамика показателей рентабельности производства и продажи. Более того, хозяйство № 4 увеличивает поголовье коров молочного направления и затраты на их содержание. Следует отметить, что у хозяйств № 2 и № 5 самые высокие показатели эффективности: рентабельность производства составляет 41,1 % и 32,9 %; прибыль от продажи молока – 64995 тыс. руб. и 22120 тыс. руб.

Таблица 2.3 – Динамика производственных показателей в разрезе сельхозтоваропроизводителей Нижегородской области

Показатель	Организа-ция	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.	Отклоне-ние 2019 г. от 2016 г.
Выручка от продажи, тыс. руб.	1	32 958	34 815	25 215	36 337	34 004	1046
	2	124 076	151 182	179 050	215 961	223 270	99 194
	3	97 376	98 855	108 460	93 084	98 024	648
	4	52 028	62 525	54 504	44 758	47 708	4 320
	5	55 703	65 027	69 550	64 679	89 165	33 462
Прибыль (убыток) от продажи продукции, тыс. руб.	1	3 436	5 816	302	5 650	6 180	2744
	2	39 418	56 136	62 605	91 312	64 995	2547
	3	622	3 237	10 155	248	15 809	15 187
	4	-4 097	6 420	5 911	-6 650	-6 599	-2 502
	5	8 329	12 608	18 816	4 292	22 120	13 791
Рентабельность производства, %	1	11,6	20,1	0,8	18,4	22,2	10,6
	2	46,6	59,1	53,8	73,3	41,1	-5,5
	3	0,6	3,4	10,3	0,3	19,23	18,59
	4	-7,3	11,4	12,1	-12,9	-12,1	-4,8
	5	17,6	24,1	37,1	7,1	32,9	15,41
Рентабельность продажи, %	1	10,4	16,7	1,2	15,5	18,2	7,8
	2	31,7	37,1	34,9	42,3	29,1	-2,6
	3	0,6	3,3	9,4	0,3	16,1	15,5
	4	-7,9	0,0	10,8	-14,8	-19,4	-11,5
	5	14,9	19,4	27,0	6,6	24,8	9,9

Источник: составлено автором по данным формы № 13-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства»

Несоблюдение технологии производства, качество кормов и нормы кормления животных, породный состав продуктивного стада, высокие и необоснованные затраты на обеспечение технологического процесса являются основными, среди множества факторов, которые показывают неэффективность бизнес-процесса, выражающийся в высоких показателях себестоимости и убытка по виду деятельности.

Далее, установим влияние существенных затрат на прибыль организации, что позволит выбрать необходимый вариант управления затратами в рамках бизнес-процесса. Для этого необходимо воспользоваться данными по



релевантным или дифференцированным затратам (поступлениям), величина которых изменяется в рамках предполагаемых вариантов решений. На основе данного подхода можно получить любую зависимость затрат от объема выпуска продукции, которая наиболее точно описывает фактические данные, соответственно его применение распространяется на любой вариант изменения переменных затрат. Однако, необходимо учитывать и влияние факторов случайного характера.

Для изучения воздействия одного или нескольких независимых факторов  $X_1, X_2, \dots, X_p$  на зависимую переменную  $Y$  применим метод регрессионного анализа. В основе регрессионного анализа используются данные таблицы 2.6, из которой выделены затраты, составляющие более 11 % в общей структуре и определено влияние каждого показателя на прибыль. Такой анализ может выявить определённые параметры взаимосвязи переменных (затрат на производство).

В формуле  $Y(x)$  представляется зависимость чистой прибыли организации от затрат на производство.

$$Y = 0,90 x_1 + 0,96 x_2 + 0,50x_3 - 2457,49, \quad (2.1)$$

где,  $Y$  – чистая прибыль сельскохозяйственной организации, тыс. руб.

$x_1$  – затраты на оплату труда с отчислениями, тыс. руб.

$x_2$  – материальные затраты (корма), тыс. руб.

$x_3$  – содержание основных средств, тыс. руб.

Анализ выявил зависимость на прибыль от значений затрат по оплате труда, материальных затрат на корма и содержание основных средств. Влияние демонстрирует, что на каждую 1000 тыс. руб. увеличения суммы затрат на покупные корма дает прирост прибыли на 0,96 тыс. руб. ( $x_2$ ). Фактическая зависимость прибыли от затрат на производство в разрезе исследуемых пяти агропредприятий представлена в таблице 2.4.

Таблица 2.4 – Результаты анализа данных исследования

Модель	Хозяйство				
	№ 1	№ 2	№ 3	№ 4	№ 5
Уравнение регрессии зависимости прибыли от величины затрат	Прибыль = 25456 + 8,76 оплата труда - 2,20 материальные - 1,99 содержание ос	Прибыль = - 94889 + 3,82 оплата труда + 1,26 материальные + 1,09 содержание ос	Прибыль = 46170 - 2,00 оплата труда + 0,260 материальные + 0,961 содержание ос	Прибыль = 2288 - 4,82 оплата труда + 2,15 материальные - 2,12 содержание ос	Прибыль = 31518 + 1,04 оплата труда - 1,36 материальные + 0,310 содержание ос
Теснота связи, %	75,1	96,2	99,7	99,1	73,2
Значимость связи	6,03	50,10	111,36	230,47	5,46
Уравнение регрессии зависимости прибыли от выручки	Прибыль = - 12466 + 0,504 Выручка	Прибыль = 17834 + 0,267 Выручка	-	Прибыль = - 4191 + 0,525 Выручка	Прибыль = - 18906 + 0,467 Выручка
Теснота связи, %	94,5	55,2	-	66,5	62,8
Значимость связи	136,6	9,86	-	15,87	13,52

Данный методический подход был использован при исследовании 100 агропредприятий по виду экономической деятельности 01.41 «Разведение молочного крупного рогатого скота, производство сырого молока» Нижегородской области. Проведенное исследование выявило положительную тенденцию влияния материальных затрат (корма) на прибыль.

Исследование позволяет сделать следующие выводы:

- модель представляет собой прогноз (зависимости) прибыли в организации от веса затрат и от выручки;
- полученная величина позволяет составить прогноз (на будущие временные периоды) получения и изменения чистой прибыли организации.

Структура затрат постоянно изменяется, чем и обуславливается сила воздействия каждого из показателей затрат на производство на сумму прибыли, что демонстрируют данные таблицы 2.5.

Результаты представленной методики демонстрируют важность оценки структуры затрат, где наибольшее влияние оказывают материальные затраты

на корма, и в частности, следует отметить, что полученные результаты анализа указывают на необходимость сосредоточения внимания на контроле статьи затрат «Корма», которая в общей структуре затрат занимает наибольшую долю.

Таблица 2.5 – Сравнительная характеристика коэффициентов линейного уравнения регрессии

Наименование организации	Сумма затрат, тыс. руб.	Затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды	Затраты на корма	Затраты на содержание основных средств
Хозяйство № 1	25456	8,76	-2,20	-1,99
Хозяйство № 2	94889	3,82	1,26	1,09
Хозяйство № 3	46170	-2,00	0,260	0,961
Хозяйство № 4	2288	-4,82	2,15	2,12
Хозяйство № 5	31518	1,04	-1,36	0,310

Современный подход к контролю затрат бизнес-процесса «Производство» предполагает изучение не только их состава и структуры, влияния на прибыль, но и взаимосвязи внутренних учетных и контрольных систем. Последнее осуществляется посредством внутреннего контроля. Грамотно организованная и непрерывно функционирующая система внутреннего контроля имеет возможность влиять на продуктивность, результативность и эффективность бизнес-процесса.

Средства контроля обеспечивают соблюдение требований законодательства, устанавливают и предотвращают возможные отклонения от утвержденных правил и процедур, определяют целесообразность и экономичность использования ресурсов и эффективность понесенных затрат. Их состав не ограничен и может включать следующий инструментарий: инвентаризацию основного стада поголовья молочного направления, организацию зоотехнического учета, планового оборота стада, составление технологических карт производства молока, формирование графиков документооборота, описание методики учета и структуры себестоимости продукции молочного скотовод-

ства, процедуры контроля со стороны зоотехника (по расходу кормов) и главного бухгалтера, анализ производства и движения готовой продукции. Выбор конкретного инструмента обуславливается особенностями деятельности экономического субъекта и среды, в которой она осуществляется.

В последнее время были созданы условия, обеспечивающие рост объемов производства продукции для потребления внутри страны, но в полной мере они не позволили полностью вывести производство на стабильный уровень.

Нижегородская область характеризуется развитым молочным скотоводством, где основной объем по производству молока приходится на сельскохозяйственные организации. Темпы роста производства продукции молочного скотоводства по Нижегородской области и отдельных сельхозтоваропроизводителей, имеют положительную динамику и поддерживаются государственными программами, которые рассматриваются как гаранты устойчивого развития производства продукции молочного скотоводства как минимум на ближайшие пять лет.

Нами было определено, что сельскохозяйственные организации Нижегородской области занимаются многоотраслевой деятельностью, в структуре которых преобладает производство и реализация продукции растениеводства и животноводства, при этом объем продукции распределяется в объемах 43% и 57 %, последняя на животноводство, установлена динамика наращивания объемов производства молока в отдельных категориях хозяйств.

При оценке молочного производства весьма важным является исследование состава и структуры затрат, где около половины приходится на корма покупные и собственного производства. Как показала аналитическая практика в сложившихся условиях хозяйствования, именно затраты определяют производственную стратегию, оказывая более значимое влияние на величину прибыли хозяйствующего субъекта. Вместе с тем необходимо проводить контрольные мероприятия, которые способствуют формированию необходимой системы контроля за расходованием затраченных денежных средств, тем

самым исключая необоснованный их перерасход и повышая результаты финансово-хозяйственной деятельности любого хозяйствующего субъекта.

Согласованная процедура, как одно из направлений развития аудиторской практики, ориентирована на решение индивидуальных задач клиента. Это требует выполнения процедур аудиторского характера, которые должны базироваться на изучении систем учета и внутреннего контроля хозяйствующего субъекта.

## **2.2 Оценка организации учета и внутреннего контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства**

Развитие учетно-аналитической и контрольной систем может осуществляться посредством решения следующих конкретных задач, стоящих перед хозяйствующими субъектами:

1) определением роли и места затрат в бизнес-процессе «Производство» в целях обоснования важности при разработке рекомендаций по совершенствованию систем учета и контроля;

2) созданием системы контроля, которая обеспечивала бы не только решение управленческих задач, но и контроль эффективности бизнес-процессов и его элементов. Это требует последовательного пересмотра существующих методик проверки, в частности, ее приемов и процедур.

Важным направлением внутреннего контроля является проведение мониторинга за расходованием ресурсов молочного скотоводства, в числе которых наибольшую часть составляют затраты на корма. Последние, при отсутствии надлежащей системы учета и контроля, подвержены необоснованному перерасходу, что влияет на значения показателей продуктивности, результативности и экономичности. В ходе проверки целесообразно использовать критерии, позволяющие измерить эффективность бизнес-процесса «Производство»;

3) оценкой целесообразности и обоснованности затрат на производство

в целях разработки методического подхода и практических рекомендаций по их рациональному и экономному использованию. В дальнейшем, при принятии управленческих решений, отчет аудитора по критериям оценки эффективности бизнес-процесса «Производство» продукции можно рассматривать как более полные и точные данные о конкретных результатах использования ресурсов, основание для выполнения условий получения государственных субсидий на развитие производства и возмещения части затрат.

Определение путей и перспектив развития аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства в настоящих условиях невозможно без изучения базовых основ и сложившейся практики учета затрат.

Развитие нового направления аудита происходит в тесной взаимосвязи с традиционным его пониманием. Современные условия хозяйствования диктуют потребность не только в отражении действий и событий, происходящих во внутренней среде клиента и его бизнес-процессов, но и их контроля с позиции установленных норм и нормативов, что в последующем позволяет принимать необходимые управленческие решения. Последнее способствует развитию традиционных подходов аудита (рисунок 2.10).

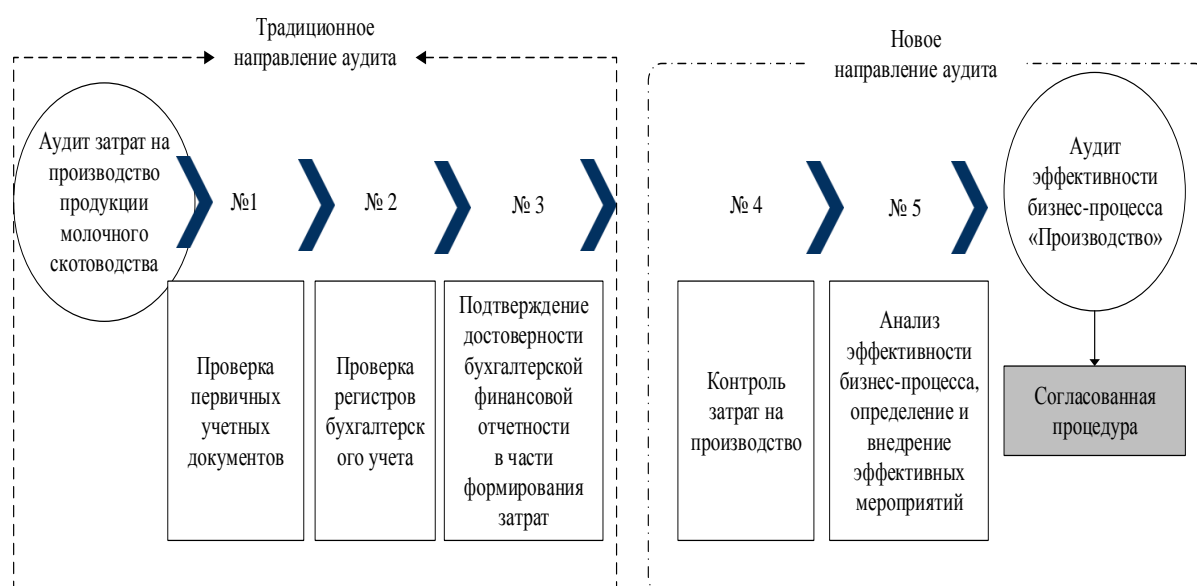


Рисунок 2.10 – Расширение методики аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства

Следует отметить, что анализ эффективности бизнес-процесса, определение и внедрение эффективных мероприятий в соответствии с законодательством РФ это прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги, а в соответствии с МСА – это консалтинг. То есть, нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности в РФ, а также международные стандарты аудита в отношении оказания услуги по анализу эффективности бизнес-процесса, такого подхода не предусматривают. С нашей точки зрения, в рамках МССУ 4400, определяющим предметом согласованной процедуры по отдельным видам операций или правомерности расходов, произведенных по программам финансирования, рекомендовать проверку учета затрат, оценку их эффективности и разработку предложений по их оптимизации осуществлять комплексно, именно в рамках согласованной процедуры. По нашему мнению, не целесообразно разрывать аудит и разработку рекомендаций на его основе.

Мы можем отдельно от общего аудита оценить затраты с помощью согласованной процедуры, которая выполняется на основании заключенного договора между сельскохозяйственной организацией, аудиторской организацией и заинтересованной стороной. По результатам выполнения задания заказчику услуги выдается отчет аудитора.

С учетом современных тенденций развития аграрного производства и характера принятия управленческих решений становится очевидным, что проверки только учетной информации уже недостаточно для оценки затрат на производство. Формированию целостного образа бизнес-процесса «Производство» предшествует определение факторов, условий и организации процесса производства продукции (рисунок 2.11).

Анализ условий бизнес-процесса «Производство» продукции необходим не только клиенту, но и пользователям этой информации.

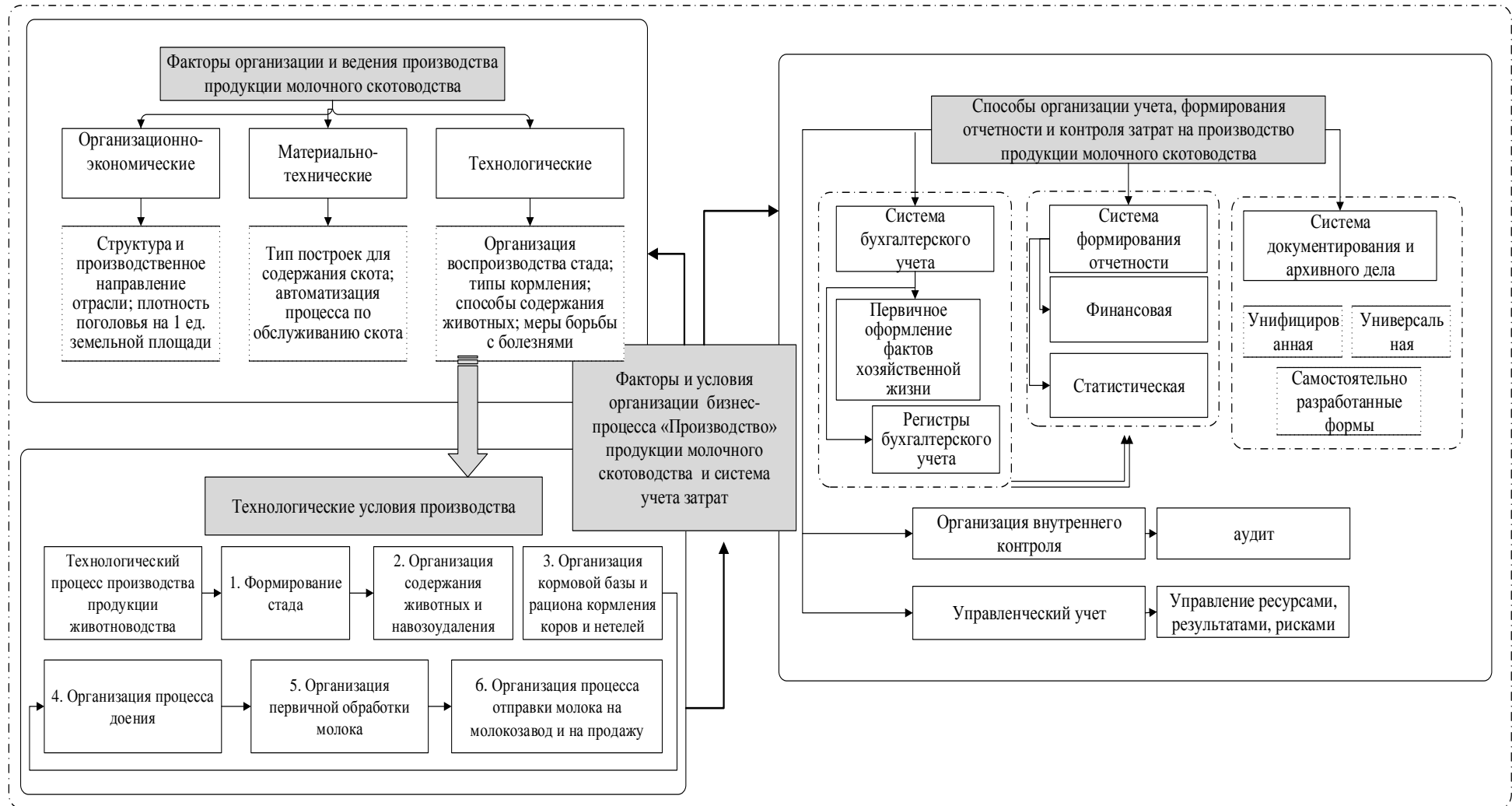


Рисунок 2.11– Укрупненная схема условий и факторов организации бизнес-процесса «Производство» продукции и системы учета затрат



Системы бухгалтерского учета и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства представляют собой совокупность способов и приемов первичного отражения, стоимостного измерения, итогового обобщения информации и ее мониторинга. От функционирования данных систем зависят результаты бизнес-процесса «Производство» продукции в целом.

Традиционно, в сельскохозяйственных организациях, применяется система бухгалтерского учета, базирующаяся на нормах российского законодательства с использованием схемы документооборота. В совокупности учетные процедуры формируют информационно-аналитическую базу выполнения согласованной процедуры.

Сущность традиционного учета затрат состоит в фиксации фактов хозяйственной жизни в специализированных формах первичных учетных документов и заканчивается в представлении показателей в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Исходные данные о затратах на продукцию молочного скотоводства накапливаются в специализированных документах по формам «СП – сельскохозяйственная продукция и сырье», кроме того, применяются документы категории «АПК – организации агропромышленного комплекса», которые характеризуют области их применения. Используемые в бизнес-процессе «Производство» продукции формы первичных учетных документов условно разбиваются по группам, в зависимости от информационной составляющей: материальные затраты, затраты на оплату живого труда, затраты средств труда и финансовые затраты (таблица 2.6) [79].

В процессе внутреннего контроля первичным документам и их содержанию уделяется особое внимание, как источникам информации, отражающим факты хозяйственной жизни, с наибольшей вероятностью обнаружения ошибок и искажений. Чаще всего это учет кормов, которые в общей доле затрат занимают наибольшую часть – 50 и более процентов.

Таблица 2.6 – Состав первичных учетных документов

Группа затрат	Формы первичных документов	Область проверки
1. Материальные затраты	Ведомость учета расхода кормов (ф. № СП – 20) Накладная внутрихозяйственного назначения (ф. № 264 – АПК) Лимитно – заборная ведомость (ф. № 269 – АПК или М-8) Ведомость учета (возврата) инвентаря и хозяйственных принадлежностей (ф. № 422-АПК)	Предпосылки: – в отношении фактов хозяйственной жизни – остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода
2. Затраты на оплату живого труда	Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. № 413 – АПК) Табель учета рабочего времени (ф. № 140 – АПК или Т-13)	
3. Затраты средств труда (амортизация)	Ведомость начисления амортизаций по основным средствам и отчислений в резерв на ремонт основных средств (ф. № 48 – АПК) Ведомость начисления амортизации и отчислений в резерв на ремонт основных средств (без автотранспорта) (ф. № 49 – АПК) Ведомость начисления амортизации по автотранспорту и отчислений в резерв на ремонт (ф. № 50 – АПК)	
4. Финансовые затраты	Бухгалтерские справки (ф. № 8 – АПК) Расчеты бухгалтерии	

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 2.12).

Синтетический учет затрат на производство продукции молочного скотоводства ведется на счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» [57,79]. В дебете счета 20.2 «Животноводство» собираются фактические затраты на производство продукции животноводства, а в кредите – выход продукции по плановой (нормативной) себестоимости. В течение года записи в дебете и кредите счета 20.2. «Животноводство» производятся нарастающими суммами [79].

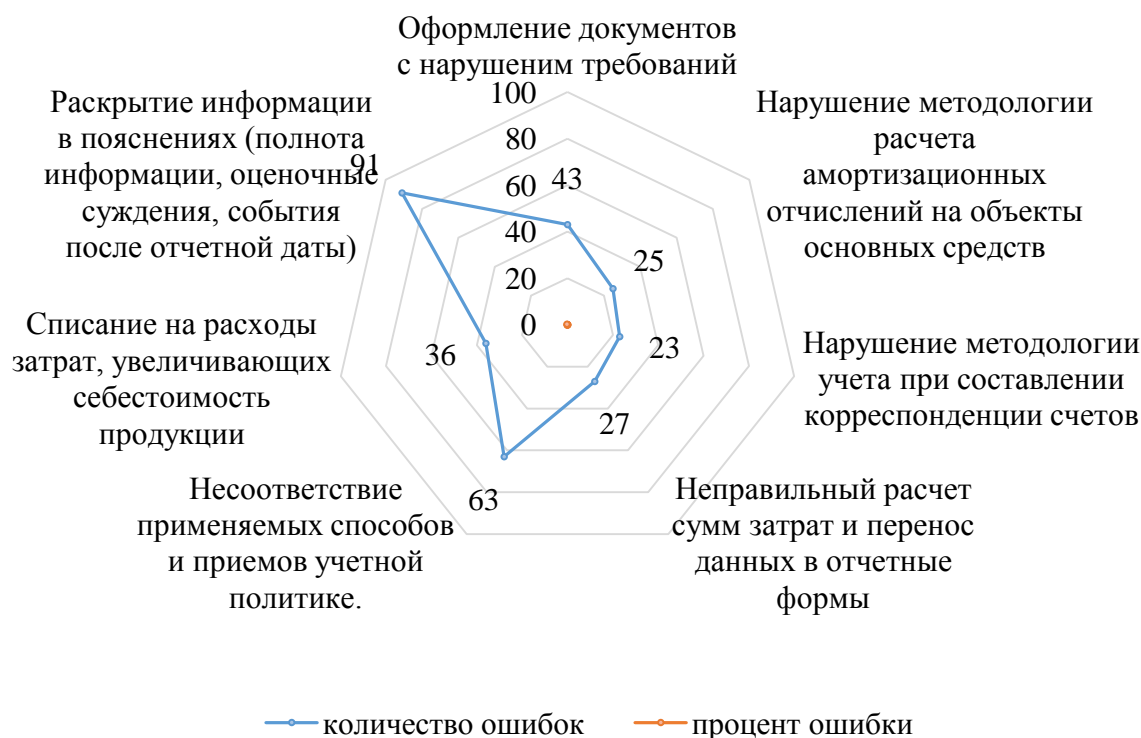


Рисунок 2.12 – Статистика ошибок, встречающихся при проверке затрат на производство продукции молочного скотоводства (308 ошибок на 100 проверяемых объектов) \*

\*Составлено по данным отчетов аудиторов Нижегородской области при проверке агропроизводителей.

В исследуемых организациях объекты учета в молочном скотоводстве соответствуют Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве. Представленная классификация статей отражена в таблице 2.7.

Данные таблицы свидетельствуют о том, что в аграрных формированиях классификация затрат адаптирована под требования хозяйствующих субъектов, детализирована и четко регламентирована. Отметим отсутствие отдельной статьи затрат, связанной с организацией системы внутреннего контроля и аудита, мероприятий по управлению бизнес-процессом «Производство» продукции.

Таблица 2.7 – Классификация калькуляционных статей затрат на производство продукции молочного скотоводства

Калькуляционная статья	Хозяйство				
	1	2	3	4	5
Материальные ресурсы, в том числе					
Корма	Аналитика по видам кормов	Аналитика по видам кормов	Аналитика по видам кормов	Аналитика по видам кормов	Аналитика по видам кормов
Нефтепродукты	Аналитика по видам ГСМ	Аналитика по видам ГСМ	Аналитика по видам ГСМ	Без расшифровки	Без расшифровки
Услуги сторонних организаций	+	+	+	+	+
Оплата труда	Аналитика по категориям служащих	Аналитика по категориям служащих	Аналитика по категориям служащих	+	+
Отчисления на социальные нужды	Аналитика по категориям служащих	Аналитика по категориям служащих	Аналитика по категориям служащих	+	+
Содержание основных средств, в том числе					
Амортизация	+	+	+	+	+
Ремонт	+ ; ГСМ	+	+	+	+
Арендная плата и лизинговые платежи	+	+	-	-	+
Работы и услуги, в том числе					
Грузовой автотранспорт	+	+	+	+	+
Машинно-тракторный парк	+	+	+	+	+
Электроэнергия	+	+	+	+	+
Прочие затраты	Страхование Налоги и сборы	Страхование Налоги и сборы	Страхование Налоги и сборы	Без расшифровки	Без расшифровки
Прочие производственные затраты	Биопрепараты и медикаменты	Биопрепараты и медикаменты, осеменение, подстилка	Биопрепараты и медикаменты, осеменение	Биопрепараты и медикаменты	Биопрепараты и медикаменты
Затраты на организацию производства и управления	+	+	+	+	+
Затраты на организацию систем внутреннего контроля и аудита	-	-	-	-	-

Основным регистром аналитического учета, при сложившейся практике учета затрат при ручном способе является лицевой счет (производственный отчет) по форме № 83-АПК, при автоматизированной системе обработки данных – ведомость аналитического учета по животноводству. В данных регистрах проверяется информация о затратах на молоко в разрезе каждого аналитического счета. Информация производственных отчетов служит основанием для заполнения учетных регистров (при журнально-ордерной системе учета). Итоговые данные отчета записываются в журнал-ордер № 10- АПК по счету 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» с детализацией по корреспондирующим счетам [79].

Основываясь на проведенных исследованиях установлено, что в большинстве сельскохозяйственных организаций Нижегородской области, учет автоматизирован с применением программы 1 С: версия 8.3. В отдельных структурных подразделениях, например, на молочных фермах, оперативный учет ведется вручную, что создает проблемы для учета количества и качества готовой продукции. В крупных агрохолдингах учет количества и качества автоматизирован с применением программы «1С: Предприятие 8. Управление производственным предприятием».

Если в организации совершается незначительное количество операций, учет может вестись в инвентарной книге, журнале регистрации доходов и расходов по форме № 5–КФХ или журнале-книге учета фактов хозяйственной деятельности по форме № ЖК1-КФХ [79,106].

Далее, анализируется информация о затратах, отражаемая в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности. Исследуемые организации применяют следующие формы отчетности по затратам на производство продукции: отчет о финансовых результатах; пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах; отчет об отраслевых показателях деятельности организаций агропромышленного комплекса; отчет о затратах на основное производство; отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства [79].

Изучению подлежат данные некоторых форм статистического наблюдения, где целенаправленно отражается информация о расходах на производство продукции животноводства по элементам затрат, расходу кормов по видам скота за отчетный период, стоимости отдельных видов материальных ресурсов [79,118,119,120,155]. Для этих целей предусмотрены следующие формы: № 1-предприятие «Основные сведения о деятельности предприятия», № 24-СХ «Сведения о состоянии животноводства» и № 5-З «Сведения о затратах на производство и продажу продукции (товаров, работ, услуг)». Проверки такой информации, как правило, недостаточно для понимания на сколько затраты произведены эффективно и какова отдача на 1 рубль вложенных средств [79].

Таким образом, исследование учетных систем показало, что пользователям предоставляется информация о затратах только в рамках специализированных форм бухгалтерской (финансовой) и статистической отчетности. На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что для получения большего объема информации необходимо совершенствовать существующие отчетные формы, где целесообразно открывать необходимое количество пояснений в разрезе показателей, строк, граф и реквизитов. Их количество в каждом хозяйствующем субъекте будет определять исходя из специфики его деятельности.

Важным методическим аспектом выполнения согласованной процедуры является формирование информационно-аналитической базы на основе традиционной информации и раскрытием дополнительной, которая характеризует бизнес-процесс «Производство» продукции. Данную процедуру целесообразно выполнять по следующим направлениям:

- оценка эффективности бизнес-процесса с выделением критериев оценки, позволяющих измерить и оценить экономию или перерасход ресурсов;

- анализ установленных в организации нормативов по видам затрат и полученных отклонений (приложение Г);
- оценка эффективности бизнес-процесса в целом;
- контроль рисков, влияющих на организацию бухгалтерского учета, данные бухгалтерской (финансовой) отчетности и бизнес-процесс «Производство» продукции;
- установление полноты раскрытия информации об учетной политике в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности и соблюдение последовательности ее применения;
- раскрытие оценочных суждений хозяйствующего субъекта (в отношении активов, обязательств организации, созданных резервов, сроков полезного использования основных средств, способов начисления амортизации, применяемых способов учета затрат на производство, выбор учета общехозяйственных расходов);
- раскрытие событий после отчетной даты (остатков производственных запасов, полнота раскрытия информации о реальной задолженности, фактов хозяйственной жизни, связанных с нарушением принципа непрерывности его деятельности, результаты проведенной инвентаризации).

Исследование теоретических основ организации бизнес-процесса «Производство» продукции показало, что на практике его построение и функционирование зависит от разных факторов, среди них масштабы производства, технологические условия, трудовой и ресурсный потенциал, организация и ведение учета, система контроля. По нашему мнению, природные и экономические особенности молочного производства, ресурсная нестабильность обуславливают необходимость установления контроля данного вида деятельности. В качестве доказательств приведем ряд аргументов:

- а) ресурсы, вложенные в производство, должны приносить максимальный эффект, но часто производство при заданных ресурсах работает неэф-

фективно. Потенциал отдачи составляет примерно 50 % (расчеты в таблице 3.20, п. 3.2 диссертации);

б) для поддержания условия непрерывности производства, и соответственно, соблюдения качества выпускаемой продукции необходим временной период, выражающийся в обновлении дойного стада. Это отдельный вопрос зоотехнического контроля, не рассматриваемый нами в исследовании. Но с позиции аудита необходим контроль затрат на проведение зооветеринарных мероприятий;

в) рост цен на ресурсы бизнес-процесса оказывает значительное влияние на себестоимость молока. Из-за высоких затрат и низких доходов хозяйство теряет свою конкурентоспособность. При данных условиях организациям приходится перестраивать технологические условия, в том числе изменять кормовой рацион, искать альтернативных поставщиков ресурсов, внедрять мероприятия по экономичному использованию ресурсов и контролю за расходованием ресурсов, повышать качество выпускаемой продукции, что выражается в потере времени, росте дополнительных затрат.

Контроль и анализ затрат на производство может осуществляться посредством других систем: внутреннего аудита, управленческого учета. При этом, чем выше степень детализации, тем выше уровень управления, который обеспечивается анализом и оценкой представленных данных, как за текущий период, так и в сопоставлении со смежными периодами (таблица 2.8).

Принимать определенные управленческие решения можно, основываясь на данных системы внутреннего контроля (далее – СВК) (таблица 2.9).

Инструментарий внутреннего контроля намного шире чем у бухгалтерского учета. В рамках функционирования СВК изучается деятельность, как всей организации, так и ее отдельных бизнес-процессов. При этом применяются простые методы исследования, такие как опрос персонала, так и сложные методы экономического и статистического анализа.



Таблица 2.8 – Задачи управления затратами на производство по уровням контроля

Задача контроля	Система контроля			
	Бухгалтерский учет	Внутренний контроль	Управленческий учет	Внутренний аудит
Оценка эффективности бизнес-процесса	Систематизация финансовой информации. Составление форм бухгалтерской и статистической отчетности	Арифметический контроль показателей, аналитическая оценка эффективности и целесообразности произведенных затрат, мониторинг значений. Приобретение аналитических компетенций	Анализ эффективности использования ресурсов, анализ динамики показателей, выявление отклонений. Контроль плановых показателей. Контроль цен, объемов производства, финансовых показателей	Контроль выполнения задачи. Получение реального экономического и производственного эффекта от использования ресурсов. Контроль достижения целей организации. Оценка рисков деятельности организации
Координация учетных процессов	Соблюдение порядка и правил учета затрат на производство. Следование требованиям существующего законодательства	Оценка и контроль эффективности работы системы бухгалтерского учета и формирования отчетности. Контроль цикла учетных процедур. Контроль фактов мошенничества и несоблюдения требований законодательства	Систематизация и обобщение информации о результатах деятельности структурных подразделений, мониторинг, разработка мероприятий по повышению ответственности персонала. Контроль оборота информации	Контроль выполнения задач бухгалтерским учетом и системой внутреннего контроля. Мониторинг адекватности работы систем. Повышение эффективности работы производственного и административно-управленческого персонала организации. Контроль мошенничества
Сопровождение и реализация производственных процессов	Соблюдение порядка и правил учета ресурсов в производстве	Контроль технологии производства, изучение и внедрение передовых эффективных способов производства (например, питательный рацион кормов животных, машинные технологии)	Организация и координация работы производственного участка. Контроль соблюдения существующей технологии (точности). Оперативный контроль процесса производства, выявление и устранение недостатков в работе. Планирование процессов и результатов	Проведение проверки и обеспечение нормальных условий работы. Разработка мероприятий по совершенствованию производственных процессов
Использование новых технологий производства	Изучение научной, учебной, методической и справочной литературы	Оценка технологических условий производства, выявление непроизводительных мест в производстве, разработка мероприятий по их устранению. Повышение управленческой и экономической грамотности руководителей и специалистов в условиях технологической и цифровой трансформации	Применение «проверенного» (рабочего) способа производства. Обеспечение информацией об актуальных технологиях и технике.	Контроль выполнения задачи. Рекомендации по внедрению актуальных цифровых технологий в бизнес-процесс и систему управления этим процессом

Встроенная система контроля представляет собой наблюдение за фактами хозяйственной жизни организации в отношении затрат и оценку их на соответствие целям организации.

Таблица 2.9 – Характеристика элементов внутреннего контроля

Основные функции, выполняемые элементами СВК	Контрольная среда	Оценка рисков	Процедуры внутреннего контроля	Информация и коммуникация	Контрольные процедуры	Мониторинг
Общее понимание внутреннего контроля и бухгалтерского учета, регламентация основных элементов СВК	x					
Выявление и анализ рисков		x				
Процедуры минимизации рисков			x			
Хранение и распространение информации				x		x
Определение эффективности и результативности элементов контроля					x	x
Ориентация на достижение целей организации	x	x	x	x	x	x
Получение достаточной уверенности в эффективности и результативности деятельности организации	x	x	x	x	x	x
Составление и оформление документации	x	x	x	x	x	x

Задачи СВК сопоставимы с задачами, стоящими перед согласованной процедурой по проверке учета и их оценки в рамках бизнес-процесса «Производство» продукции, а также включает процедуры по оценке возможных рисков, обусловленных спецификой деятельности и предупреждения возможных негативных последствий.

Оценке рисков предшествует описание бизнес-процесса и изучение среды клиента. Описание риска в системе внутреннего контроля включает: указание на потенциальные внутренние и внешние неблагоприятные события, предшествующие риску; причину и вероятность возникновения риска; возможные последствия и их оценка. Для оценки рисков бизнес-процесса «Производство продукции молочного скотоводства» целесообразно проведе-

ние SWOT-анализа, исходя из четырех категорий (таблица 2.10). Анализ дополнит представление о том, какие цели достижимы, и что грозит организации.

Таблица 2.10 – SWOT-анализ для оценки внутренних рисков бизнес-процесса системой внутреннего контроля

<i><b>Сильные стороны</b></i>	<i><b>Возможности</b></i>
1. Внедрение новых технологий для производства 2. Высокий производственный потенциал 3. Электронная система учета и отчетности 4. Операционная эффективность внутреннего контроля	1. Возможность расширения ассортимента 2. Развитие рынка онлайн-продаж 3. Обучение персонала 4. Разработка новой стратегия привлечения клиентов, поставщиков 5. Расширение объемов производства за счет Национальных программ и государственной поддержки 6. Модернизация технологической базы производственного бизнес-процесса
<i><b>Слабые стороны</b></i>	<i><b>Угрозы</b></i>
1. Недостаточность собственных ресурсов для пополнения оборотных активов / ограниченность оборотных средств 2. Низкая оборачиваемость запасов 3. Недобросовестность персонала 4. Возникновение злоупотреблений персоналом субъекта 5. Высокая затратноёмкость продукции 6. Неэкономное использование ресурсов	1. Увеличение себестоимости продукции за счет роста цен на ресурсы 2. Сокращение объемов производства / недостаточные масштабы 3. Усиление контроля к качеству продукции 4. Отсутствие структуры внутреннего контроля, внутреннего аудита 5. Нарушение принципа непрерывности деятельности

В зависимости от рисков, которые могут сопровождать бизнес-процесс «Производство» продукции, дополним их перечень по следующим критериям:

А) Производственные: незапланированный простой оборудования, простой оборудования в связи с плановыми ремонтными работами, несвоевременность поставки материалов, что может вызвать перебои в процессе производства, падеж животных, что снизит продуктивность и объемы производства, отклонения от технологии производства, вероятность потери непрерывности деятельности, низкий уровень квалификации производственного персонала, дефицит производственных ресурсов, возможность потери конку-

рентоспособности продукции, ограниченность производственных мощностей, необоснованный выбор технологии производства;

Б) Экономические: повышение уровня цен на приобретаемые ресурсы, повышение уровня инфляции, и как следствие, рост стоимости покупаемых ресурсов, увеличение ставок по коммерческим кредитам;

В) Финансовые: незапланированные налоговые и другие проверки, невыполнение договорных условий партнерами, значительные убытки от основной деятельности, наличие высокой кредиторской задолженности и вероятность ее непогашения в установленный срок, необоснованно высокие производственные затраты;

Г) Экологические: нанесение ущерба окружающей среде.

Формирование информации по представленным выше показателям и данным несомненно сделает бухгалтерскую (финансовую) отчетность информативной, позволит определять достоинства и проблемные зоны в деятельности хозяйствующего субъекта, обеспечит возможностью сконцентрировать внимание и действия на конкретных значениях.

В последнее время СВК показала свою работоспособность и необходимость для повышения эффективности деятельности клиента. Исследование вопросов внутреннего контроля и развитие его методики являются предметом изучения таких авторов как: Н. Г. Белов [15], И. Н. Богатая [17,19], Г. С. Клычова [51], Т. И. Кисилевич [46], С. В. Козменкова [60], М. В. Мельник [101], С. Р. Концевая [63], Г. Я. Остаев [123], М. Ф. Сафонова [143], Ю. И. Сигидов [147].

Как отмечает М. В. Мельник «... аудиторы все в большей мере уделяют внимание оценке СВК на предварительной стадии проведения аудиторской проверки. Именно с учетом реального ее состояния составляется план и программа внешней аудиторской проверки с ориентацией на те факты жизнедеятельности организации, по которым в меньшей мере был обеспечен внутренний контроль...» [101].

Изучая эти и другие вопросы, мы пришли к выводу, что цель контроля

сводится не только к проверке функционирования систем бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и к оценке достижения целей деятельности клиента, а также эффективности его бизнес-процессов.

При оценке СВК нами предложено дополнительно к тестированию учетных систем и законности совершения фактов хозяйственной жизни, оценивать эффективность бизнес-процесса, что будет соответствовать задачам выполнения согласованной процедуры (рисунок 2.13) [81].

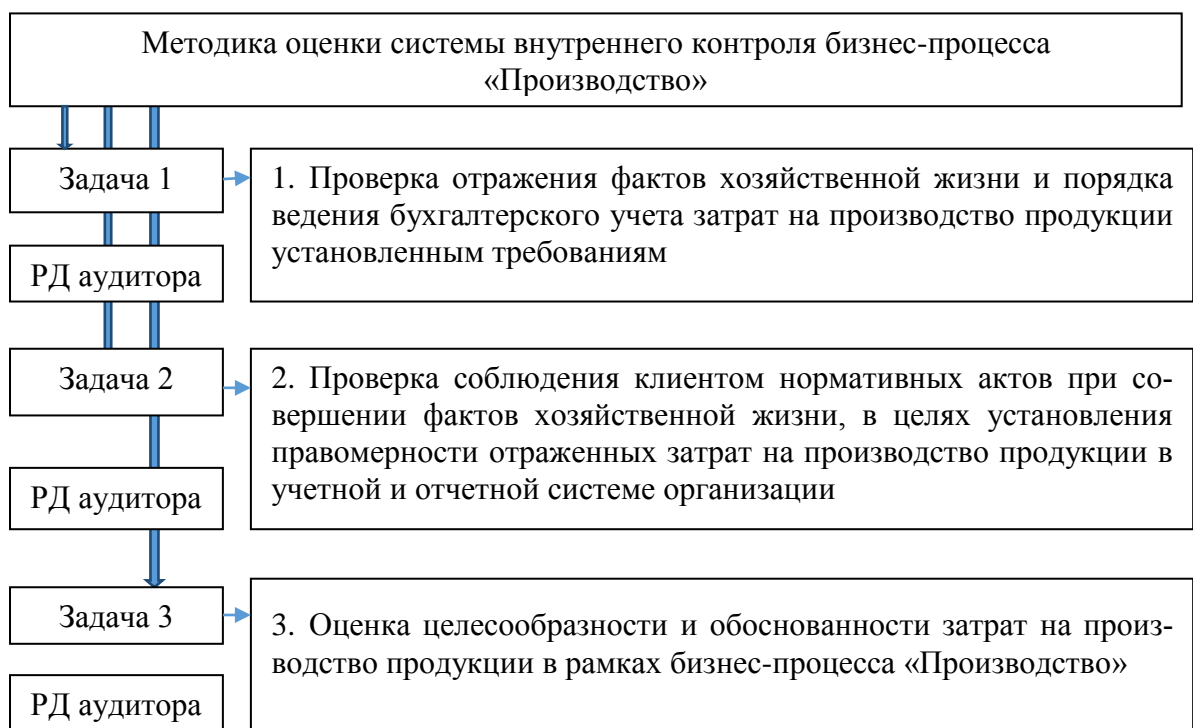


Рисунок 2.13 – Методика анализа и оценки СВК бизнес-процесса «Производство»

Преимущество предлагаемой методики оценки СВК, заключается в возможности выражения показателей в количественной оценке, что позволяет проводить их сравнительный анализ. Более того, оценка методики в формате рейтинга дает возможность заинтересованным пользователям легко воспринимать результаты контроля [81].

Для того, чтобы определить эффективность системы внутреннего контроля клиента, предлагается проводить его оценку по двум направлениям:

тестирование СВК в разрезе задач согласованной процедуры и присвоения ей рейтинга ( $S_n$ ) (таблица 2.11) [81].

Расчет баллов по критерию 1 «Оценка системы бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности» осуществляется по формуле [81]:

$$S_{1i} = \sum_i Y_{1,2,3}, \quad (2.2.)$$

где:

$S_{1i}$  – общее количество баллов, полученных по 1-му критерию, в результате оценки по показателям критерия «Оценка системы бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности»;

$Y_i$  – количество баллов по уровням, по группе показателей 1-го критерия.

Таблица 2.11 – Регламент оценки уровня существующей системы внутреннего контроля хозяйствующего субъекта\*

Критерий	Уровень (в зависимости от значения показателя), балл		
	Уровень = 1	Уровень = 2	Уровень = 3
	Низкий	Средний	Высокий
1	2	3	4
<b>1. Оценка системы бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности</b>			
1.1. Уровень профессионального мастерства главного бухгалтера организации	Низкий	Средний	Высокий
1.2. Количество работников бухгалтерии	До 5 чел.	Свыше 6 человек	Количество человек зависит от масштаба производства, включая элементы автоматизации
1.3. Повышение квалификации работников	Не осуществляется	Проводится раз в три года	Осуществляется постоянно, проводятся внутренние семинары, обмен опытом.
1.4. Наличие и функционирование службы внутреннего контроля в организации; ее соответствие целям, задачам, структуре и масштабам деятельности хозяйствующего субъекта	Отсутствует	Частично	Имеется

## Продолжение таблицы 2.11

1	2	3	4
1.5.Наличие внутренних программ обработки информации	Отсутствует	Установлено сообщение между главными подразделениями организации	К системе подключены все подразделения аудируемого лица. Функционирует отдельная служба
1.6.Распределение ответственности между работниками, принимающими участие в ведении учета, и работниками, отвечающими на внутренний контроль	Отсутствует Формально	Распределены: доведены и соблюдаются руководящими сотрудниками	Да, имеются соответствующие инструкции
1.7.Наличие положения о службе бухгалтерского учета	Отсутствует	Разработан	Разработан и утвержден
1.8. Наличие учетной политики	Отсутствует	Разработана	Разработана и утверждена
1.9.Наличие порядка утверждения рабочих инструкции и указаний (внутренний документ)	Отсутствует	Разработаны	Разработаны и утверждены
1.10.Наличие рабочего плана счетов	Отсутствует	Разработан	Разработан и соответствует деятельности клиента
1.11.Наличие должностных инструкции персонала организации	Отсутствуют	Имеются	Имеются, персонал ознакомлен
1.12.Определение в учетной политике методов учета затрат продукции молочного скотоводства	Не определены	Определены, но не применяются	Определены
1.13.Утверждение форм отчетности внутрихозяйственного подразделения по затратам по обычным видам деятельности	Отсутствуют	Разработаны, но не утверждены	Разработаны и применяются
1.14.Утверждение форм первичных учетных документов по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства	Отсутствуют	Разработаны, но не утверждены	Разработаны и применяются
1.15.Наличие карточек (образцы) подписей ответственных лиц	Отсутствует	Разработаны	Разработаны и применяются
1.16.Наличие отчётности о работе с аудиторскими материалами, внесение соответствующих изменений	Отсутствует	Не всегда Частично	Проводится ежегодно Соответствует рекомендациям

Продолжение таблицы 2.11

1	2	3	4
в учет согласно рекомендаций аудиторов			
1.17. Организация и проведение плановых и внеплановых инвентаризации	Осуществляется раз в три года	Проводится периодически	Проводятся
1.18. Система автоматизации бухгалтерского учета	Ручная система	Смешанная; сочетание ручной с частичных автоматизаций	Полностью автоматизированная система
1.19. Возможность доступа к программе учета	Не используется	Высокая	Низкая
1.20. Соответствие предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности	Не соответствует	Не соответствуют	Соответствуют
1.21. Наличие и отражение информации о показателях бизнес-процесса в пояснениях к бухгалтерской отчетности	Нет	Отражена	Отражена, представлены расчеты показателей
<b>Итого баллов по критерию 1</b>	<b>21</b>	<b>42</b>	<b>63</b>
<b>2. Оценка соблюдения клиентом нормативных актов при совершении ФХЖ</b>			
2.1. Знание нормативного регулирования и бухгалтерского учета	Знания минимальные	Слабое владение	Владение более 60 % персонала
2.2. Степень актуализации нормативной документации в организации	Отсутствует	Проводится систематически, зависит от запросов руководства организации	Осуществляется постоянное обновление через источники сети «Интернет», подписки, участие в семинарах. Создано отдельное структурное подразделение
2.3. Соответствие содержания учетной политики требованиям действующего законодательства	Нет учетной политики	Не соответствует / частичное отражение учетных позиций	Соответствует / указаны все разделы, раскрыта информация
2.4. Обеспеченность работников организации нормативной и специальной литературой	Отсутствует	Есть доступ к электронным системам. Частичное, нерегулярное использование	Обеспеченны. Высокая доля работников, владеющих актуальной информацией
2.5. Соответствие критериев, отраженных в учетной политике, с фактически	Не соответствует	Не соответствует	Соответствует



## Продолжение таблицы 2.11

1	2	3	4
применяемыми в бухгалтерском учете хозяйствующего субъекта			
2.6.Значимость средств вычислительной техники в порядке ведения учета и подготовки отчетности	Универсальная	Адаптированы к условиям данной организации	Разработаны для данной организации
<b>Итого баллов по критерию 2</b>	<b>6</b>	<b>12</b>	<b>18</b>
<b>3. Оценка эффективности бизнес-процесса в части затрат на производство</b>			
3.1.Масштаб организационной деятельности	Малое	Среднее	Крупное
3.2. Вид выпускаемой продукции	Сосредоточено на производстве одного вида продукции	Смешанное производство / производство нескольких видов продукции	Основное производство в сочетании с переработкой. Выпуск нескольких видов готовой продукции
3.3.Объемы производства готовой продукции (за последние 3 года)	Менее 0,5 -1 млн руб.	От 1 – 10 млн. руб.	Свыше 10 млн руб.
3.4.Уровень рентабельности продукции молочного скотоводства, %	от 0,1- 10 %	От 11- 25 %	От 26 и выше
3.5.Финансовый результат от производства продукции молочного скотоводства	Значительные убытки от основной деятельности. Убытки на протяжении ряда лет	Отрицательная величина. Динамика результатов переменная: положительные и отрицательные результаты деятельности	Положительная величина. Прибыль на протяжении ряда лет
3.6.Показатели обеспечения финансирования развития деятельности	Неспособность обеспечить финансирование развития	Значительный рост средней величины расходов на выполнение запланированного объема закупок. Признаки, вызывающие сомнение	Планируемые объемы покупок соответствуют фактически произведенным затратам (соответствуют бизнес-плану развития)
3.7.Величина производственной себестоимости молока (полная)	Высокий уровень затрат на обслуживание бизнес-процесса. Высокий уровень затрат на приобретение производственных ресурсов, необоснованно	Рост показателя производственной себестоимости, что не обусловлено объемами Производства.	Минимизация производственных затрат, связанных с обеспечением процесса производства. Контроль.

## Продолжение таблицы 2.11

1	2	3	4
		Неэкономное использование ресурсов	Приобретение ресурсов с экономией (существенной)
3.8. Отношения с покупателями и заказчиками	Неспособность своевременно погашать задолженность	Наличие высокой задолженности, наблюдается рост	Способность своевременно погашать задолженность. Высокая доля на рынке (в %). Высокие объемы отгруженной продукции
3.9. Получение (погашение) кредитов и займов	Ограничение возможности получения кредитов. Утрата доверия кредиторов. Потеря платежеспособности	Наличие в бухгалтерской отчетности информации о займах и кредитах. Динамика погашения. Суммы составляют менее 30 % активов организации	Показатели заемных средств составляют менее 15 % активов организации
3.10. Значение основных коэффициентов, характеризующих финансовое состояние клиента	Существенное отклонение	Отклонения отмечены, находятся в пределах рекомендуемых значений	Анализ показателей не вызывает сомнения. Низкий уровень заемных средств в структуре имущества организации
3.11. Недостатки в системе внутреннего контроля	Отсутствует	Отмечен низкий уровень контроля	Применяемые средства контроля надежные, соответствуют деятельности
<b>Итого баллов по критерию 3</b>	<b>11</b>	<b>22</b>	<b>33</b>

\*Составлено автором

Расчет баллов по критерию 2 «Оценка соблюдения клиентом нормативных актов при совершении ФХЖ» осуществляется по формуле [81]:

$$S_{2i} = \sum_i Y_{1, 2, 3}, \quad (2.3)$$

где:

$S_2$  – общее количество баллов, полученных по 2-му критерию, в результате оценки по показателям критерия «Оценка соблюдения клиентом нормативных актов при совершении ФХЖ»;

$Y_i$  – количество баллов по уровням по группе показателей 2-го критерия.

Расчет баллов по критерию 3 «Оценка эффективности бизнес-процесса и затрат на производство» осуществляется по формуле [81]:

$$S_{3i} = \sum_i Y_{1,2,3}, \quad (2.4)$$

где:

$S_3$  – общее количество баллов, полученных по 3-му критерию, в результате оценки по показателям критерия «Оценка эффективности бизнес-процесса и затрат на производство»;

$Y_i$  – количество баллов по уровням по группе показателей 3-го критерия.

Использование предложенной шкалы позволяет интерпретировать результаты тестирования в виде рейтинга эффективности СВК клиента. Рейтинг СВК формируется путем интегрального балла оценки каждого критерия ( $S_n$ ).

Рейтинг СВК ( $S_n$ ) определяется по формуле:

$$S_n = S_{1i} + S_{2i} + S_{3i}, \quad (2.5)$$

где:

$S_{1i}$  – общее количество баллов, полученных по 1-му критерию, в результате оценки по показателям критерия «Оценка системы бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности»;

$S_{2i}$  – общее количество баллов, полученных по 2-му критерию, в результате оценки по показателям критерия «Оценка соблюдения аудируемым лицом нормативных актов при совершении ФХЖ»;

$S_{3i}$  – общее количество баллов, полученных по 3-му критерию, в результате оценки по показателям критерия «Оценка эффективности бизнес-процесса и затрат на производство».

Для оценки эффективности СВК и присвоения ему рейтинга целесообразно использовать условную шкалу от единицы до трех (таблица 2.12).

Таблица 2.12 – Рейтинг эффективности системы внутреннего контроля

Рейтинг СВК (Sn)	Характеристика	Сумма баллов
«Единица»	Полное или частичное отсутствие контроля	$\geq 38$
«Два»	Система разработана, но ее применение не эффективно	от 39 до 76
«Три»	Система достаточно разработана, работает эффективно	77 и $\leq$

При этом рейтинг СВК «Единица» означает полное или частичное отсутствие контроля, то есть система внутреннего контроля не работает, достижение задач управления невозможно. Такая ситуация требует повышенного внимания руководства клиента, полное или частичное изменение отношение к функциям и возможностям системы, исполнения рекомендаций аудитора [81].

Рейтинг СВК «Два» означает, что система внутреннего контроля должным образом разработана, но ее применение не эффективно. Частичное применение может оказать негативное влияние на решение различных проблем, связанных с организацией управления и деятельностью бизнес-процесса. Такая оценка требует незамедлительных действий со стороны руководства клиента, формирования и исполнения плана по устранению выявленных замечаний в течение короткого периода времени (в течение 3-х месяцев) [81].

Рейтинг СВК «Три» означает, что система внутреннего контроля в достаточной степени разработана и работает эффективно [81].

Предложенная методика, включающая оценку эффективности бизнес-процесса «Производство» продукции, может применяться, как в рамках общего аудита и являться частью оценки непрерывности деятельности, так и в качестве отдельной согласованной процедуры, которая заказывается хозяйствующим субъектом для осуществления бизнес-планирования, получения субсидий, принятия управленческих решений [81].

В ходе исследования были проанализированы учетные системы выбранных нами сельскохозяйственных организаций по категориям: малые, средние и крупные (критерии – численность и совокупный годовой доход).

В результате были установлены ряд искажений, возникающих:

- на уровне первичных учетных документов, при оценке, измерении, переносе данных, подписи, пропуске ФХЖ;
- на уровне остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода, выраженные в неправильных подсчетах на счетах и при переносе данных их регистров учета в Главную книгу (приложение Д).

Данный факт не позволяет обеспечить надлежащий контроль за своевременным, точным, полным отражением фактов хозяйственной жизни в системе учета клиента, в том числе и затрат, что не позволяет в дальнейшем оценить эффективность бизнес-процесса «Производство». Такой вывод определил необходимость создания классификации учетных ошибок и искажений, без выявления причин их возникновения, на базе критериев – предпосылок подготовки и их влияние на формирование затрат. Подробно результаты проведенного исследования опубликованы нами в статье «Взаимосвязь предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности и типичных искажений учетной и отчетной информации» [76].

Для определения эффективности построения и функционирования СВК нами были проведены исследования в хозяйствующих субъектах Нижегородской области. С этой целью в организации был направлен Лист-опросник, представленный в таблице 2.13. Ответы на поставленные в тесте вопросы частично были получены по электронной почте, по телефону и личном посещении организаций.

Проводя оценку состояния системы внутреннего контроля в исследуемых организациях установлено, что ключевыми проблемами являются:

- в случае частичной или полной автоматизации учетных работ функции внутреннего контроля выполняют главный бухгалтер, его заместитель или ревизор;
- установленные задачи внутреннего контроля, решаемые главным бухгалтером или его заместителем в сочетании с учетными функциями, как

правило, охватывают аспекты ревизии и защиты имущественных интересов организации, а координацию финансово-хозяйственной деятельности, исследование финансовой или управленческой информации осуществляет экономист, главный бухгалтер, или сам руководитель;

– в малых формах хозяйствования или в случае индивидуального предпринимательства, функции внутреннего контроля трансформируются в самоконтроль осуществляемых операций.

Таблица 2.13 – Результаты опроса хозяйствующих субъектов Нижегородской области

Критерий	Уровень			По масштабу производства *		
	Низкий	Средний	Высокий	Крупные	Средние	Малые
1. Оценка системы бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности	<b>13</b>	<b>31</b>	<b>41</b>	43	24	18
<i>В том числе по масштабу производства</i>						
<i>Малые</i>	13	5	-			
<i>Средние</i>	-	15	9			
<i>Крупные</i>	-	11	32			
2. Оценка соблюдения клиентом нормативных актов при совершении ФХЖ	<b>13</b>	<b>31</b>	<b>41</b>			
<i>В том числе по масштабу производства</i>						
<i>Малые</i>	13	5	-			
<i>Средние</i>	-	15	9			
<i>Крупные</i>	-	11	32			
3. Оценка эффективности бизнес-процесса и затрат на производство	<b>34</b>	<b>16</b>	<b>35</b>			
<i>В том числе по масштабу производства</i>						
<i>Малые</i>	17	1	-			
<i>Средние</i>	17	4	3			
<i>Крупные</i>	-	11	32			
Итого организаций	х	х	х	85		
Количество баллов (по результатам опроса)	≥ 38	от 39 до 76	77 и ≥	х		
Рейтинг организации	«1»	«2»	«3»	х		
Количество организаций в группе	13	42	30	85		

\*Примечание: крупные – численность работников свыше 250 чел., объем выручки свыше 200 млн руб., средние – численность работников от 101 до 250 чел., объем выручки до 150 млн руб., микро- и малые – численность работников от 15 человек до 100 чел., объем выручки до 10 млн руб.

С позиции поставленных задач функционал СВК может быть представлен как выявление рисков организации и их последующей оценки (или мониторинга) в специально созданных документах.

Предложенная нами оценка системы внутреннего контроля, ориентирована на изучение следующих аспектов: оценку системы бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности; проверку соблюдения хозяйствующим субъектом нормативных актов при совершении фактов жизнедеятельности и анализ бизнес-процесса в части затрат на производство. Эффективность СВК оценивается по сумме баллов, полученных по результатам анализа трех критериев.

Проведенное исследование по изучению вопросов, связанных с организацией бухгалтерского учета и внутреннего контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства, показывает, что управление и непрерывный мониторинг операций такого характера невозможен без совершенствования названных систем. Удовлетворительная структура внутреннего контроля уменьшает вероятность ошибок и нарушений, то есть минимизирует риск неэффективности средств контроля, и аудитор может сократить объем выполняемых процедур. Что касается штатных подразделений (отдельных структурных единиц) внутреннего контроля, то их формирование входит в компетенцию руководителя клиента. Мы не видим практического смысла в создании службы внутреннего контроля в организациях с небольшими производственными показателями и малым количеством учетных процессов, поскольку возможности аутсорсинга и косорсинга позволяют решать задачи подобного рода.

### **2.3 Документирование аудиторских процедур**

Формированию целостного образа о деятельности клиента и результатов его деятельности предшествует сбор информации и ее систематизация в рабочих документах аудитора. Процесс аналитической обработки данных хо-

зяйствующего субъекта состоит из трех этапов: планирования, выполнения аудиторских процедур и сбора доказательств, формирования отчета.

Документирование информации, получаемой аудитором в ходе изучения деятельности хозяйствующего субъекта и среды, в которой она осуществляется, является динамичным процессом изучения, систематизации, анализа и обновления полученных данных (рисунок 2.14).



Рисунок 2.14 – Понимание деятельности организации и ее окружения в процессе выполнения аудиторского задания [88].

В зависимости от специализации организации, аудитор определяет для каждого хозяйствующего субъекта, подходящий набор инструментов, где учитываются масштабы производства, номенклатура выпускаемой продукции и ее качество, обеспеченность производственными ресурсами и их про-



дуктивность, факторы, оказывающие влияние на деятельность и ее непрерывность, наличие рисков, существующая система бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Наличие перечисленных аспектов, обеспечивает построение аналитической базы для разработки и принятия экономически эффективной стратегии. Особое значение отводится функциям учета и контроля, которые накапливают и обобщают информацию о происходящих процессах внутри организации и готовы в оперативном режиме предоставлять необходимые управлению данные.

Документированию подлежат все сведения, получаемые аудитором в ходе изучения особенностей бизнес-процесса и систем, организующих его учет и контроль. Так, в ходе понимания деятельности клиента аудитор должен получить понимание следующих вопросов:

- технологических особенностей бизнес-процесса «Производство» продукции молочного скотоводства, включая понимание состава и структуры затрат на приобретение ресурсов, обеспечивающих этот процесс. Изучение данного вопроса представлено в п.1.1 исследования;

- факторы, процессы и риски, обуславливающие сомнения в соблюдении принципа непрерывности деятельности, и оказывающих влияние на бизнес-процесс. Результаты исследования обобщены в п. 1.3 работы;

- особенности российского и локального нормативно-правового регулирования в области бухгалтерского учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции. Перечень нормативных документов изучен и приведен в п.1.1 исследования;

- оценка и анализ показателей эффективности бизнес-процесса и деятельности клиента в целом. Данный вопрос изучен нами в п. 2.1 исследования;

- теоретические и практические основы организации и ведения учета затрат на производство продукции молочного скотоводства, характерные и индивидуальные особенности в отношении каждого проверяемого клиента;

- организация и функционирование системы внутреннего контроля и

обоснованность мероприятий по предотвращению неблагоприятных условий и событий. Исследованию данного вопроса посвящен п.2.2 работы.

Таким образом, на практике аудитору требуются формы рабочих документов, описывающих особенности построения и функционирования внутренних процессов и фиксирующих результаты их оценки. С учетом вышеизложенного, нами разработаны формы рабочих документов аудитора для отражения информации о деятельности организаций, занимающихся аграрным производством (рисунок 2.15).

Предложенные шаблоны рабочих документов аудитора позволяют существенно сократить временные затраты на сбор необходимой информации и повышают качество оказываемой аудиторской услуги.

С целью получения информации о деятельности клиента, требуется обратить внимание на масштабы его деятельности и основные результаты производства. Для систематизации такой информации предлагаем рабочий документ аудитора РД-1 «Понимание деятельности организаций АПК» (таблица 2.14). В предлагаемой форме рекомендуется детализировать информацию об основных показателях деятельности сельскохозяйственной организации по бизнес-процессу «Производство» продукции молока, с указанием технологических условий.

Сравнивая полученные значения были сделаны следующие выводы: хозяйства под № 2,3 и 5 специализируются на производстве молока и увеличение суммы затрат на производство продукции обусловлено увеличением объемов производства и ростом поголовья. Таким образом, уже на данном этапе аудитор может своевременно определять потребность в сборе необходимой информации о хозяйствующем субъекте с целью последующего ее анализа и определения объема выполняемых процедур; применяя аналитические процедуры проводить анализ текущих экономических условий, влияющих на деятельность клиента; формировать круг вопросов, необходимых для включения в план и построение стратегии при выполнении согласованной процедуры по проверке и оценке затрат на производство продукции.

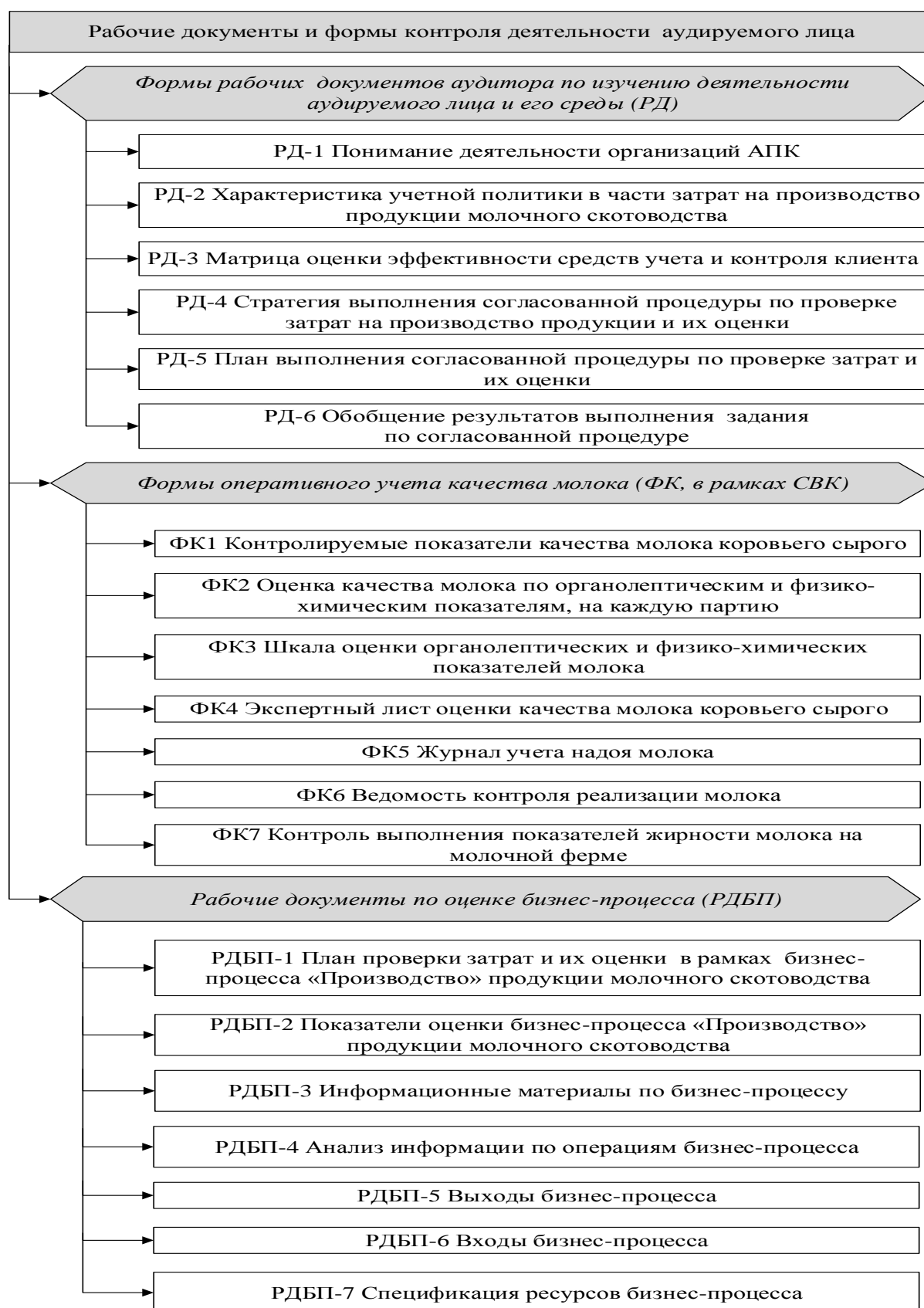


Рисунок 2.15 – Формы рабочих документов по выполнению согласованной процедуры по проверке затрат и оценке их эффективности в рамках бизнес-процесса «Производство»

Таблица 2.14 – Предлагаемая форма рабочего документа (РД-1) «Понимание деятельности организаций АПК» \*

Вопрос	Вариант ответа хозяйства				
	№ 1	№ 2	№ 3	№ 4	№ 5
1	2	3	4	5	6
1. Организационно-правовая форма	Закрытое акционерное общество	Общество с ограниченной ответственностью	Акционерное общество	Открытое акционерное общество	Акционерное общество
2. Вид деятельности аудируемого лица	ОКВЭД01.5	ОКВЭД 01.41	ОКВЭД 01.41	ОКВЭД 01.41	ОКВЭД01.41
3. Специализация	Смешанное сельское хозяйство	Специализируется на производстве продукции животноводства (производство сырого коровьего молока)	Специализируется на производстве продукции растениеводства и животноводства	Специализируется на производстве продукции растениеводства и животноводства	Специализируется на производстве продукции животноводства (производство сырого коровьего молока)
4. Численность работников	55 человек, в том числе 55 – работники, занятые в сельскохозяйственном производстве	182 человек, в том числе 173 – работники, занятые в сельскохозяйственном производстве	184 человек, в том числе 183 – работники, занятые в сельскохозяйственном производстве	131 человек, в том числе 131 – работники, занятые в сельскохозяйственном производстве	140 человек, в том числе 134 – работники, занятые в сельскохозяйственном производстве
5. Основные показатели результатов деятельности клиента	Выручка от продажи молока составила 34004 тыс. руб. (32,6 % от общего дохода); себестоимость произведенной продукции – 32679 тыс. руб. (рост – 4,3 %)	Выручка от продажи молока составила 223270 тыс. руб. (63,8 % от общего дохода); себестоимость произведенной продукции – 139878 тыс. руб. (рост – 39,9 %)	Выручка от продажи молока составила 98024 тыс. руб. (43,9 % от общего дохода); себестоимость произведенной продукции – 151614 тыс. руб. (рост – 50,9 %)	Выручка от продажи молока составила 47708 тыс. руб. (44,0 % от общего дохода); себестоимость произведенной продукции – 65550 тыс. руб. (рост – 5,5 %)	Выручка от продажи молока составила 89165 тыс. руб. (70,5 % от общего дохода); себестоимость произведенной продукции – 75554 тыс. руб. (рост – 36,9 %)

Продолжение таблицы 2.14

1	2	3	4	5	6
6. Политика ценообразования	Себестоимость продажи молока (единицы), руб. ц:				
	1898,21	2137,93	2053,12	3106,63	1945,65
7. Технологическая эффективность производства продукции животноводства	Темп роста производства продукции (молока) составил 2,5 %; сумма затрат на производство – 36310 тыс. руб. (рост составил 2338 тыс. руб.)	Темп роста производства продукции (молока) составил 32,5 %; сумма затрат на производство – 160834 тыс. руб. (рост – 47817 тыс. руб.)	Темп роста объемов производства продукции (молока) составил 49,7 %; сумма затрат на производство – 175809 тыс. руб. (рост – 57929 тыс. руб.)	Темп производства продукции (молока) замедлились на 16,1 %; сумма затрат на производство – 77729 тыс. руб. (рост – 6640 тыс. руб.)	Темп роста производства продукции (молока) составил 24,5 %, к уровню 2016 г.; общая сумма затрат на производство увеличилась на 24391 тыс. руб. (рост – 24391 тыс. руб.)
	Поголовье коров молочного направления, гол.				
	455	1171	1390	509	625
	Среднегодовой удой составил, ц				
	3935,2	7055,7	5461,5	4150,7	6230,7
8. Финансовые показатели результатов деятельности клиента	Прибыль (убыток) от продажи продукции молока, тыс. руб.				
	6180	64995	15809	- 6599	22120
	К уровню 2016 г. прибыль увеличилась на 2744 тыс. руб.	К уровню 2016 г. рост прибыли составил 2547 тыс. руб.	К уровню 2016 г. прибыль увеличилась на 15187 тыс. руб.	Нет положительной динамики	Относительно 2016 г. прибыль увеличилась на 13791 тыс. руб.
	Уровень рентабельности (производства), %				
22,2	41,1	19,23	-12,1	32,9	
9. Технические условия	Доильные установки / оборудование для приготовления кормов / раздатчики кормов, шт.				
	4 / 9 / 5	5 / 6 / 3	6 / 7 / 7	3 / 2 / 2	9 / 2 / 2
	Операторы машинного доения и скотники крупного рогатого скота, чел.				
10 / 5	18 / 34	19 / 33	8 / 12	14 / 24	

\*Пояснения: расчеты представлены на примере организаций за 2020 г. Организация № 1 – ЗАО «Покровская слобода» Княгининского района Нижегородской области, организация № 2 – ООО «ПЗ Большемурашкинский» Большемурашкинского района Нижегородской области, организация № 3 – АО «Нива» Лысковского района Нижегородской области, организация № 4 – ОАО «Плодопитомник» Лысковского района Нижегородской области, организация № 5 – АО «Семьянское» Воротынского района Нижегородской области

На предварительном этапе планирования было установлено, как организована система бухгалтерского учета и процесс формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, проанализировано с помощью каких средств производится контроль. С целью получения представления об организации ведения бухгалтерского учета затрат на производство детально были изучены организационные и методические аспекты учетных политик пяти исследуемых аграрных формирований Нижегородской области, сопоставимых по объему производимой продукции. Для получения результатов предлагаем рабочий документ в виде опросника РД-2 «Характеристика учетной политики в части затрат на производство продукции молочного скотоводства» (таблица 2.15).

Таблица 2.15 – Предлагаемая форма рабочего документа (РД-2)  
«Характеристика учетной политики в части затрат  
на производство продукции молочного скотоводства»  
на примере хозяйства № 5 Нижегородской области  
(фрагмент)\*

№ пп	Вариант учетной политики	Вариант ответа Да + / Нет-
1	2	3
<b>1</b>	<b>Организационные аспекты бухгалтерского учета</b>	
1.1	Бухгалтерский учет ведется: в рублях и копейках	+
1.2	Форма бухгалтерского учета:	
	- журнал-главная	+
	- автоматизированная с применением программного продукта «1С: Предприятие 7.7» – «1С:Зарплата и кадры»	+
1.3	Бухгалтерский учет ведется: бухгалтером	+
<b>2</b>	<b>Учет затрат</b>	
2.1	Учет выпуска готовой продукции (работ, услуг):	
	- без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	+

## Продолжение таблицы 2.15

1	2	3
2.2	Оценка в бухгалтерском балансе незавершенного производства	
	- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости	+
<b>3</b>	<b>Себестоимость продукции, работ, услуг в СХО</b>	
3.1	Счета, на которых ведется учет управленческих расходов	
	- 25 «Общепроизводственные расходы»	+
3.2	Порядок списания общепроизводственных расходов – пропорционально:	
	- прямой заработной плате, начисленной рабочим по видам продукции, работ, услуг	+
3.3	Частота распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов: ежеквартально	+
3.4	В каком размере производится распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов:	
	Общепроизводственные расходы животноводства: расходы на оплату труда – пропорционально основной оплате труда производственного персонала в животноводстве	+
3.5	Калькуляционные статьи производственных затрат по каждому виду:	
	- согласно п.26 Метод. рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях	+
3.6	Номенклатура объектов учета затрат по каждому виду производства	
	- предусмотренные в Приложении №1 к Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях	+
3.7	Варианты организации производственного учета	
	- учет производственных затрат при традиционной системе бухгалтерского учета	+
	Методы учета затрат на производство:	
	- поперечный	+
3.8	Методы калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции	
	- распределение затрат пропорционально стоимости сопряженных видов продукции (молоко и приплод основного молочного стада)	+
3.9	Периодичность калькуляционных расчетов себестоимости продукции (работ, услуг): продукция животноводства – по истечении календарного года	+
<b>4</b>	<b>Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации</b>	
4.1	Формы отчетности, образцы	+
4.2	Способ представления и технический способ ее заполнения	+
4.3	Критерии существенности и случаи ее применения	+

\*полный текст документа представлен в приложении Е

Наиболее полное раскрытие всех особенностей ведения бухгалтерского учета затрат на производство представлено в учётной политике хозяйств № 1 и № 5. В структуре клиента «№ 5» отдельно функционирует бухгалтерская

служба, отвечающая за учет, в том числе затрат на производство; учет автоматизировано частично, факты жизнедеятельности отражаются в бухгалтерском учете на основании первичных документов, алгоритм обработки данных соответствует действующему законодательству. Основным недостатком учетных систем организаций № 2, № 3 и № 4 является не раскрытие таких важных вопросов, как порядок списания общепроизводственных расходов и размер распределения, методы учета затрат на производство. Недостаточное раскрытие информации в учетных политиках ведет к учетным ошибкам, соответственно необходима их доработка.

При выявлении недостатков в учетной политике клиента устанавливается действуют ли в организации средства контроля. На основании предложенной в п.2.2. методики оценки системы внутреннего контроля аудитор получает информацию о рациональности и эффективности действия СВК.

Для обобщения результатов оценки СВК предлагаем к заполнению рабочий документ в виде матрицы РД-3 «Матрица оценки эффективности средств учета и контроля клиента» (таблица 2.16).

Таблица 2.16 – Предлагаемый рабочий документ (РД-3) «Матрица оценки эффективности средств учета и контроля клиента» на примере хозяйства № 5

Критерий												Итого баллов по группе
1. Оценка системы бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности												
Номер вопроса	1.1	1.2	1.3	1.4	1.5	1.6	1.7	1.8	1.9	1.10	1.11	
Ответ / балл												= 23
2. Оценка соблюдения клиентом нормативных актов при совершении ФХЖ												
Номер вопроса	2.1	2.2	2.3	2.4	2.5	2.6	x	x	x	x	x	
Ответ / балл												= 34
3. Оценка эффективности бизнес-процесса в части затрат на производство												
Номер вопроса	3.1	3.2	3.3	3.4	3.5	3.6	3.7	3.8	3.9	3.10	3.11	
Ответ / балл												= 42
Общий рейтинг аудируемого лица	$\geq 38$ – «единица» от 39 до 76 «два» $77 \geq$ «три»											= 99



Назначение матрицы – оценка распределения баллов за организацию средств учета и контроля клиента. Матрица формируется исходя из целей выполнения аудиторско-консалтинговой услуги.

Проведенное исследование по данным хозяйства № 5 позволило установить рейтинг функционирования системы контроля по шкале «Три», что на высоком уровне характеризует ее работу.

Результаты планирования оформляются в форме РД-4 (таблица 2.17).

Таблица 2.17 – Предлагаемая форма рабочего документа (РД-4) «Стратегия выполнения согласованной процедуры по проверке затрат на производство продукции и их оценки»

№ п/п	Перечень вопросов	Период проведения	Исполнитель
1	Проверка отражения фактов хозяйственной жизни и порядка ведения бухгалтерского учета затрат на производство установленным требованиям	Дни проверяемого периода	Аудитор
2	Проверка соблюдения клиентом нормативных актов при совершении фактов хозяйственной жизни, в целях установления правомерности отраженных затрат на производство продукции в учетной и отчетной системе организации		
3	Оценка целесообразности и эффективности затрат на производство в рамках бизнес-процесса «Производство»		

Стратегия по согласованной процедуре составляется в документальной форме и определяет характер, временные рамки и объем запланированных процедур аудиторского характера, необходимых для реализации общего плана. Пример плана представлен в приложении Ж в форме рабочего документа РД-5 «План выполнения согласованной процедуры по проверке затрат и их оценки».

На завершающем этапе проверки затрат на производство продукции молочного скотоводства целесообразна подготовка обобщающего документа РД-6 «Обобщение результатов выполнения задания по согласованной процедуре» (таблица 2.18) [82].

Таблица 2.18 – Предлагаемая форма рабочего документа (РД-6)  
«Обобщение результатов выполнения задания по согласованной процедуре»

Обобщение результатов по согласованной процедуре	
1	2
Клиент	«Хозяйство № 5»
Руководитель	Директор ХХХ
Лицо, выполняющее согласованную процедуру	Аудитор
Глубокоуважаемый .....!	
нами с (дата начала согласованной процедуры) по (дата составления отчета) была проведена согласованная процедура за период с 01.01.20XX г. по 31.12.20XX г.	
<b>1. Общая информация</b>	
1.1. Особенности процедуры	Согласованная процедура проводилась по проверке затрат и их оценки
1.2. Бухгалтерский учет	Бухгалтерский учет клиента ведется организованно, одним бухгалтером
1.3. Перечень основных областей проверки	Учетная политика, первичные и сводные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность
1.4. Методика согласованной процедуры	Согласованная процедура проводилась в соответствии с МССУ 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур». Аудитор независим по отношению к клиенту, действует в соответствии с этическими требованиями, установленными Кодексом этики аудиторов
<b>2. Результаты проверки</b>	
2.1. Перечень замечаний	2.1.1. Выявленные в ходе выполнения согласованной процедуры нарушения в порядке ведения бухгалтерского учета установленным правилам: – нарушения в порядке заполнения первичных и сводных учетных документов; – нарушения в порядке формирования регистров бухгалтерского учета; – нарушения в порядке оформления форм бухгалтерской отчетности
	2.1.2. Нарушения в порядке соблюдения аудируемым лицом нормативных актов при совершении ФХЖ: – нарушения в порядке соблюдения требований нормативных актов при оформлении первичных и сводных учетных документов; – нарушения в порядке соблюдения требований нормативных актов при оформлении регистров бухгалтерского учета; – нарушения в порядке соблюдения требований нормативных актов при формировании и представлении информации
	2.1.3. Выявленные нарушения в соблюдении принципа непрерывности деятельности: – в ходе выполнения анализа нарушений в части несоблюдения принципа непрерывности не выявлено. Фактор «Убытки от основной деятельности» не является условием нарушения допущения непрерывности деятельности клиента. Влияние других факторов в ходе проверки не устанавливалось
	2.1.4. Выявленные нарушения в порядке выполнения бизнес-процесса: – отсутствие контроля качества продукции, расхода кормовых ресурсов, входящих в рацион кормления группы молочных животных; – отсутствие системы внутреннего контроля и контрольных документов; – отсутствие контроля и мониторинга выполнения показателей бизнес-процесса, составление отчетности о деятельности бизнес-процесса и его проверка, оценка показателей бизнес-процесса, корректировка показателей

1	2
<b>3. Выводы и рекомендации</b>	
3.1. Выводы	<p>3.1.1. В отношении предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности по поводу признания, оценки и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности объектов бухгалтерского учета – затрат на производство продукции молочного скотоводства и ответственности клиента за подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности делаем следующий вывод: в совокупности обнаруженные ошибки и искажения не оказывают существенного влияния на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности</p> <p>Выявленные искажения бухгалтерской отчетности являются следствием несовершенства системы бухгалтерского учета и отсутствия внутреннего контроля</p> <p>3.1.2. Соблюдение клиентом нормативных актов при совершении актов хозяйственной жизни: считаем, что деятельность клиента соответствует законодательству в области бухгалтерского учета</p> <p>3.1.3. Правомерность применения руководством допущения о непрерывности деятельности: делаем вывод об отсутствии неопределенности в связи с событиями, условиями, факторами, в результате которых могут иметь место значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до составления отчета</p>
3.2. Рекомендации	<p>В целях эффективности бизнес-процесса целесообразно:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– установить оперативный контроль за качеством продукции и расходом кормовых ресурсов, обозначенных в рамках системы внутреннего контроля;</li> <li>– установить перечень контрольных документов по качеству продукции и рациона кормления животных с последующим включением в учетную политику организации и графика документооборота;</li> <li>– обеспечить своевременное сопоставление фактических результатов деятельности с планируемыми показателями бизнес-процесса, анализировать отклонения, предоставлять отчетность</li> </ul>

Согласно проведенному исследованию, можно с уверенностью сказать, что в настоящее время сельхозтоваропроизводители заинтересованы в наращивании объемов производства продукции молочного скотоводства, поскольку государство поддерживает животноводство, как на федеральном, так и на региональном уровне и гарантируют его стабильное развитие в средне – и долгосрочной перспективе. Было установлено, что в современных условиях экономического развития недостаточно оценивать достоверность показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Субсидирование со стороны государства хозяйствующих субъектов возможно только в том случае, если есть понимание на сколько эффективно будут использованы выделяемые ресурсы и оценить это возможно при вы-

полнении согласованной процедуры в рамках заключенного договора между аудиторской организацией, хозяйствующим субъектом и третьей стороной – администрацией, выделяющей средства на развитие отрасли.

В процессе исследования особенностей организации бизнес-процесса «Производство» в сельскохозяйственных организациях Нижегородской области, было установлено, что в договорах на поставку молока на молокозавод отсутствует информация об оплате за более высокие показатели жирности молока, что не позволяет в полном объеме получать отдачу на затраченные ресурсы, в частности, на корма, и свидетельствует о неэффективности их использования. Принимая во внимание указанный факт, что для подтверждения качественных характеристик молока и представления данной информации покупателям – молокозаводам, требуется ее фиксация в первичной документации сельскохозяйственных организаций – производителей указанной продукции.

В настоящее время в практике исследуемых организаций Нижегородской области в применяемых формах по учету готовой продукции молочного скотоводства не предусмотрено отражение информации о ее качестве, в том числе и жирности молока, что негативно сказывается на эффективности бизнес-процесса «Производство». Поэтому, необходимо имеющиеся формы первичных учетных документов дополнить новыми показателями, характеризующими качество молока и представить алгоритм определения качества продукции путем лабораторного анализа, выполняемого самой организацией. Поскольку информация о качестве молока подлежит дальнейшему анализу и контролю, то предлагаемые формы будут способствовать решению этой задачи.

Порядок отражения в первичных документах информации по оперативному контролю качества молока и выполнения аудиторских процедур по оценке затрат, и в целом бизнес-процесса «Производство», будет представлен далее, с учетом выявленных проблем, которые раскрывались ранее.

### **3 Развитие методики учета и аудита затрат в аграрных формированиях**

#### **3.1 Совершенствование учетно-аналитической и контрольной системы бизнес-процесса «Производство» в молочном скотоводстве**

К существенным особенностям учетно-аналитического обеспечения аграрных формирований относится создание первичных документов, которые включают экономические и оценочные показатели за определенный период, отражающие результаты деятельности хозяйствующих субъектов и их бизнес-процессов. Информация о жизнедеятельности организации, отраженная в первичных документах, выступает в качестве основы для генерирования управленческой и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Соблюдение правил ее формирования позволяет проводить объективный анализ эффективности деятельности любой организации, в том числе сельхозтоваропроизводителей.

Проводником, обеспечивающим качество и полноту отражения информации о внутренних процессах клиента и принятием управленческих решений, выступает система бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Более того, система должна обеспечивать детализированной информацией всех пользователей об объектах учета и производственных процессах, а также, представлять возможность проведения оценки точных характеристик продукта и дохода, полученного в отчетном году, в результате хозяйственной деятельности.

Как показали исследования, проводимые в сельхозорганизациях Нижегородской области, в большинстве экономических субъектах существует бухгалтерский отдел, который в большей степени выполняет аналитические и контрольные функции, что свидетельствует о неэффективности СВК.

Сотрудники бухгалтерских и других управленческих служб оценивая и анализируя затраты в рамках бизнес-процесса «Производство», должны разрабатывать целый комплекс мероприятий, направленных на предупреждение перерасхода затраченных ресурсов, а также снижение производственных

рисков:

- оценка динамики и структуры затрат на производство;
- анализ факторов, влияющих на производство и риски деятельности;
- оценка финансовых показателей, анализ непрерывности деятельности, диагностика и мониторинг нарушений.

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. По нашему мнению, отсутствие возможности отражать качество молока в формах первичных документов – это существенный недостаток организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, который лишает производителей своевременно реагировать на их изменения.

Следовательно, 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, состоящее из первичных документов;
- 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 оперативную систему внутреннего контроля учета качества молока.

Решение всех выше перечисленных задач позволит хозяйствующим субъектам повысить эффективность процесса производства и обеспечит более полной информацией для оценки бизнес-процесса «Производство» аудиторов, которые выполняют согласованную процедуру, опять же как с пози-

ции выработки рекомендаций по эффективности бизнес-процесса, так и формирования отчета на получение субсидирования.

Считаем необходимым уделить внимание развитию вопросов организации и методики внутреннего контроля у сельхозтоваропроизводителей в целях обеспечения достоверности и обоснованности формирования затрат на производство и минимизации возможных нарушений и отклонений.

Элементами внутреннего контроля бизнес-процесса являются: объекты контроля, субъекты контроля, предмет контроля, метод контроля, приемы и способы контроля, анализ и обобщение результатов контроля. В содержание внутреннего контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства заложена проверка учетно-аналитической информации.

Согласно МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения» компонентами системы внутреннего контроля являются: контрольная среда, оценка рисков, мониторинг системы внутреннего контроля, информационная система, контрольные процедуры (таблица 3.1).

Таблица 3.1 – Функционирование внутреннего контроля в системе бизнес-процесса «Производство» продукции молочного скотоводства (структура)

Функция контроля – контроль и мониторинг бизнес-процесса		Подфункция внутреннего контроля				
		Контрольная среда	Оценка рисков	Мониторинг СВК	Контрольные действия	Информационная система
Объект управления	Бизнес-процесс	Этика и культура управления, корпоративное поведение и ответственность	Выявление, оценка и меры снижения рисков	Оценка проводимых мероприятий по мониторингу событий и процессов, оценка внутреннего аудита	Анализ и оценка обратной связи (действий) на риски в системе Обнаружение и исправление	Программы ведения учета и подготовки бизнес-отчетности, контроль записей
↓	↗			↓	↑	
Субъект управления – управленческое звено						

→ - прямая связь

↗ - обратная связь

Система внутреннего контроля позволяет осуществлять непрерывный мониторинг операций, совершаемых внутри бизнес-процесса и выполняемых при оценке качества продукции. Результатом эффективной действующей системы внутреннего контроля в сельскохозяйственной организации служит отсутствие ошибок и искажений, хищений, соблюдение требований технологического процесса, выполнение стандартов действующего законодательства и достижение целей организации.

Для большинства сельскохозяйственных организаций, не являющихся крупными холдингами, внутренний контроль осуществляется в большей степени специалистом бухгалтерии, а в большинстве случаев – возлагается на главного бухгалтера. Путем специального теста-опросника сотрудников 53 аграрных организаций, в том числе по формам собственности: 16 – малых, 24 – средних и 13 крупных нами установлено, что в 55 % хозяйствующих субъектов отсутствует СВК, 30 % – осуществляют контроль на несистематической основе. Основным субъектом контроля в исследованных организациях является главный бухгалтер (47 %), частично выполняет функции внутреннего контроля руководитель (38 %) и сотрудники бухгалтерии (15%). Специально выделенный субъект СВК на 100 % присутствует только в крупных организациях. Анализ наличия и применяемости средств контроля показывает, что в 79 % организаций проводится инвентаризация имущества и финансовых обязательств, в 49 % организациях разработан и соблюдается график документооборота, в 90 % – применяется бюджетирование, в 23 % – применяется нормирование. В крупных и средних организациях имеются разработанные должностные инструкции, программы автоматизации бухгалтерского учета и образцы первичных документов. Организации малых форм собственности отмечены отсутствием должностных инструкции и утвержденных форм документов. Из данных примера тестирования можно сделать вывод о том, что постановка системы внутреннего контроля в организациях находится между низким и средним уровнем эффективности. Это говорит о том, что в малых и средних формах хозяйствования система СВК не оценивает эф-



фективность затрат на производство [81]. В приложении И представлены вопросы и результаты анкетирования.

В организациях малых и средних формах хозяйствования СВК не функционирует и не контролирует затраты. В связи с чем, рекомендуем с помощью первичных документов осуществлять контроль качества молока, в целях повышения информативности и результативности бизнес-процесса «Производство» [81].

Сущность внутреннего контроля затрат в рамках бизнес-процесса «Производство» заключается в выработке эффективных мероприятий, направленных на выявление нарушений в учётной системе и в структуре планируемых затрат. К основным задачам, стоящим перед службой СВК, в отношении контроля затрат на производство относятся [81]:

1) проверка правильности и своевременности заполнения документов, связанных с регистрацией и отражением фактов хозяйственной жизни по затратам на производство. Контролю подвергаются все участники, связанные с процессом передачи информации, от молочной фермы до бухгалтерии. Отметим, что на практике в первичных документах не указывается информация о качестве молока, выше нами были предложены документы, устраняющие данное несоответствие, и которые также должны учитываться в качестве источников информации для последующего контроля;

2) контроль за реализацией бизнес-процесса в части затрат, включающий проверку соблюдения условий производства, расходования ресурсов, качества производимой продукции и результативности затрат [81].

Особенностью организации СВК операций бизнес-процесса, связанных с использованием ресурсов и затрат на их приобретение является состав и содержание аудиторских процедур, и последовательность их выполнения. Процедуры включают проверку бухгалтерского учета и анализа эффективности затрат в рамках бизнес-процесса. Реализация системы внутреннего контроля в хозяйствующем субъекте предполагает разработку и проведение контрольных процедур (рисунок 3.1).

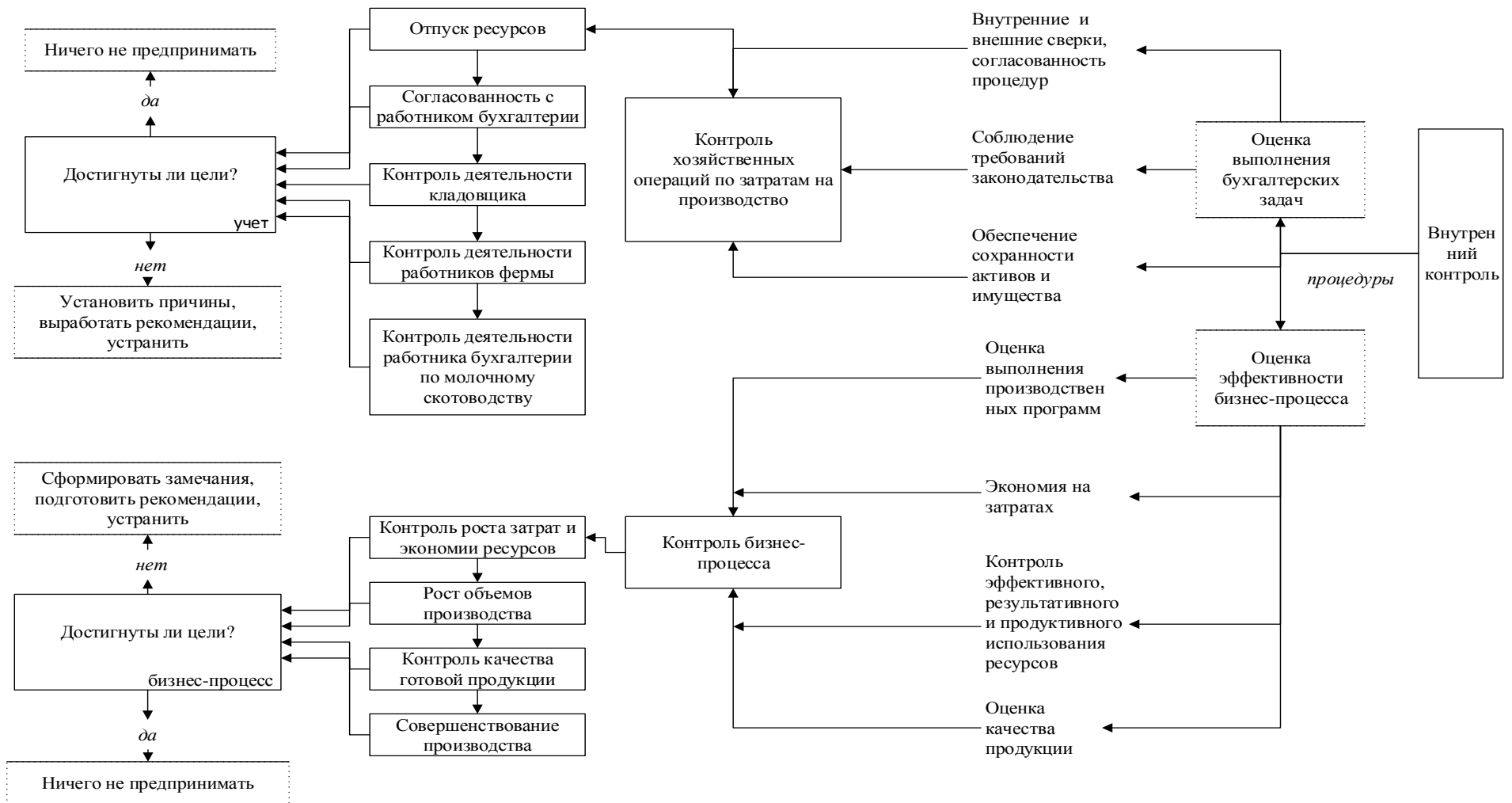


Рисунок 3.1 – Выполняемые процедуры внутреннего контроля бизнес-процесса «Производство»

Рассматривая процесс организации учета и внутреннего контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства, представленный во второй главе диссертации, нами была предложена к внедрению в аграрных формированиях система учета качественных характеристик молока с набором признаков, позволяющих определить его сортность с целью дальнейшего анализа правильности сформированного рациона кормления, установления премиальных выплат сотрудникам фермы, корректировки цены сдачи молока на молокозавод (таблица 3.2).

Таблица 3.2 – 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

Комплект документации предназначен для учета качественных характеристик молока коровьего сырого, с целью дальнейшего предоставления результатов анализа на ферму, в бухгалтерию и принятия соответствующих управленческих решений. Представленный в таблице 3.2 комплект отчетных документов может быть дополнен и доработан с учетом специфики деятель-

ности экономического субъекта и управленческих потребностей.

Разработанные формы по определению качества молока, позволяют получать сведения об эффективности производства молока, определять соблюдение нормативов качественных показателей, выявлять причины отклонений, вносить определенные коррективы в деятельность хозяйствующего субъекта.

Контроль качества выпускаемой продукции также является неотъемлемым элементом производственного процесса и об уровне его надлежащего исполнения говорит процент жирности молока, и эффективность бизнес-процесса в целом. К примеру, базисная жирность молока составляет 3,4 %. В организациях получают в среднем от 3,3 – 4,2 % жирности.

Для установления качества молока, в настоящее время, отталкиваются от показателей, характеризующих его состав, органолептических, биохимических и физико-механических свойств. Требования, предъявляемые к молоку, как сырью для промышленности, установлены ГОСТ Р 52054-2003 «Молоко коровье сырое». Состав молока представляет собой взаимосвязь белков, жиров, углеводов, ферментов, витаминов, минеральных веществ, газов и воды. Наибольшее значение для переработки молока по сравнению с другими его компонентами имеет молочный жир. Массовая доля жира в молоке в среднем составляет 3,6 – 4,0 %.

*На первом этапе* проверки учета готовой продукции и проведения анализа требуются не только показатели-идентификаторы, но и лабораторные исследования, наличие приборов и реактивов. С другой стороны, молокозавод требует при приеме молока обязательное указание значений кислотности и жирности молока. В исследуемых экономических субъектах нет возможности проводить детальный анализ, в связи с отсутствием лаборатории, или специалиста в этой области.

Для проведения подобного анализа в сельскохозяйственной организации достаточно иметь малогабаритный (переносной) прибор-анализатор типа

«Клевер», который позволяет оперативно определить жир, белок, кислотность и температуру готовой продукции (молока).

К числу контролируемых показателей качества молока, относятся: температура, плотность, кислотность и другие, представленные в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Показатели идентификации сырого молока коровьего (при приемке)

Показатель	Периодичность контроля	Параметр	Параметры для сорта молока		
			высший	первый	второй
Органолептические показатели, цвет, вкус, запах	Ежедневно в каждой партии	Однородная жидкость от белого до слабожелтого цвета, без осадка и хлопьев; вкус специфический, приятный, слабо сладко-солончатый	Однородная жидкость без осадка и хлопьев Вкус и запах: чистый, без посторонних запахов и привкусов Цвет: от белого до светло-кремового		
					Допускается слабовыраженный кормовой привкус и запах
Температура, °С	Ежедневно в каждой партии	Диапазон измерения 0-50 °С, 0-100 °С	Измерение в транспортных емкостях сразу после из заполнения		
			Не выше 8	Не выше 10	Не выше 10
Плотность, кг/м <sup>3</sup>	Ежедневно в каждой партии	1027-1033 кг/м <sup>3</sup> (1027 при температуре 20 °С)	1028,0	1027,0	1027,0
Кислотность, °Т	Ежедневно в каждой партии	От 16,0 до 21,0	Не ниже 16,0 и не выше 18,0	Не ниже 16,0 и не выше 18,0	Не ниже 16,0 и не выше 21,0
Температура заморозания, °С	Ежедневно в каждой партии	от -0,505 до -0,555 °С	Не выше минус 0,520		
Группа чистоты	Ежедневно в каждой партии	От I до II	I	I	II
Массовая доля белка, %	Не реже 2 раз в месяц	Не менее 2,8	Не менее 2,8		
Массовая доля жира, %	Ежедневно в каждой партии	От 0,5 до 5,0	Не менее 2,8 (по		
Группа термостойкости	Ежедневно в каждой партии	От II до IV	II	III	IV
Наличие ингибирующих веществ	Не реже 1 раз в 10 дней	Не допускается	Не доп.	Не доп.	Не доп.
Бактериальная обсемененность, КОЕ/г	Не реже 1 раз в 10 дней	От 90 до 100	Не более 100	От 101-500	От 501-4000
Соматические клетки, тыс./см <sup>3</sup>	Не реже 1 раз в 10 дней	От 2,5 до 7,5	2,5*10 <sup>5</sup>	4,0*10 <sup>5</sup>	7,5*10 <sup>5</sup>

Для оценки качества молока используется в основном органолептическая оценка консистенции и физико-химический состав. Последовательность предоставления молока для анализа следующая: сначала производится органолептическая оценка, затем структурный анализ жирности и кислотности молока. Каждая, взятая проба по качеству молока за день сопровождается оформлением следующих документов, представленных в таблице 3.4.

Количество взятых проб, соответствует количеству надоев за день, по каждой группе животных. Качественная проба молока оценивается по двум показателям: кислотности и жирности и должна соответствовать требованиям, указанным в таблице 3.6.

Таблица 3.4 – Форма оперативного учета качества молока (ФК1)  
«Контролируемые показатели качества молока коровьего сырого»

Ферма	Группа / вид животных	Время	Показатель			Примечание
			Жир не менее, 2,8 %	Кислотность, °Т не менее 17-21	Запах и вкус молока	
№ 1 Поголовье 315 гол.	Коровы 2019 г.					
	Проба 1	6-40	3,6	17	Однородная	Заполняются при необходимости
	Проба 2	15-30	3,5	16,5	Однородная, без примесей	
	Отклонение от нормы пробы 1	х	Не выявлено	Не выявлено	Соответствуют	
	Отклонение от нормы пробы 2	х	Не выявлено	Не выявлено	Соответствуют	
	Коровы 2018 г.					
	Проба 1	6-35	3,68	16,6	Однородная, без примесей	Заполняются при необходимости
	Проба 2	15-45	3,6	16,4	Однородная, без примесей	
	Отклонение от нормы пробы 1	х	Не выявлено	Не выявлено	Соответствуют	
	Отклонение от нормы пробы 2	х	Не выявлено	Не выявлено	Соответствуют	

Каждая партия молока должна соответствовать органолептическим показателям, иметь соответствующий цвет, вкус и запах, поэтому, для правильной оценки качества готового продукта, наряду с исследованиями состава,

определяют органолептические показатели. Сенсорный анализ проводят специалисты лаборатории, которые субъективно оценивают отдельные качественные характеристики. На состав молока влияют такие факторы, как рацион кормления коров, период лактации, возраст животного, условия содержания и человеческий фактор. Плохое содержание молочных коров и неправильный кормовой рацион не позволяют получить готовый продукт с высоким содержанием массовой доли жира и низкой кислотностью молока. По результатам проведенного исследования установлено, что наибольшее воздействие на качество молока оказывает рацион кормления, второе место по значению занимает уход за животными и третье – технология доения.

Затем оценки специалистов обрабатываются, а полученные результаты принимают, как общее значение характеристики продукта. Далее оформляется первичный документ, представленный в таблице 3.5. Один экземпляр документа хранится на молочной ферме, второй – в бухгалтерии. Ответственным за составление данного документа является специалист лаборатории или назначенный руководителем сотрудник фермы.

Таблица 3.5 – Форма оперативного учета качества молока (ФК2) «Оценка качества молока по органолептическим и физико-химическим показателям, на каждую партию»

Номер образца / дата, время	Органолептические			Физико-химические		Сорт в/с; I ; II	Заключение о продукте (достоинства и недостатки)
	Консистенция	Вкус и запах	Цвет	Кислотность, °Т	Жирность, %		
Проба 1 От 27 августа 2020 г.; 10-45	Однородная	Без посторонних запахов	Белый	17,5	3,8	Высший сорт	Продукция соответствует требованиям ГОСТа 52054-2003

Органолептические (сенсорные) и физико-химические показатели качества молока коровьего сырого рекомендуем оценивать по 5-ти балльной шкале в соответствии с требованиями таблицы 3.6. Оценку проводит специалист лаборатории, полученные результаты фиксируются в форме оперативного контроля.

Таблица 3.6 – Форма оперативного учета качества молока (ФКЗ)  
 «Шкала оценки органолептических и физико-химических показателей молока»

Показатель качества	Критерий	Характеристика показателя	Оценка в баллах	Сорт молока
Органолептические свойства				
Консистенция	отлично	однородная	5	высший сорт
	хорошо	однородная, жидковатая	4	первый
	удовлетворительно	однородная, жидкая относительно равномерная	3	второй
	плохо	водянистая структура, неоднородная структура, плавающие комочки жира	0	некондиция
Вкус и запах ГОСТ 28283-2015	отлично	чистый, приятный, слегка сладковатый	5	высший сорт
	хорошо	недостаточно выраженный, пустой, без посторонних запахов и привкусов	4	первый
	удовлетворительно	слабовыраженный нечистый, слабый, выраженный кормовой, хлевный, липолизный, затхлый, посторонний запах и вкус, слабый, выраженный горький, соленый вкус	3	второй
	плохо	выраженный нечистый, выраженный кормовой, в том числе лука, чеснока, полыни и др. трав, придающих молоку горький вкус и/или специфический, запах, выраженный окисленный, хлевный, липолизный, затхлый запах и вкус, соленый вкус	2	некондиция
	плохо	горький, прогорклый, плесневый, гнилостный, запах и вкус нефтепродуктов, лекарственных, моющих, дезинфицирующих средств и др. химикатов	1	некондиция
Цвет	отлично	белый	5	высший сорт
	хорошо	от белого до светло-кремового, легкий оттенок	4	первый
	удовлетворительно	светло-кремовый, неоднородный по массе	3	второй
	плохо	творожность структуры, плавающие хлопья, комочки жиры	1	некондиция
Физико-химические свойства				
Кислотность ГОСТ 3624-92	отлично	не ниже 16 -16,5 (рН 6,6)	5	высший сорт
	хорошо	16,5 – 17,5	4	первый
	удовлетворительно	17,5 -18,5	3	второй
	плохо	выше 19 °Т	1	некондиция
Жирность ГОСТ 5867-90	отлично	от 3,9-4,0 и выше	5	высший сорт
	хорошо	от 3,6-3,8	4	первый
	удовлетворительно	от 3,2-3,6	3	второй
	плохо	менее 2,8	1	некондиция



Полученные результаты оценки качества молока следует отражать в документе оперативного учета качества молока ФК 4 (таблица 3.7), которая потом передается зоотехнику, заведующему фермой и работникам бухгалтерии для формирования объемов стимулирования по итогам работы за текущий месяц. Подписывает экспертный лист специалист лаборатории с указанием даты.

Таблица 3.7 – Форма оперативного учета качества молока (ФК4)  
«Экспертный лист оценки качества молока коровьего сырого»

Номер пробы	Время надоя	Ферма / группа животных	Качественные характеристики молока					
			Запах и вкус молока		Кислотность, °Т		Жирность, %	
			Полученные значения	Оценка, баллы (по пятибалльной шкале)	Полученные значения	Оценка, баллы (по пятибалльной шкале)	Полученные значения	Оценка, баллы (по пятибалльной шкале)
№ 1 от 27.08. 2020 г.	утро	№ 1 Коровы 2017 г.	Соответствуют в/с	5	16,3	5	3,9	5
№ 2 от 27.08. 2020 г.	утро	№ 1 Коровы 2018 г.	Соответствуют в/с	5	16,0	5	3,9	5
№ 3 от 27.08. 2020 г.	утро	№ 1 Коровы 2019 г.	Соответствуют I сорту	4	16,8	4	3,7	4
Среднее значение		х	х	х	16,4	х	3,8	х
Заключение	Молоко сырое коровье по группам коровы 2017 г. и 2018 г. соответствует высшему сорту (в/с); по группе коровы 2019 г. – 1 сорту							
Зав лабораторией			/ Ф.И.О.			дата: 27.08.2020 г.		

На основании экспертного листа оценки, производится оценка деятельности молочной фермы, работников фермы и зоотехника. Осуществляется сравнение полученных данных с данными других ферм и производится анализ по молочному производству в целом. Далее руководителем, непосредственно с зоотехником и заведующим фермой принимается решение о дополнительном стимулировании в соответствии с положением об оплате труда, что позволит повысить эффективность бизнес-процесса.

**На втором этапе учета** готовой продукции необходимо качественные

характеристики молока указать в первичных документах, соблюдая определенную последовательность. В исследуемых организациях применяется следующая схема отражения информации о качестве молока (жирности): молоко после надоя по трубопроводу поступает в молочный танк, где производится его охлаждение до необходимой температуры, далее отправляется на молокозавод, два раза в день, производится анализ качества молока, после чего в товарно-транспортной накладной (далее -ТТН) указываются данные о кислотности молока, жирности, температуре, уровне белка, группе чистоты, плотности и сорте. Затем ТТН возвращается обратно в бухгалтерию хозяйствующего субъекта.

Работниками фермы – дояркой, аппаратчиками, техником-осеменатором, учетчиком молока ежедневно заполняют следующие документы:

1) журнал учета надоя молока, по ф. № СП-21 ведет доярка и аппаратчик, затем они отчитываются перед учетчиком молока;

2) ведомость движения молока по ф. № СП-23 заполняется учетчиком молока и техником-осеменатором. В конце месяца документ передается в бухгалтерию;

3) транспортные накладные по ф. № СП-33 ведет учетчик молока. После заполнения документ передается на молокозавод и в бухгалтерию (в этот же день).

Работники бухгалтерии, ежедневно собирают данные о количестве надоенного и реализованного молока на ферме, заполняют в произвольной форме реестр учета реализации молока, с целью дальнейшего формирования отчета о реализации за год и данных о выручке. На рисунке 3.2 представлена схема движения документов по учету молока.

Проведенные исследования показали, что система внутреннего контроля затрат на предприятиях малых и средних форм собственности не организована надлежащим образом, как результат контроль над затратами находится на низком уровне. Далее было выявлено, что фактически субъекты хо-

зяйствования не имеют возможности самостоятельно проводить анализ качества молока, что в свою очередь отрицательно влияет на эффективность бизнес-процесса «Производство» продукции, в части недополучения доплаты за реализованную продукцию.

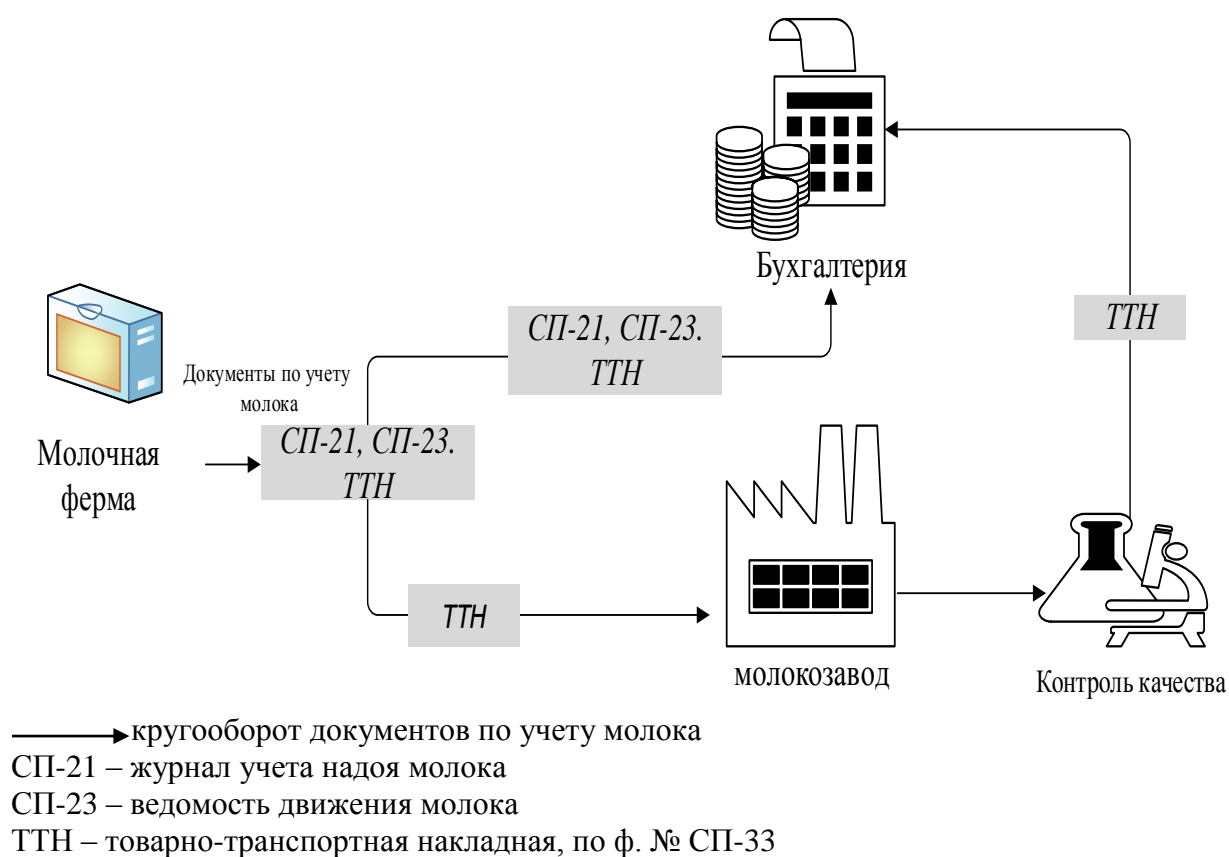


Рисунок 3.2 – Схема процесса движения документов по учету количества и качества молока

Для устранения существующего недостатка в части учета затрат на производство необходимо в формах первичных учетных документов указывать качественные характеристики молока: кислотность, жирность, вкус и запах. Для этого требуется изменить состав показателей формы СП-21 «Журнал учета надоя молока». Эти изменения будут полезны, как с точки зрения оценки деятельности бизнес-процесса, так и повышения его эффективности.

Заметим, что такой подход, позволит более рационально использовать ресурсы, контролировать затраты на производство (в том числе на качество продукции), а также послужит способом для стимулирования обслуживаю-

щего персонала в получении продукции более высокого качества. С другой стороны, такой подход согласуется с существующим порядком учета, так как основные показатели останутся неизменными, а право указания дополнительных значений в соответствии с требованиями законодательства остается за хозяйством. Каждая организация вправе применять в целях учета рекомендуемые Минсельхозом специализированные формы первичной учетной документации или разрабатывать самостоятельные, с учетом соблюдения обязательных к ним требований, согласно ФЗ № 402 «О бухгалтерском учете» и ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Это зависит от специфики деятельности хозяйствующего субъекта и необходимой для управленческого анализа объема информации.

В исследуемых организациях, для первичного учета молока применяется специализированная форма журнала учета надоя молока (приложение К). Указанная форма входит в альбом «По учету движения продукции животноводства», утвержденных Постановлением Госкомстата РФ № 68 от 29.09.1997 г. «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции и сырья».

В целях совершенствования предлагаем к применению в организациях АПК, специализирующихся на производстве молока, форму учета молока с расширенными показателями (рисунок 3.3). Предлагаемые изменения и новая структура формы первичного учетного документа позволяют расширить ее практическое применение. Появляется возможность более достоверного учета и детального исследования информации о качестве произведенной продукции. Далее, на основании первичных документов и информации о качестве молока, сотрудникам бухгалтерии предлагаем формировать разработанную оперативную форму контроля ФК6 «Ведомость контроля реализации молока» (таблица 3.8). Данную форму рекомендуем использовать при изменении цены молока, корректировки результатов реализации продукции и сверки расчетов с молокозаводом.

ЖУРНАЛ № _____ учета надоя молока											
									Дата составления:	30.08.2020	
Организация	ООО «XXX»										
Отделение	молочное стадо										
Ферма	№ 1										
Всего по документу приходовано молока:									Количество, кг		
Номер по порядку	Дата										
	Обслуживалось коров		Надоено молока, кг				Жирность, %	жиро-единиц	Запах и вкус	Кислотность, °Т	Подпись доярки (мастера машинной дойки)
всего	Из них доилось	утром	в полдень	вечером	всего						
1	31	31	192	194	196	582	3,8	2211,6	Чистый, приятный, слегка солоноватый	16,4	
2											
3											
...											
18								x			x
Зав. фермой _____ (подпись) (расшифровка подписи)											
Бригадир _____ (подпись) (расшифровка подписи)											

Рисунок 3.3 – Форма оперативного учета качества молока (ФК5) Журнал учета надоя молока (фрагмент)

Таблица 3.8 – Форма оперативного учета качества молока (ФК 6) «Ведомость контроля реализации молока»

По-став щик	Документ / дата	Физи-ческий вес, кг	% жи-ра	Кг жи-ра	Кис-лот-ность, °Т	Тем-пера-тура, °С	Плот-ность, кг/м <sup>3</sup>	Сорт	Зачет-ный вес, кг	Цена молока, руб.	Сумма за моло-ко, руб.	НДС за молоко, руб.	Всего за моло-ко, руб.
№ 1	01.08.2020 г.	1948,0	3,3	64,28	17	6	1,029	Высш.	2139,4	26,4	56480,16	5648,02	62128,18
№ 1	02.08.2020 г.	1692,0	3,5	59,22	17	6	1,029	Высш.	1921,7	26,4	50732,88	5073,29	55806,17
№ 1	03.08.2020 г.	1127,0	4,2	47,33	16	6	1,029	Высш.	1354,8	26,4	35766,72	3576,67	39343,39
№ 1	04.08.2020 г.	1044,0	4,3	44,89	18	6	1,029	Высш.	1279,8	26,4	33786,72	3378,67	37165,39
№ 2	05.08.2020 г.	1015,0	3,9	39,59	17	6	1,029	Высш.	1186,4	26,4	31320,96	3132,10	34453,06
№ 2	06.08.2020 г.	772,0	4,1	31,65	17	6	1,029	Высш.	934,4	26,4	24668,16	2466,82	27134,98
№ 1	07.08.2020 г.	1909,0	3,3	63,0	17	6	1,029	Высш.	2115,6	26,4	55851,84	5585,18	61437,02
№ 1	08.08.2020 г.	1740,0	3,5	60,9	16	6	1,029	Высш.	1997,1	26,4	52723,44	5272,34	57995,78
№ 1	09.08.2020 г.	2159,0	4,3	92,84	16	6	1,03	Высш.	2646,7	26,4	69872,88	6987,29	76860,17
№ 1	10.08.2020 г.	982,0	4,3	42,23	17	6	1,03	Высш.	1203,8	26,4	31780,32	3178,03	34958,35
№ 1	11.08.2020 г.	929,0	4,0	37,16	17	6	1,029	Высш.	1106,1	26,4	29201,04	2920,10	32121,14
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
№ 1	30.08.2020 г.	788,0	4,3	33,88	17	6	1,029	Высш.	966,0	26,4	25502,40	2550,24	28052,64
Итого (за месяц)		108847,0	4,1	4296,49	16,5	6	1,029	Высш.	128813,3	26,4	3400671,12	340067,09	3740738,21

В целях оперативного учета и контроля бухгалтерия составляет два документа. Один из них остается в бухгалтерии и далее информация, содержащаяся в документе, используется для формирования отчета по реализации и строки 2100 «Выручка» Отчета о финансовых результатах. Второй экземпляр остается на молочной ферме, с целью контроля качества молока и обобщения информации для стимулирования персонала.

Далее, на основе предлагаемых изменений, можно контролировать выручку от продажи молока по каждой молочной ферме. Для учета контроля исполнения производственных заданий на ферме рекомендуется использовать следующую форму контроля ФК 7 «Контроль выполнения показателей жирности молока на молочной ферме» (таблица 3.9). Предлагаемый документ позволит пересчитывать массу фактической жирности молока на массу молока базисной жирности – 3,4 %, своевременно реагировать на зачетный вес молока.

Таблица 3.9 – Форма оперативного контроля ФК 7 «Контроль выполнения показателей жирности молока на молочной ферме»

Дата	Количество принятого молока, кг (физ. вес)	Базисная жирность молока, %	Фактическая жирность молока, %	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	3,4	3,6	51427,2	2139,4	56480,16	5052,96
02.08. 2020 г.	1692,0	3,4	3,5	44668,8	1921,7	50732,88	6064,08
03.08. 2020 г.	1127,0	3,4	4,2	29752,8	1354,8	35766,72	5913,92
04.08. 2020 г.	1044,0	3,4	4,3	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	х	х	2873560,8	128813,3	3400671,1	527110,32

На основе вышеприведенной методики произведен расчет изменения выручки от продажи молока хозяйства № 5. Результаты расчетов показали,

что контроль жирности молока на ферме приводит к увеличению выручки от продажи молока по зачетному весу от 9,8 – 22,5 % за месяц.

Представленные документы предлагается формировать автоматизировано. В числе преимуществ составления оперативных документов по качеству молока, с нашей точки зрения, можно выделить следующие:

- введение дополнительных характеристик позволит проводить более точную оценку качества готовой продукции молочного скотоводства, кроме того в рамках бизнес-процесса позволит оперативно реагировать на снижение ключевых показателей качества молока и принимать решения по корректировке рациона;

- качество молока влияет на ценообразование готовой продукции при заключении договорных соглашений с переработчиком молока, чем выше качество молока, тем выше цена на продукцию;

- контроль показателей качества и стимулирование труда работников молочной фермы по их выполнению позволит управлять и своевременно реагировать руководству экономического субъекта на возникающие отклонения, что направлено на достижение эффективности бизнес-процесса «Производство».

Изменения, представленные в форме № 21 «Журнал учета надоя молока» позволят рассчитать несколько показателей: жирность молока, зачетный вес, цену молока в пересчете на зачетный вес, цену молока в зачетном весе, сумму от продажи молока, сумму общей реализации за месяц и за год, выручку от продажи молока, отражаемую по строке 2100 Отчета о финансовых результатах.

Создание единого информационного пространства в форме схемы, представленной на рисунке 3.4, обеспечит внутриорганизационное взаимодействие всех участников бизнес-процесса, учета и контроля качества продукции и является источником учетно-аналитической информации для аудиторов при выполнении согласованной процедуры по проверке затрат и оценки их эффективности.



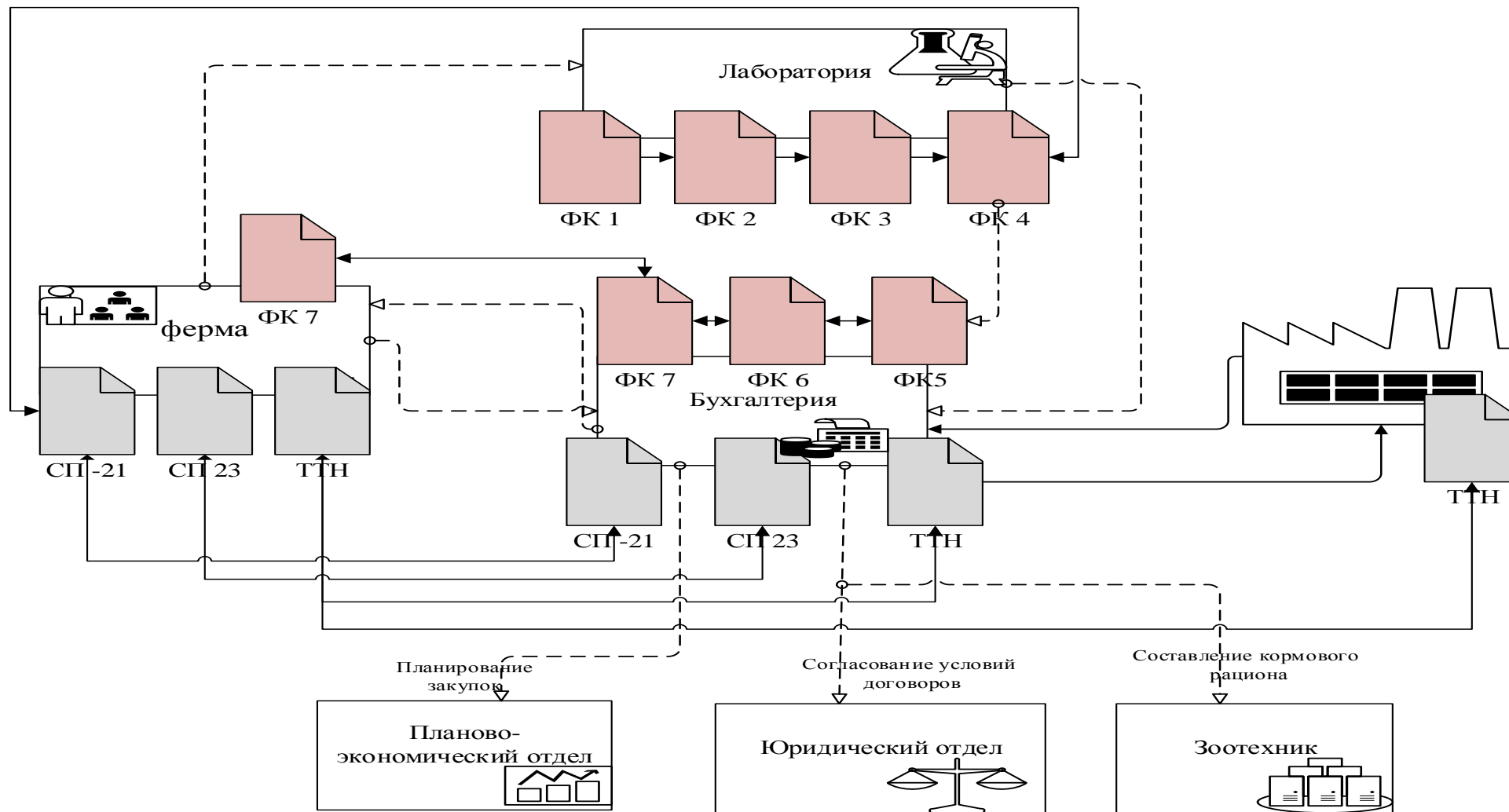


Рисунок 3.4 – Модель учетно-аналитического обеспечения аудита бизнес-процесса «Производство»

Стрелками обозначены потоки передачи информации между внутренними и внешними участниками процесса, а также передача информации между учетными и контрольными документами.

На основании информации о качестве молока бухгалтерия передает оперативные данные:

- в планово-экономический отдел, для планирования закупок кормов;
- на ферму зоотехнику, для составления кормового рациона;
- в юридический отдел для возможной корректировки условий договоров поставки.

Готовая продукция молочного скотоводства служит уникальным ресурсом для вторичной переработки, где контроль качества ставится на приоритетное место. Контролируя жирность и кислотность молока можно с уверенностью говорить о качестве продукции и долгосрочных перспективах сотрудничества с молокоперерабатывающими организациями.

Особая роль в повышении эффективности контроля бизнес-процессов отводится учетно-аналитическому обеспечению, как единому информационному ресурсу, обеспечивающему 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 достижению эффективности бизнес-процесса «Производство» должны основываться на достоверной информации. Реализация поставленных задач достигается путем совершенствования первичных документов и внедрения контрольных функций в учетный процесс.

Решение проблем эффективного управления бизнес-процессом «Производство» находится в компетенции основных элементов системы внутреннего контроля, призванных осуществлять функции предотвращения, исправления и мониторинга нарушений совершаемых операций, при тесной взаимосвязи с планированием, организацией, анализом и учетом.

По результатам исследования был разработан порядок определения ка-

чественных характеристик молока с последующим отражением полученной информации в специализированных формах первичных учетных документов и формах оперативного контроля. Также, предложена модель учетно-аналитического обеспечения оценки эффективности бизнес-процесса «Производство», включающая усовершенствованные формы оперативного учета качества молока и формы оперативного контроля, что способствует повышению эффективности производственной деятельности.

### **3.2 Моделирование аудита затрат и оценка реализации бизнес-процесса «Производство»**

Период пандемии ознаменован возрастающим интересом со стороны собственников и руководителей к аудиторским услугам, как к одному из перспективнейших направлений в решении проблем, связанных с преодолением кризисных явлений и принятии эффективных бизнес-решений.

Влияние пандемии проявилось в виде стагнации деятельности малого и среднего бизнеса, перехода на удаленную работу, динамичного развития цифровизации всех бизнес-систем и управленческих функций. В связи с чем, большинство экономических субъектов столкнулось с необходимостью сокращения своих бюджетов, пересмотра планов развития и текущей деятельности, с проблемами оптимизации бизнес-процессов, с целью сокращения производственных издержек и экономии ресурсов. Для принятия управленческих решений в вопросах обоснованной оптимизации, стали рассматриваться аспекты эффективности отдельного бизнес-процесса или одного из его элементов. В качестве критериев полезности бизнес-процесса использовались ключевые показатели эффективности в рамках выделенных ресурсов, при соблюдении планируемых промежутков времени. Весомость и полезность функций внешнего аудита для целей управления также оказалась значимой в период пандемии и удаленной работы.

Постоянная трансформация на рынке аудиторских услуг, вызванная происходящими изменениями в законодательстве и возросших интересов

бизнеса к сопутствующим аудитам услугам, помогают хозяйствующим субъектам предвидеть бизнес-проблемы и рекомендовать меры по их устранению. Сегодня аудитор обладает опытом проверки финансово-хозяйственных операций и подтверждения достоверности бухгалтерской финансовой отчетности и ее показателей, а также способен провести глубокий анализ деятельности хозяйствующего субъекта и показать ее сильные и слабые стороны.

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». Аудитор готов решать задачи, вызванные потребностями заказчика. Аудит бизнес-процесса рассмотрен в трудах следующих российских исследователей Р. П. Булыги [21,22,23] и И. Н. Богатой [18,20].

В существующих реалиях одним из ключевых направлений аудита бизнеса является аудит эффективности отдельных бизнес-процессов, как инновационное направление деятельности аудиторов, которое в соответствии с действующим законодательством может осуществляться как согласованная процедура, регулируемая МССУ4400 [98].

Согласно документам международных организаций высших органов государственного контроля (ИНТОСАИ, ЕВРСАИ, АЗОСАИ) основными направлениями аудита эффективности является оценка по критериям: экономичности (economy), продуктивности (efficiency) и результативности (effectiveness) использования ресурсов.

В экономической литературе авторами рекомендуется эффективность оценивать с помощью критериев экономичности, результативности и продуктивности. Подобные подходы к понятию и содержанию аудита эффективности использования средств изложены О. В. Котлячковым и Н. В. Котлячковой [68], Л. Г. Макаровой [74], О. Ф. Селиверстовой [144], Л. Ю. Филобковой [156].

Считаем целесообразным согласиться с мнением авторов и оценивать эффективность бизнес-процесса «Производства» 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 приложении Л. При данном направлении производится углублённая оценка затрат на производство, с позиции потребленных ресурсов.

Результатом выполнения согласованной процедуры является установление обоснованности и целесообразности затрат на производство. С позиции хозяйствующего субъекта данная услуга будет экономически выгодна, так как ее стоимость значительно ниже, чем аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности. Для аудитора, выполнение задания в рамках МССУ 4400 [98], является согласованием действий между аудитором, клиентом и возможно третьей стороной по оценке эффективности организации документооборота и системы внутреннего контроля, оценке общего состояния бухгалтерского и налогового учета, подготовке хозяйствующего субъекта к предстоящей налоговой проверке, экспертизе финансово-хозяйственной операции по заданию заказчика, оценке налоговых и финансовых рисков, по постановке системы, анализ инвестиционных проектов (Due diligence) и др.

Детальная проверка и анализ одного из элементов бизнеса –затраты на производство, позволит повысить контроль за расходом ресурсов в частности, и в целом за реализацией бизнес-процесса. Выше приведенные исследования позволили установить, что при производстве молока наибольший удельный вес занимают затраты, связанные с приобретением ресурсов, в частности кормов, что обуславливает острую необходимость в их постоянном контроле.

Проверка затрат и их оценке в рамках бизнес-процесса «Производство» – это процесс, реализуемый аудитором для получения достаточных надлежащих доказательств, на основе установленных критериев с целью формирования выводов об эффективности хозяйственной деятельности с точки зрения управления.

Учитывая важность совершенствования процесса управления бизнес-процессом «Производство» продукции (молока), следует привести классический вариант схемы его управления (рисунок 3.5).

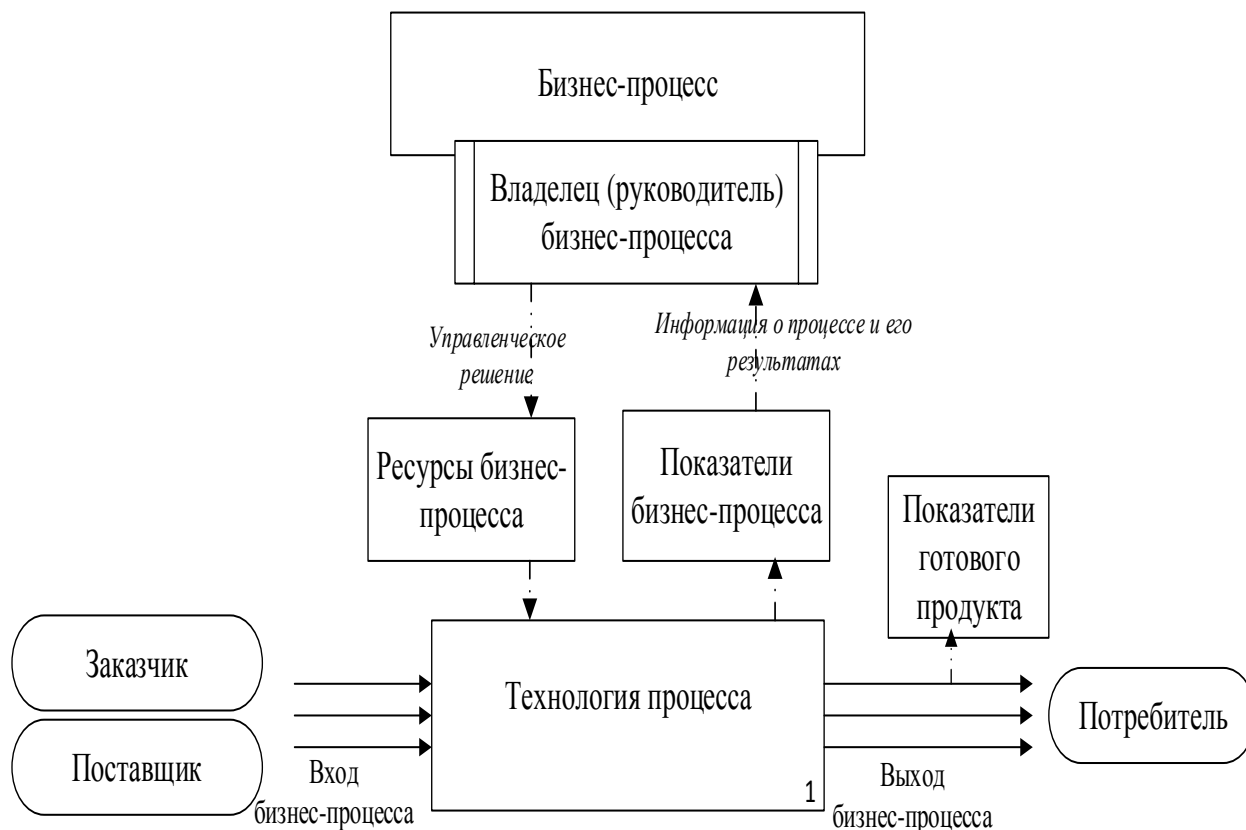


Рисунок 3.5 – Схема бизнес-процесса  
«Производство» продукции

Рассматривая вариант схемы бизнес-процесса «Производство», требуется обратить внимание на входы бизнес-процесса, то есть ресурсы, предоставляемые контрагентами, и выходы, то есть результат в виде готовой продукции (в нашем случае – молоко). Ресурсы бизнес-процесса – информация (документы, файлы), необходимые для реализации и находящиеся в распоряжении руководителя. Показатели бизнес-процесса – количественные и качественные показатели, характеризующие бизнес-процесс и его результат.

Схема бизнес-процесса «Производство» используется в дальнейшем аудитором для оценки и анализа затрат в рамках бизнес-процесса, для подготовки к созданию и внедрению учетно-аналитических систем управления.

Основная цель аудиторского задания – проверка правильности организации учета затрат, оценка их целесообразности и обоснованности. Задачи являются основанием для достижения поставленной цели.

Первая задача решается путем оценки систем учета и внутреннего контроля клиента и выводов, сделанных аудитором после их тестирования.

Решение второй задачи основано на положениях нормативных актов, регламентирующих организацию бухгалтерского и налогового учета затрат на производство молочной продукции, локальных документах деятельности клиента, стандартах аудиторской деятельности. При реализации производственной стратегии и выполнении задач бизнес-процесса, организация должна соблюдать требования действующих нормативных актов.

Третья задача лежит в области изучения отдельного бизнес-процесса «Производство», в части достижения таких критериев эффективности как продуктивность, результативность и экономичность.

Источники информации обеспечивают надлежащую основу для проверки затрат и их оценки, формирования отчета по результатам аудиторского задания, которые представлены в таблице 3.10.

Таблица 3.10 – Источники информации аудита затрат

Основные блоки источников информации	Содержание блока
1	2
1. Базовые документы	Учетная политика клиента, бизнес-план, первичные документы, распорядительные документы: приказы и распоряжения по основной деятельности, договоры (контракты), заключаемые с поставщиками ресурсов и потребителями готовой продукции, бюджеты
2. Аналитическая информация	Результаты анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности, пояснительная записка и выполнение финансовых планов за предшествующие периоды, кредитные договоры; результаты анализа платежеспособности и финансового состояния, результаты анализа специализации, анализ эффективности производства, результаты анализа продуктивности, бизнес-план
3. Документы бизнес-процесса	Нормативная документация, положения и технологические инструкции; спецификация выполняемых операций, спецификации

1	2
	входов / выходов и ресурсов, графические схемы бизнес-процесса и их текстовое описание, показатели продуктивности, результативности и экономичности бизнес-процесса
4. Формы отчетности	Бухгалтерская (финансовая) отчетность (специализированные формы по животноводству), статистическая отчетность; акты аудиторских проверок и проверок других межведомственных служб (налоговых проверок), Главная книга, Журнал-ордер № 10 «Учет затрат на производство», пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах
5. Прочие документы и информация, используемая хозяйствующим субъектом	Результаты анализа внешней среды, рынка, конкуренции; материалы арбитражных и судебных дел, обзор изменений законодательства (источники официальной подписки), производственные планы и программы, отчеты о выполнении
6. Справочные материалы	Должностные инструкции персонала хозяйствующего субъекта, положение о системе оплаты труда, инструкции производственного оборудования

Также методическую основу формируют документы, включающие: перечни вопросов, используемых для оценки систем учета, контроля и бизнес-процесса; формы для регистрации результатов тестирования; нормативные документы, применяемые аудитором в ходе выполнения процедуры и регламентации своей деятельности; локальные акты, применяемые клиентом для регулирования функционирования бизнес-процесса. Выбор методов и приемов обеспечивают практическую реализацию проверки.

Планирование включает оценку деятельности хозяйствующего субъекта и среду, в которой она осуществляется. На этом этапе аудитор формирует стратегию проверки и перечень процедур аудиторского характера. Документирование собранной в ходе аудита информации осуществляется по предлагаемым формам рабочих документов аудитора, представленных на рисунке 2.15.

Основные этапы аудита представлены в таблице 3.11.



Таблица 3.11 – Рабочий документ по оценке бизнес-процесса РДБП-1  
«План проверки затрат и их оценки в рамках  
бизнес-процесса «Производство» продукции молочного  
скотоводства»

Вопросы, включаемые в стратегию	Источник информации	Вид процедур
1. Изучение учетной политики и ее обоснованности в части формирования затрат по бизнес-процессу	Учетная политика, приказ об учетной политике	Тестирование
2. Проверка СВК и адекватность ее функционирования в отношении затрат бизнес-процесса	Приказы и распоряжения по функционированию СВК	Опрос, тестирование
3. Проверка правильности и своевременности отражения на счетах бухгалтерского учета фактов жизнедеятельности; остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода	Формы первичных документов и регистров бухгалтерского учета, данные бухгалтерской(финансовой) и статистической отчетности	Прослеживание, пересчет, инспектирование
4. Оценка правильности формирования бухгалтерских записей по списанию сырья и материалов в производство	Первичные документы на внутреннее перемещение материалов, отчеты о движении материальных ценностей	Процедуры проверки по существу
5. Обоснование расчета и отражения в учете себестоимости продукции. Проверка правильности выделения объектов калькулирования себестоимости.	Приказ об учётной политике организации, плановая и фактическая калькуляция, расчет калькуляционной разницы, ведомости по учету затрат, анализ и карточка счета 20 субсчета 2 «Животноводство»	Пересчет, проверка документов
6. Оценка целесообразности и обоснованности затрат на производство	Схема бизнес-процесса, информация по операциям бизнес-процесса «Производство»: характеристика выходов и входов бизнес-процесса; спецификация ресурсов бизнес-процесса; показатели бизнес-процесса, их сопоставление за предыдущий период	Проверка документов, анализ информации

Аудиторские процедуры проводятся сплошным способом в отношении учетной политики, нормативных документов утвержденных, применяемых и разработанных самим клиентом. Также, сплошным способом подвергаются проверке договора, контракты и другие, регламентирующие отношения с по-

ставщиками и покупателями входов (ресурсов) и выходов (продукции) бизнес-процесса «Производство». Проверку других элементов производственного процесса следует проводить выборочным способом.

При проверке правильности списания сырья и материалов в производство аудитор устанавливает метод списания запасов, указанный в учетной политике, и сопоставляет с фактическим приемом, применяемым в организации. В состав аудиторских процедур включается также проверка документации, подтверждающей списание материалов в производство.

При оценке правильности расчета и отражения в учете фактической себестоимости продукции аудитор определяет используемый клиентом метод учета затрат. Далее, проводится проверка правильности выделения объектов калькулирования себестоимости, и в последнюю очередь, проводится (по желанию клиента) проверка исчисления фактической себестоимости молока, приплода и правильности списания калькуляционных разниц.

С целью оценки бизнес-процесса «Производство» аудиторами разрабатываются процедуры, способствующие более эффективной проверке. В основе разработки таких процедур находится знание структуры, технологии бизнес-процесса «Производство», его описание было представлено в разделе 2.2 диссертации.

Как правило, используется сочетание аналитических процедур, тестов средств контроля и процедур проверки по существу (инспектирование, запрос и т.д.).

Оценка эффективности бизнес-процесса осуществляется аудитором на основании совокупности показателей, позволяющих оценить достижение таких критериев как продуктивность, результативность и экономичность (рисунк 3.6.). Для получения более полной информации о продуктивности бизнес-процесса «Производство», рекомендуем при анализе дополнить эту группу качественными характеристиками, изученными нами ранее: жирность и кислотность; для определения экономичности – оценивать показатели затратоемкость кормов.

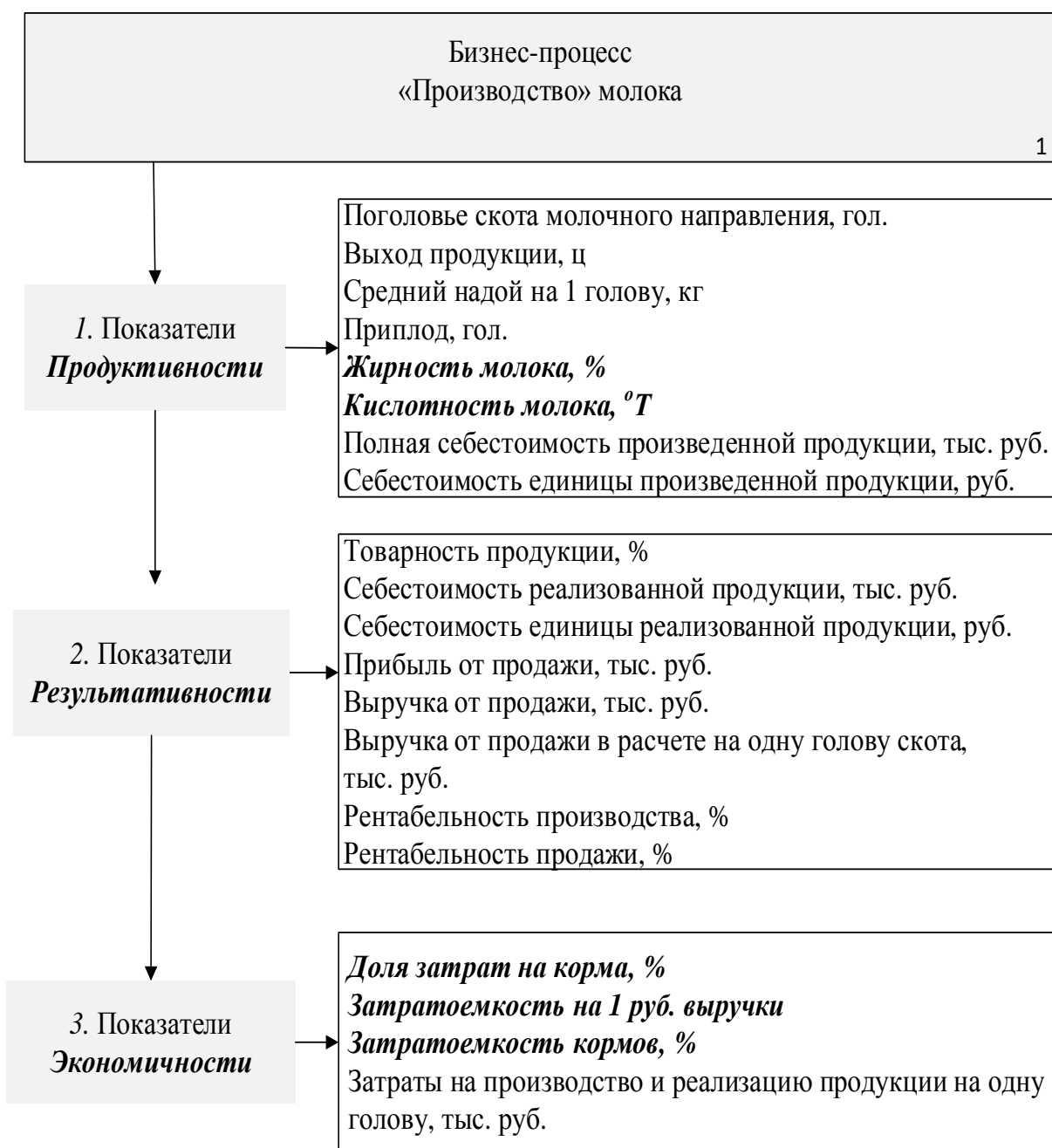


Рисунок 3.6 – Показатели эффективности бизнес-процесса  
«Производство» молока

\*Пояснения: выделенным отмечены показатели, дополненные автором

Основными показателями бизнес-процесса являются количество используемых ресурсов, их целесообразность и обоснованность производственным целям. Эффективность бизнес-процесса оценивается степенью поставленных и достигнутых целей бизнес-процесса (таблица 3.12).

Таблица 3.12 – Рабочий документ по оценке бизнес-процесса РДБП-2  
«Показатели оценки бизнес-процесса «Производство»  
продукции молочного скотоводства»

№ п/п	Группа показателей	Наименование показателя	Описание показателя
1	2	3	4
1.1	1.Показатели продуктивности	Поголовье скота молочного направления, гол.	Показывает общее поголовье скота молочного направления продуктивности
1.2		Выход продукции, ц	Отражает общий объем готовой продукции (молока), полученного от общего поголовья коров молочного направления продуктивности
1.3		Средний надой на 1 голову, кг	Характеризует объем готовой продукции (молока), полученного на 1 голову скота молочного направления продуктивности
1.4		Приплод, гол.	Отражает поголовье живого приплода, полученного за отчетный период
1.5		Жирность молока, %	Показатель качества готовой продукции (физико-химическая оценка): показывает массовую долю жира в коровьем молоке, которая в среднем оставляет 3,6-3,9 %.
1.6		Кислотность молока, °Т	Показатель качества готовой продукции (физико-химическая оценка): показывает наличие в молоке кислых солей и белков. Кислотность свежего молока составляет 16-18 °Т, рН молока – 6,5-6,7.
1.7		Полная себестоимость произведенной продукции, тыс. руб.	Отражает величину затрат, приходящийся на общий объем произведенной готовой продукции (молока)
1.8		Себестоимость единицы произведенной продукции, руб.	Показывает величину затрат, приходящийся на производство 1 единицы продукции (1 ц молока)
2.1		2.Показатели результативности	Уровень товарности молока, %
2.2	Себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.		Отражает общую сумму затрат, приходящуюся на общий объем проданной готовой продукции (молока)
2.3	Себестоимость единицы реализованной продукции, руб.		Отражает общую сумму затрат, приходящуюся на 1 единицу проданной готовой продукции (на 1 ц молока)

## Продолжение таблицы 3.12

1	2	3	4
2.4		Прибыль от продажи продукции, тыс. руб.	Показывает сумму, полученную после продажи готовой продукции (молока) за минусом коммерческих и управленческих расходов
2.5		Выручка от продажи продукции, тыс. руб.	Показывает сумму выручки, полученную после продажи готовой продукции (молока), (до уплаты всех обязательных налогов и платежей)
2.6		Выручка от продажи в расчете на одну голову скота, тыс. руб.	Показывает сумму выручки, полученную после продажи готовой продукции (молока) на 1 гол. скота молочного направления продуктивности
2.7		Рентабельность производства, %	Определяет уровень прибыли полученной на 1 руб. затрат на производство продукции
2.8		Рентабельность продажи, %	Определяет уровень прибыли, полученной в результате продажи на 1 руб. выручки
3.1		3. Показатели экономичности	Доля затрат на корма, %
3.2	Затратоемкость на 1 руб. выручки		Отражает величину использованных ресурсов, приходящихся на 1 руб. выручки
3.3	Затратоемкость кормов на 1 руб. выручки		Характеризует уровень денежных средств, затраченных на корма, приходящихся на 1 руб. выручки
3.4	Затраты на производство и реализацию продукции на одну голову, тыс. руб.		Отражает общую величину затрат на производство и реализацию готовой продукции, приходящуюся на 1 голову скота молочного направления продуктивности

Содержание и логическая последовательность осуществления согласованной процедуры по проверке и оценке эффективности бизнес-процесса «Производство» представлена следующей схемой (рисунок 3.7).

Выделенные этапы соответствуют пообъектному подходу. Обобщение результатов аудиторского задания, характеризуется обобщением результатов выполнения согласованной процедуры, формированием отчета и разработкой управленческих решений.

Наименование и состав работ по выполнению согласованной процедуры

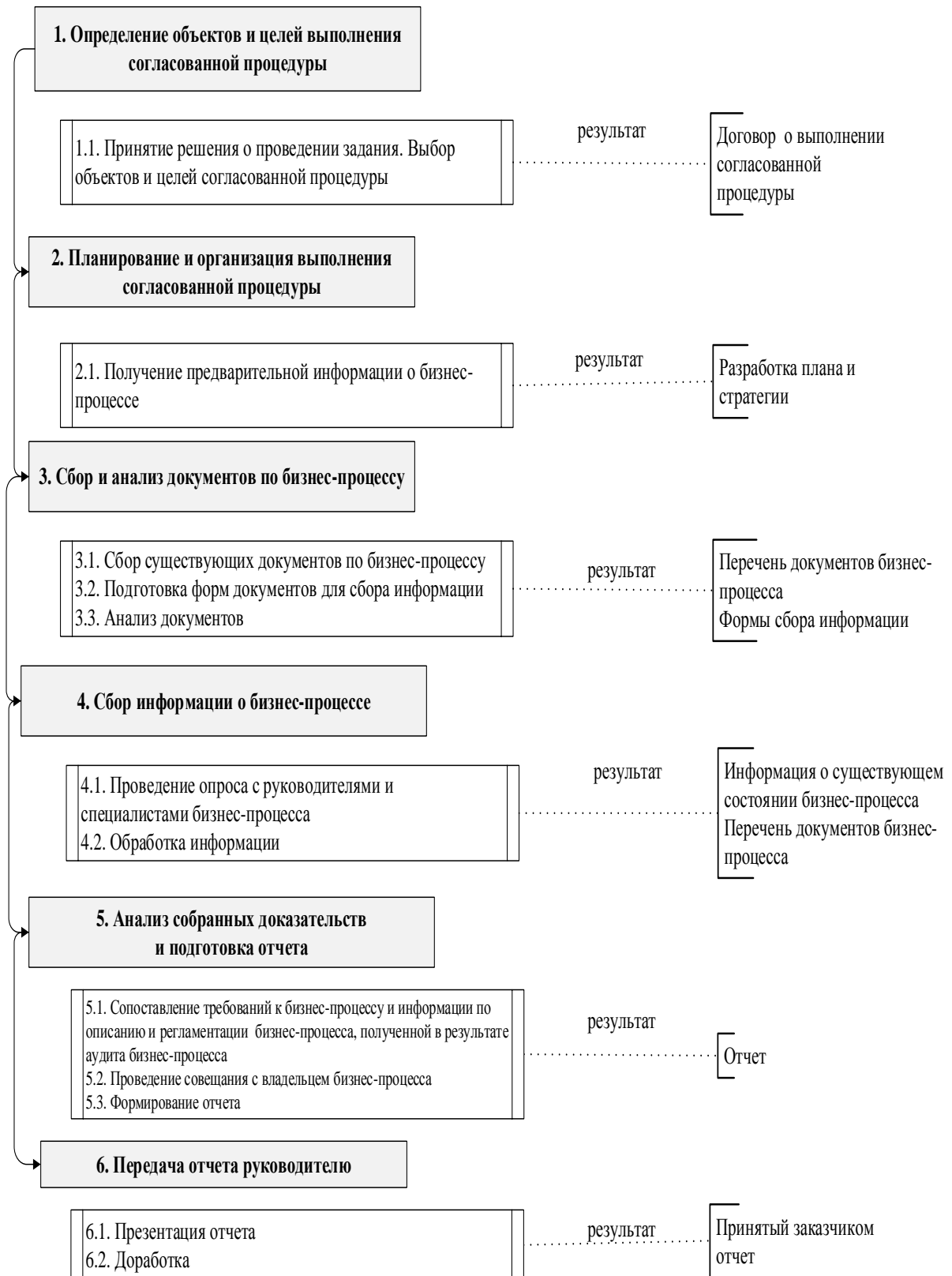


Рисунок 3.7 – Этапы выполнения аудиторского задания

Сбор и анализ документов по бизнес-процессу организует сам аудитор, получение необходимой информации осуществляется на основании внутренних и внешних источников.

Апробация разработанной методики по выполнению согласованной процедуры в рамках бизнес-процесса «Производства» молока была проведена на примере хозяйства № 5. Помещение для содержания животных – фермы открытого типа без отопления. На каждой (две молочные фермы) ферме установлены доильные установки переносного типа ПДУ-4МА. Доеение организовано в молокопровод с дальнейшим процессом стерилизации и охлаждением молока в танкерах-охладителях. Кормление животных производится кормовой смесью, приготовленной на кормокухнях, передача – с помощью кормораздатчика и трактора МТЗ-80. На территории двора находятся силосные и сенажные траншеи, отведены отдельные места для хранения грубых кормов в тюках и мешках. Основная часть кормов – сено, солома, зеленая масса трав и кукуруза заготавливаются силами хозяйства (смешанная специализация). Покупные корма приобретаются через договорные отношения с поставщиками, поставки осуществляются непрерывно, по плановой необходимости. Доставка кормов осуществляется за счет средств поставщика.

При планировании рационов кормления хозяйство не использует автоматизированную программу. Автоматизация настроена только на процесс учета затрат и расчета себестоимости продукции в программе фирмы 1 С. Бизнес-процесс экономического субъекта выполняет четыре операции по: формированию стада, организации содержания животных, организации кормовой базы и рациона кормления коров, организации первичной обработки молока.

На молочной ферме размещаются коровы в количестве 304 головы, содержание беспривязное с использованием в летнее время пастбищ. К основному бизнес-процессу относится, непосредственно производство молока, где процесс получения молока обеспечивается за счет организации доения, организации кормления и поения коров и их содержания.

В процессе оценки бизнес-процесса «Производство» продукции (молока) на примере хозяйства № 5 собирается следующая информация, представленная в таблице 3.13.

Таблица 3.13 – Рабочий документ по оценке бизнес-процесса РДБП-3 «Информационные материалы по бизнес-процессу», на примере хозяйства № 5, занимающегося производством молока

№	Характеристика бизнес-процесса	Информация, подлежащая сбору	Документ, включающий собранную информацию
1	2	3	4
1	Название и назначение бизнес-процесса «Производство»	Краткое описание бизнес-процесса	Схема бизнес-процесса, представленная на рисунках 1.4 и 1.6 в разделе 1.1 исследования. Заполнение РДБП-3 «Информационные материалы по бизнес-процессу»
2	Информация об отделе или подразделении (ях)	1. Полное и сокращенное название отдела (подразделения), выполняющего производственные операции. 2. Положение об отделе (подразделении). Схема организационной структуры отдела (подразделения)	Заполнение РД-1 «Понимание деятельности АПК»
3	Руководитель бизнес-процесса «Производство»	1. Должность работника, ответственного за бизнес-процесс (при получении от клиента должностной инструкции, указывается как отдельное приложение)	Должностная инструкция (при ее предоставлении клиентом) включается в состав рабочих документов аудитора
4	Основные операции	1. Основные операций, выполняемые бизнес-процессом с указанием ответственных за их выполнение лиц (в подразделении)	Заполнение РДБП-4 «Анализ информации по операциям бизнес-процесса»
5	Клиенты и выходы бизнес-процесса «Производство»	1. Перечень покупателей продукции бизнес-процесса (с указанием краткой информации о приобретаемой ими продукции)	Заполнение РДБП-5 «Выходы бизнес-процесса»
5.1	Выход 1 бизнес-процесса «Производство»	1. Характеристика готовой продукции (краткое описание выхода)	
5.2	Выход 2 бизнес-процесса «Производство»	...	



## Продолжение таблицы 3.13

1	2	3	4
6	Входы бизнес-процесса	1.Перечень заказчиков и поставщиков ресурсов бизнес-процесса (краткая информация о приобретаемых ресурсах	
6.1	Вход 1 бизнес-процесс	1. Краткая характеристика ресурса, услуги, заказа	ЗаполнениеРДБП-6 «Входы бизнес-процесса»
7	Ресурсы бизнес-процесса «Производство»	1. Перечисляются ресурсы, участвующие в реализации бизнес-процесса. 2. Поставщик данного ресурса	Заполнение РДБП-7 «Спецификация ресурсов бизнес-процесса»
8	Графические схемы бизнес-процесса и их текстовое описание	1. Текстовое и графическое описание бизнес-процесса	Схема технологии производства представлена на рисунке 1.2. в разделе 1.1. Описание технологического процесса представлено в приложении А
9	Показатели бизнес-процесса «Производство»	1. Информация заносится в рабочий документ	Заполнение
9.1	Показатели продуктивности	1. Перечисляются количественные и качественные показатели, характеризующие бизнес-процесс, абсолютные и /или относительные затраты на его проведение. 2. Ссылка на документ, где присутствует описание или методика расчета этого показателя	РДБП-2 «Показатели оценки бизнес-процесса «Производство» продукции молочного скотоводства»; Расчет показателей, представлен в таблице 3.18
9.2	Показатели результативности		
9.3	Показатели экономичности		

Информационное обеспечение бизнес-процесса хозяйства № 5 достигается путем взаимодействия ответственных лиц в процессе передачи информации и заполнения документов, соответствующих конкретной операции (таблица 3.14).

Передача информации от фермы до бухгалтерии осуществляется ручным заполнением документов. Хозяйство, начиная с 2019 г. ведет активную политику в увеличении продуктивности коров, в том числе за счет рациона кормления.

Таблица 3.14 – Рабочий документ по оценке бизнес-процесса РДБП-4 «Анализ информации по операциям бизнес-процесса» хозяйства № 5

№ пп	Наименование операции	Описание операции	Ответственный за выполнение операции (подразделение или должностное лицо)	Входящая информация и документы, необходимые для выполнения операции	От кого получает входящую информацию и документы	Исходящая информация и документы, создаваемые при выполнении операции	Кому передает исходящую информацию и документы
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Формирование стада	Формирование стада План осеменения и отелов Перевод животных из группы в группу, поступление, выбытие Прием приплода и классификация по группам Зоотехнический и ветеринарный осмотр	Зоотехник Вет. врач	План проведения осеменения и отелов Акты выполненных работ, оказанных услуг Акт на перевод животных из группы в группу (ф. № СП-47) Акт оприходование приплода животных (ф. № СП-39) Книга учета движения животных и птицы (ф. № 304-АПК) Акт зоотехнического и ветеринарного осмотра Акты на списание вет. медикаментов Журналы учета (доярка и телятница)	Вет. врач, Зав фермой Бригадир Скотники Телятницы	Отчет о движении скота и птицы на ферме (ф. № СП-51) Акт зоотехнического и ветеринарного осмотра Книга учета движения животных и птицы (ф. № 304-АПК) Акты выполненных работ, оказанных услуг Производственный отчет	Бухгалтерия
2	Организация содержания животных	Лечение животных Организация обслуживания на ферме Услуги тракторного парка	Зоотехник Зав фермой	Акты выполненных работ (по видам) Авансовые отчеты Сметы на ремонт	Руководитель Бригадир Зоотехник Зав фермой	Отчет о движении материальных ценностей Производственный отчет Расчет начисления оплаты	Бухгалтерия

Продолжение таблицы 3.14

1	2	3	4	5	6	7	8
		(уборка отходов, навоза) Услуги по электро- энергообеспечению и водоснабжению Текущий ремонт и обслуживание оборудования (ленточного транспортера, двигателей)				труда работникам животноводства (ф. № 413-АПК)	
3	Организация кормовой базы и рациона кормления коров	Составление кормового рациона Учет фактического расхода кормов Услуг тракторного парка (подача кормов) Текущий ремонт и обслуживание оборудования (кормораздатчика)	Зоотехник Кладовщик Механик	Ведомость учета расхода кормов (ф. № СП-20) Учетный лист тракториста-машинист (ф. № 414-АПК) Путевые листы тракториста-машиниста Накладная внутрихозяйственного назначения (ф. № 264-АПК) Книга учета (кладовщика)	Руководитель организации Зоотехник Бригадир Кладовщик	Отчет о движении материальных ценностей Накладная внутрихозяйственного назначения (ф. № 264-АПК) Отчет кладовщика по кормам Ведомость учета расхода кормов (ф. № СП-20) Журнал учета расхода кормов Производственный отчет	Бухгалтерия
4	Организация первичной обработки молока	Учет поступления молока на ферме Поступление и расход молока (на выпойку телятам) Учет качества молока Уход за молочным скотом	Оператор машинного доения (дойрка) Зав фермой и или бригадир	Журнал учета надоя молока (ф. № СП-21), Ведомость учета движения молока (ф. № СП-23) Книга складского учета	Оператор машинного доения (дойрка) Скотник Телятницы Приемщик молока (кладовщик) Лаборант	Ведомость учета движения молока (ф. № СП-23) Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. № 413-АПК) Производственный отчет	Бухгалтерия

Выход бизнес-процесса «Производство» – готовая продукция, которая в большей части направляется на реализацию, часть остается на выпойку телятам в самом хозяйстве. Основным клиентом продукции является молокоперерабатывающий завод, расположенный в соседнем городе, выход продукции оценивается по качеству (таблица 3.15). Взаимоотношения с клиентом носят контрактный характер.

Таблица 3.15 – Рабочий документ по оценке бизнес-процесса РДБП-5 «Выходы бизнес-процесса» хозяйства № 5

<b>№ Клиента бизнес-процесса</b>	<b>Наименование клиента</b>	<b>Описание клиента</b>	
1	АО «XXX молоко»	молокоперерабатывающий завод	
<b>№ выхода</b>	<b>Наименование выхода</b>	<b>Описание выхода</b>	<b>Ссылка на характеристику показателя</b>
1	молоко	Высший сорт	Шкала оценки органолептических и физико-химических показателей молока Экспертный лист оценки качества молока коровьего сырого (предлагаемая форма)
2	молоко	1 сорт	
3	молоко	2 сорт	

Непрерывность бизнес-процесса «Производство» обеспечивается за счет поступления сырьевых ресурсов. Основную часть покупаемых кормов составляют группы кормов: корма животного и микробного происхождения (молочные отходы), побочная продукция переработки (жмых подсолнечный, шрот), отходы промышленного производства (дрожжи), минеральные и витаминные корма (пудра сахарная, премиксы, комбикорма, сорбенты, соль, абсорбенты) (таблица 3.16).

Таблица 3.16 – Рабочий документ по оценке бизнес-процесса РДБП-6  
«Входы бизнес-процесса» хозяйства № 5

№ Поставщика бизнес-процесса	Наименование клиента	Описание поставщика	
1	Поставщик 1	АО «Княгининское молоко»	
2	Поставщик 2	ИП Родионов М. А.	
3	Поставщик 3	ООО «Агрокурсив»	
4	Поставщик 4	ООО «Корма и рационы»	
5	Поставщик 5	Завод по производству премиксов «ЭкоМакс»	
6	Поставщик 6	ООО Торговый Дом «РусАгро»	
№ входа	Наименование входа	Описание входа	Ссылка на подробную спецификацию требований
1	Некондиционная молочная продукция	кг	Договор, сертификация продукции
2	Пудра сахарная	В мешках, 25 кг, кг	Сертификат соответствия
3	Сода пищевая	В мешках, кг	
4	Пропиленгликоль сухой	кг	Сертификат соответствия
5	Комбикорм стартерный	кг	Сертификат, свидетельство
6	Абсорбент бентонит Globalfeed Multu1000 (Италия)	кг	Сертификат соответствия
7	Глюкоза пищевая (декстроза)	кг	Сертификат соответствия
8	Жмых подсолнечный	кг	Сертификат соответствия
9	Премикс ЭкоМакс «Антрак», (для коров сухостойных)	кг	Декларация о соответствии, сертификат
10	Премикс «ЭкоМакс» Престиж (для дойных коров)	кг	
11	Шрот подсолнечный	кг	Удостоверение о качестве, сертификат качества

Для формирования целостной картины работы бизнес-процесса аудитор проводит анализ ресурсов (таблица 3.17).

На основе данных ресурсного анализа формируется «База бизнес-процесса», необходимая для дальнейшего планирования и разработки аудиторских процедур. Затем, с учетом анализа информации по операциям биз-

нес-процесса, и среди ресурсов бизнес-процесса выбираются те, которые можно улучшить на этой ферме. Это могут быть улучшения условий содержания животных, условия кормления животных, организации труда и квалификации персонала фермы, проведение ветеринарных мероприятий, совершенствование учетных процессов.

Таблица 3.17 – Рабочий документ по оценке бизнес-процесса РДБП-7 «Спецификация ресурсов бизнес-процесса» (первичная обработка молока) хозяйства № 5

№ ресурса	Наименование ресурса	Описание ресурса
1	2	3
<b>1</b>	<b>Информация (документы, файлы)</b>	
1.1	Нормативные документы подготовки производственного процесса	Нормативные карты по животноводству, лимитно-заборные карты на расход кормов, горюче-смазочные материалы, запасные части, дефектные ведомости ремонта техники, справочники учетных цен, тарифы цены; паспорта техники и оборудования молочного скотоводства; бизнес-план; нормативы затрат
1.2	Нормативы, регламентирующие расходы ресурсов	Нормы расхода кормов (по их видам), нормы расхода горюче-смазочных материалов, тепла, воды, электроэнергии, подстилки, нормы выработки и расценки за продукцию, справочные материалы
1.3	Документы учета и контроля	Документы по учету труда и его оплаты, отчеты о движении материальных ценностей, производственные отчеты, учетная политика
<b>2</b>	<b>Персонал</b>	
2.1	Оператор машинного доения	Специалист по машинному доению коров. Проводит подготовку животных к доению, устанавливает доильный аппарат, проводит операции после дойки (осуществляет уход за животными до и после дойки)
2.2	Доярка	Работница фермы, в обязанности которой входит дойка коров и уход за ними, ведет учет надоев молока
2.3	Скотник	Выполнение работ по уходу за молочным скотом, в том числе уборка навоза, вывозка навоза с фермы, подготовка подстилки, подготовка корма (помощь доярке в кормлении животных)
2.4	Телятница	Работница фермы, выполняет функции ухода за телятами
2.5	Зоотехник	Специалист фермы. Выполняет операции по составлению кормового рациона, формирует условия содержания животных, организует мероприятия по лечению и осеменению, контролирует объем и качество готовой продукции молока, руководят этапами производства продукции

Продолжение таблицы 3.17

1	2	3
2.6	Зав. фермой	Организует работу молочной фермы, обеспечивает контроль производственного процесса и техники безопасности, дисциплины труда, обеспечивает выполнение производственных программ, предоставление отчетности о работе
2.7	Тракторист	Работник молочной фермы, осуществляет перевозку кормов от кормокухни до фермы, транспортирует отходы (навоз, воду, другие отходы)
<b>3</b>	<b>Финансы</b>	
3.1	Заработная плата работникам молочного скотоводства	Суммы начисленной оплаты труда по установленным в организации расценкам, включая, надбавки за стаж и премии по результатам работы, страховые взносы
3.2	Оплата работ и услуг	Виды работ и услуг, выполненных собственными силами хозяйствующего субъекта или по договорам гражданско-правового характера; по актам выполненных работ, оказанных услуг; сметные работы), оплата счетов-фактур
3.3	Текущий ремонт основных средств и оборудования молочного скотоводства	Суммы начисленной амортизации; суммы на приобретение запасных частей; монтаж и ремонт оборудования
3.4	Приобретение ресурсов	Оплата счетов-фактур, оплата товарных накладных
<b>4</b>	<b>Материалы</b>	
4.1	Сырье	Корма, сено, подстилка
4.2	Горюче-смазочные материалы и запасные части для техники	Масло, бензин, дизтопливо, запасные части
4.3	Инвентарь и спец-одежда	Ведро, средство для обработки коров перед дойкой, перчатки, тара, спецодежда
4.4	Электросчетчики и водосчетчики	Аппараты для фиксации количества израсходованной электроэнергии, воды на молочное скотоводство
<b>5</b>	<b>Оборудование</b>	
5.1	Доильная установка	Специальный переносной аппарат, предназначенный для ускорения процесса доения
5.2	Охлаждающее оборудование (холодильник для хранения сырья, молочный танк)	Резервуар, предназначенный для временного хранения молока, полученного после дойки с функцией охлаждения
5.3	Молокопровод и вакуумные агрегаты	Система (комплекс), предназначенный для транспортировки молока из доильного аппарата в молочное оборудование
5.4	Счетчик молока	Аппарат, предназначенный для измерения количества молока, поступающего из доильного аппарата в молокопровод
5.5	Поильная установка (поилки)	Стационарная вакуумная установка, используемая на молочных фермах для подачи воды каждому животному

1	2	3
5.6	Транспортер (для навозоудаления)	Оборудование для удаления навоза (с фермы на улицу)
<b>6</b>	<b>Среда</b>	
6.1	Ферма открытого типа	Отсутствует
6.2	Централизованная система тепло-снабжения (при наличии)	Набор теплогенерирующих установок на базе использования топлива или электроэнергии, осуществляющая заданный процесс нагрева помещений
	Автоматизация работы бухгалтерии	Программный продукт для автоматизации бухгалтерского и налогового учета деятельности экономического субъекта
<b>7</b>	<b>Прочие</b>	
7.1	Справочные материалы	Технические паспорта оборудования, справочно-правовые системы «Консультант Плюс», «Гарант», периодические журналы и газеты
7.2	Аналитические справки, материалы	Материалы аналитических отчетов и заключений (при наличии), отчеты налоговых и аудиторских проверок)

В качестве критериев оценки достижения целей используется ряд финансовых коэффициентов. Значительные отклонения данных показателей рассматриваются отрицательно аудитором и требуется проведение дополнительных аналитических процедур. Используя данные хозяйства № 5 проведем оценку бизнес-процесса «Производство» молока по показателям и критериям достижения целей (таблица 3.18).

Оценивая критерии соблюдения целей организации можно сделать вывод, что Хозяйство № 5 развивает производство за счет расширения поголовья коров молочного направления на 75 гол., увеличения суммы затрат на 5640 тыс. руб., что позволило нарастить объемы производства на 5640 ц в сравнении с показателями базисного года. Отметим, что значение показателя рентабельности производства увеличилось на 39,3 процентных пункта, что соответствует данным расширенного воспроизводства и выше среднеотраслевых показателей по отрасли в целом. Коэффициент затратоемкости на 1 руб. выручки отчетного года составил 0,8, что при фактическом сравнении с предыдущим годом свидетельствует об эффективности потребления отдельных ресурсов, в том числе кормов.



Таблица 3.18 – 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
<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	-	-

\*Примечание: критерии представлены в приложении Д

Для полного информационного обеспечения согласованной процедуры по проверке затрат и оценки их эффективности в рамках бизнес-процесса «Производство» объектами должны быть все элементы производства: ресурсы, затраты, результаты производства, показатели деятельности, продуктивность животных, объемы производства, качество продукции, себестоимость. Совокупность и действенность всех компонентов системы должны работать на решение задач и достижение целей производства.

Таким образом, разработанная поэтапная методика аудиторской услуги по проверке затрат и их оценки в рамках бизнес-процесса «Производство», основанная на предлагаемой в разделе 1.2 диссертации концептуальной модели, базирующейся на теоретических, методических и организационно-управленческих аспектах, включающая набор аудиторских процедур и продуцированных рабочих документов, позволивших произвести оценку развитых и систематизированных автором количественных и качественных показателей эффективности бизнес-процесса «Производство», позволяет оптимизировать действия аудитора и оказать услугу на новом, более качественном уровне.

В свою очередь, результаты по проверке затрат и их оценке в рамках бизнес-процесса «Производство», представленные в отчете аудитора, дают возможность хозяйствующим субъектам, заказавшим эту услугу, либо третьим лицам получить необходимую информацию для принятия управленческих решений.

### **3.3 Применение аналитических процедур при выполнении аудиторского задания**

В рамках выполнения аудиторско-консалтинговых услуг по оценке эффективности затрат бизнес-процесса «Производство» необходимо оценить достижение целей клиента, эффективность вложенных в производство ресурсов и экономичность их использования. Более детально следует изучить состав и структуру кормов, как главного источника продуктивности молочных

животных, оценить результативность их использования и доходность деятельности. В этом случае, действенным инструментом аудиторской практики, позволяющим провести такой анализ становятся аналитические процедуры.

При помощи аналитических процедур выявляются нетипичные операции или события, а также показатели и тенденции, которые могут свидетельствовать о возможных проблемах, имеющих значение для хозяйствующего субъекта, собственников, и потенциальных инвесторов (таблица 3.19).

Таблица 3.19 – Содержание процедур анализа характера деятельности организации и среды, в которой она осуществляется

Деятельность	Анализируемые факторы	Применяемые аналитические процедуры
Текущая производственная деятельность	Характер деятельности клиента, основные источники его доходов; вид производимой продукции, технология производства продукции, степень автоматизации внедренных систем (кормления, доения, навозоудаления, хранения, бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, внутреннего контроля), состав сотрудников и их квалификация, виды операций со связанными сторонами (транспортировка, расчеты)	Анализ тенденций развития отрасли (объемы производства, выход продукции, средний надой, поголовье коров молочного направления, объемы продаж, жирность, кислотность), анализ структуры доходов и расходов по видам деятельности (выручка, прибыль, себестоимость, рентабельность производства); анализ динамики и структуры продажи (товарность, рентабельность продажи), анализ численности персонала (скотники, операторы машинного доения, трактористы)
Бизнес-процесс «Производство»	Структура бизнес-процесса, основные покупатели и заказчики, основные ресурсы бизнес-процесса, показатели бизнес-процесса	Анализ документов, регламентирующих бизнес-процесс, анализ показателей бизнес-процесса (продуктивность, результативность, экономичность)

Превышение затрат над результатом бизнес-процесса «Производство» свидетельствует о нерациональном распределении ресурсов. Можно утверждать, что состав и структура затрат не соответствует полученным результатам, то есть приносят скорее убыток, чем прибыль хозяйствующему субъекту. Цена продукции в этом случае будет завышена.

В таблице 3.20 проведен анализ коэффициента выхода продукции на примере пяти выбранных агропроизводителей.

Таблица 3.20 – Динамика выхода продукции в расчете на 1 рубль производственных затрат, 2019-2020 гг.

Хозяйство	Произведено молока, ц			Затраты на производство молока, тыс. руб.			Отношение полученных результатов / к понесенным затратам, коэффициент	
	2019 г.	2020 г.	в %	2019 г.	2020 г.	в %	2019 г.	2020 г.
№ 1	17199	17905	4,1	34584	36310	4,9	0,49	0,49
№ 2	87331	82623	-5,4	139736	160834	15,1	0,62	0,51
№ 3	71297	75915	6,5	166921	175899	5,4	0,43	0,43
№ 4	19946	21127	5,9	67813	77729	14,6	0,29	0,27
№ 5	33302	38942	16,9	79924	88636	10,9	0,42	0,44
Вывод аудитора	Во всех наблюдаемых хозяйственных целесообразно осуществлять контроль за составом и структурой затрат на производство молока и их нормированием, что позволит ликвидировать непроизводительные потери и увеличить отдачу от затраченных денежных средств							

Анализируемое хозяйство № 5 показывает, что рост вложенных затрат не оправдывает рост продуктивности. Поэтому, для выполнения дальнейших процедур аудиторского характера, и на основании данных хозяйства № 5 нами произведен расчет себестоимости молока (таблица 3.21).

Таблица 3.21 – Расчет себестоимости молока, на примере хозяйства № 5

Вид продукции	Ед. измерения	Выход продукции, ц		% распределения	Себестоимость			
					За 2019 г.		За 2020 г.	
		2019 г.	2020 г.		Всего, тыс. руб.	На 1 ед. продукции, руб.	Всего, тыс. руб.	На 1 ед. продукции, руб.
молоко	ц	33302	38942	90	71935	2160,1	79772	2048,5
приплод	гол	598	627	10	7989	13359,5	8864	14137,1
Итого затрат	х	х	х	100	79924	х	88636	х

Следует отметить, что в хозяйстве отмечено снижение себестоимости молока на единицу продукции на 111,6 руб., при этом общая производственная себестоимость увеличилась на 8712 тыс. руб., что обусловлено увеличе-

нием поголовья коров молочного направления на 75 гол. Продуктивность увеличилась на 133 кг на 1 голову.

В рамках контрольных мероприятий, позволяющих оценить целесообразность и обоснованность расходования ресурсов (затрат) при осуществлении производственных процессов, как показала практика, необходимо провести детальный анализ с целью определения на сколько фактический рацион кормления соответствует установленным нормативам. В связи с чем, аудитор проводит дальнейшую оценку количества потребляемых в процессе производства молока кормовых ресурсов и их движения.

Вышеуказанный подход базируется на проведении ряда аналитических исследований, результаты которого представлены в таблицах 3.22 и 3.23.

Сравнительный анализ потребности в кормах и продуктивности показал, что по мере увеличения состава кормового рациона увеличивается продуктивность животных. Например, включение в состав пищевого рациона минеральных и витаминных добавок, позволило получить в отчетном году прирост продуктивности в 133 кг в расчете на 1 гол. В свою очередь, увеличение количества потребляемых кормов обусловлен ростом поголовья коров на 75 гол.

Проведение детального исследования технологии кормления животных позволило установить, что одной из причин низкого уровня продуктивности в анализируемом хозяйстве является отсутствие контрольных мероприятий за соблюдением режима кормления и доения коров; явно выраженных отклонений от нормативов потребления в сутки на 1 гол. необоснованном перерасходе ресурсов.

С целью сокращения названных потерь необходимо изучение норм потребления, количества израсходованных кормов по данным за месяц и суммы затрат на год. Для анализа используем данные за отчетный год, так как выявлено увеличение суммы затрат на кормовые ресурсы. Еще один фактор, который необходимо учитывать в процессе оценки затрат, это цены поставщика (таблица 3.23).

Таблица 3.22 – Сравнительный анализ потребности в кормах и продуктивности Хозяйства № 5 на примере одной молочной фермы за 2019-2020 гг. (предлагаемая форма)

Месяц	Кормовой рацион, на месяц, кг		Расход кормов за месяц, кг (по ферме)			Надой на 1 корову, кг (среднее значение)		
	базисный	отчетный	базисный	отчетный	отклонение отчетного от базисного +/-	базисный	отчетный	отклонение отчетного от базисного +/-
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Январь	Силос кукурузный, сенаж, сено, жмых, соль, премиксы, уголь		403416	336202,5	-67214	514	524	10
	–	сорбент, пудра сахарная, сода, пропиленгликоль, левабон, бентонит						
Февраль	Силос кукурузный, сенаж, сено, жмых, соль, премиксы, уголь, пудра сахарная		338355	315107	-23248	550	560	10
	–	сорбент, сода пищевая, пропиленгликоль, левабон						
Март	Силос кукурузный, сенаж, сено, жмых, соль, премиксы, уголь, пудра сахарная		366304	345630	-20674	532	540	8
	–	сорбент, сода пищевая, пропиленгликоль, левабон						
Апрель	Силос кукурузный, сенаж, сено, жмых, соль, премиксы, сорбент, пудра сахарная, сода пищевая, пропиленгликоль		320114	337383	17269	558	568	10
	трикальцийфосфат	сено, жмых, соль, сорбент, левабон, глюкоза, премикс, бентонит						
Май	Силос кукурузный, сенаж, жмых, соль, премиксы		310096,8	337381	27284,2	563	583	20
	сорбент, пудра сахарная	Сено, сода, левабон, бентонит						
Июнь	Силос кукурузный, соль, премиксы сорбент, пропиленгликоль, пудра сахарная, сода,		210270	358312	148042	508	534	26

Продолжение таблицы 3.22

1	2		3	4	5	6	7	8
	жмых	сенаж многолетних трав, соль, шрот, сода, левабон, пудра сахарная, бентонит						
Июль	Силос кукурузный, соль, сорбент, пропиленгликоль, премикс,		175360	461513	286153	558	560	2
	жмых, сорбент, пудра сахарная, сода, трикальций-фосфат, динатрийфосфат	сенаж многолетних трав, зеленая масса, шрот						
Август	Силос кукурузный, зеленая масса, соль		397175	382300	-14875	534	554	20
	сено, жмых, премикс, сорбент,	сенаж многолетних трав, шрот						
Сентябрь	зеленая масса, соль,		393593	249503	-144090	496	500	4
	Силос кукурузный, сено, жмых, солома	сенаж многолетних трав, шрот, смесь кормовая, левабон						
Октябрь	сено		245163	305743	60580	466	469	3
	Силос кукурузный, сенаж, жмых, соль, пудра сахарная,	сенаж многолетних трав, зеленая масса, жмых, соль, премикс						
Ноябрь	Силос кукурузный, сенаж, сено, соль		324851	503705	178854	440	450	10
	жмых, премикс, сорбент, пропиленгликоль	солома, жмых, премикс						
Декабрь	Силос кукурузный, сенаж, сено, соль		337085	464815	127730	484	494	10
	жмых, премикс, сорбент, пудра сахарная, сода, пропиленгликоль	солома, жмых						
ИТОГО	х	х	3821792,8	4397594,5	575802	6203	6336	+133

Например, в течение года наблюдается рост цен за кг на следующие виды покупных кормов: жмых подсолнечный с 12,27 до 16,0 руб. за кг, пудра сахарная с 13,64 до 27,27 руб. за кг, премиксы с 62,65 до 77 руб., пропиленгликоль с 124,58 до 135,91 руб. Изменение цены ведет к увеличению затрат и производственной себестоимости выхода бизнес-процесса «Производство».

Таблица 3.23 – Укрупненная структура кормового рациона в расчете на 1 голову, кг

Вид кормов	Норма потребления в сутки, кг (1 гол.)	Потребление на месяц, кг (на 1 гол.)	Фактический расход за год, кг (на 1 гол.)	Общая сумма затрат за год, руб.*	Цена за кг
<b>Корма животного и микробного происхождения</b>					
Некондиционная молочная продукция, кг	б/н	10229	122749	668983,64	5,45
<b>Побочная продукция переработки</b>					
Жмых подсолнечный	2 / 2,5 / 3	19530	187804	2732548,2	14,55
Шрот подсолнечный	2,5	23625	70480	1313747,2	18,64
Силос кукурузный	15/25	146475	1534050	2699928	1,76
Сенаж многолетних трав	15 /10/ 13 / 20	146 475	992250	2034112,5	2,05
Сенаж однолетних трав	15/20	137025	767025	391182,8	0,51
Зеленая масса (кукуруза)	20.дек	195300	484470	373041,9	0,77
Сено	2	19530	220028	697488,8	3,17
Солома	5	47250	96075	192150	2
<b>Отходы промышленного производства</b>					
Левабон	0,004	40	383	156302,3	408,1
<b>Минеральные и витаминные корма</b>					
Соль	0,1 / 0,15	977	16321	77524,8	4,75
Премикс «Престиж» / «Антракт»	0,05 / 0,02	488 / 195	2361 / 1639	191241 / 134398	81 / 82
Пудра сахарная	0,2	1875	6700	91388	13,64
Сорбент	0,005/ 0,02	54	954	73935	77,5
Сода пищевая	0,1	976,5	7684,5	230535	30
Пропиленгликоль сухой	0,007 / 0,02	70	1070	133300,6	124,58
Премикс П60-3 (дойный)	0,1	977	1800	101790	56,55
Абсорбент бентонит	0,02	200	605	73102,2	120,83
Глюкоза	0,053	500	695	33589,4	48,33
Смесь кормовая	0,42,	4000	4000	116360	29,09
Премикс П60-51, П60-6 (сух.)	0,03	293	1200	101460	84,55
Итого	х	755	4517982,5/ 4518704,5	12483711,34/ 12426868,34	х

\*Поголовье коров составляет 625 голов



Планирование потребности в кормах и выполнение нормативов потребления кормов в сутки в расчете на 1 голову позволит экономно использовать денежные средства хозяйствующего субъекта, направляемые на приобретение производственных ресурсов. Проведенный анализ позволил сформировать ряд мероприятий, направленных на продуктивное, результативное и экономичное использование ресурсов.

Во второй главе нами была обозначена значимость влияния затрат на прибыль организации, среди которых наибольший удельный вес составляют затраты на корма. Продуктивность бизнес-процесса в большей степени обусловлена совокупностью трех составляющих – генетическим потенциалом животного, кормлением (соблюдение нормативов) и уходом.

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

Проводить контроль и анализ экономии или перерасхода кормов позволит ряд показателей.

Эффект по затратам (Эз) выражается как экономичность затрат в стоимостном выражении. Экономичность затрат отражает отношение приобретенных ресурсов с минимально-возможными затратами при условии ограниченного объема этих ресурсов  $\min Z$  к максимальному объему производства готовой продукции ( $Q_{\max}$ ) (то есть экономия затрат на ресурсы): Эффект по затратам равен:

$$\text{Эз} = \frac{\min Z}{Q_{\max}}, \quad (3.1)$$

где:

$\min Z$  – сумма минимальных затрат на приобретение необходимого количества ресурсов (кормов), руб.

$Q_{\max}$  – максимальный объем производства продукции за отчетный год, ц.

Расчет стоимости кормов (при максимальных ценах приобретения):

12483711,34 руб.: 38942 ц = 320,57 руб. / ц

Расчет стоимости кормов (при минимальных ценах приобретения):

11949125,46 руб.: 38942 ц = 306,84 руб. / ц

Стоимостная оценка 1ц кормов при минимальных ценах составляет 306,84 руб. / ц. Следовательно, приобретение кормов по минимально возможным ценам позволит получить экономию в размере 13,73 руб.

Сравнивая затраты на приобретение кормов по минимальным и максимальным ценам можно контролировать расход денежных средств, связанных с приобретением необходимых производству ресурсов, ориентироваться в выборе поставщиков ресурсов.

Оценивая эту зависимость, любое коммерческое предприятие стремится к увеличению размеров производства при сохранении уровня минимального потребления ресурсов и затрат на их приобретение, тем самым решая проблему перерасхода ресурсов.

Кроме указанного показателя необходимо контролировать показатель «Прибыльность (убыточность) затрат на корма в животноводстве (ПУ)», предложенного Концевым Г. Р. [64]:

$$ПУ = ВПС \times КПИ - СРК, \quad (3.2)$$

где:

ВПС – валовый выход продукции данного вида (группы) животных, за проверяемый период, руб.,

СРК – себестоимость израсходованных кормов за проверяемый период в данном виде (группе) животных, руб.,

КПИ – коэффициент продуктивного использования кормов, %

Расчет (на примере хозяйства № 5):

$$\text{ПУ} = 75554100,14 \times 0,34 - 12426868,34 = 13261525,7 \text{ руб.}$$

Контроль использования кормов по группе животных (в нашем примере – молочных) позволит увеличивать или снижать нормативы кормления для регулирования их продуктивности, но и принимать решения по формированию рациона кормления и себестоимости продукции. В сочетании с контрольными мероприятиями по движению кормов, позволит достичь оптимального использования ресурсов.

На основании ранее проведенных исследований установлено, что внедрение в систему бухгалтерского учета контрольных функций возможно через систему внутреннего контроля и аудита. Анализ учета затрат исследуемых организаций позволил сделать вывод о возможности внедрения в качестве элементов контроля рабочих документов (таблицы 3.24 и 3.25).

Форма предлагаемого рабочего документа (таблица 3.24) позволяет оперативно отслеживать расход кормов по дням, информация, представленная в данном документе, служит основанием для заполнения отчета о движении материальных ценностей за месяц.

Форма «Контроль надоя молока по дояркам и группам животных на ферме за месяц» (таблица 3.25) позволяет выявить слабые участки в деятельности доярки: получаемых фактических объема продукции и ее качества, составлять план осеменения и продуктивности одной головы на будущий период, производить сопоставление фактических результатов с запланированными. При правильном рационе повышается не только продуктивность, но и качество готовой продукции – молока. Кроме того, планирование затрат на бизнес-процесс включает расчет потребности в ресурсах, затрат на их приобретение и плановую себестоимость.

Таблица 3.24 – Контроль поступления кормов на кормокухню за месяц, в кг (предлагаемая форма)

Дата	Количество кормлений	Поступление в кормоцех, кг				Роздано кормосмеси, кг				отходы вывезе- но с фермы на поле	Скормле- но, кг
		Вид корма				Всего	коровник	родиль- ное отде- ление	всего		
		силос	сенаж	сено	концентриро- ванные корма						
01.08.2020 г.	Кормление 1	4620	4270	850	900	х					
	Кормление 2	1920	4330	790		х					
	Кормление 3		1520			х					
	За день	<i>6540</i>	<i>10120</i>	<i>1640</i>	<i>900</i>	<i>19200</i>	20330	5970	26300	-	26300
02.08.2020 г.	Кормление 1	4640	3940	1220	900						
	Кормление 2	4060	3600	1200							
	Кормление 3		3580								
	За день	<i>8700</i>	<i>11120</i>	<i>2420</i>	<i>900</i>	<i>23140</i>	19040	7670	26710	1170	25540
	<i>С начала месяца</i>	<i>1540</i>	<i>21240</i>	<i>4060</i>	<i>1800</i>	<i>42340</i>	<b>39370</b>	<b>13640</b>	<b>53010</b>	1170	51840
03.08.2020 г.	Кормление 1	5190	5330	1150							
	Кормление 2	5420	4610	1060							
	Кормление 3			4860							
	За день	<i>10610</i>	<i>14800</i>	<i>2210</i>	<i>900</i>	<i>28520</i>	21950	6710	28660	-	28660
	<i>С начала месяца</i>	<i>25850</i>	<i>36040</i>	<i>6270</i>	<i>2700</i>	<i>70860</i>	<b>61320</b>	<b>20350</b>	<b>81670</b>	1170	80500
04.08.2020 г.	Кормление 1	5140	4720	910	900						
	Кормление 2	3670	5020	1080							
	Кормление 3		5570								
	За день	<i>8810</i>	<i>15310</i>	<i>1990</i>	<i>900</i>	<i>27010</i>	19370	6550	25920		
	<i>С начала месяца</i>	<i>34660</i>	<i>51350</i>	<i>8260</i>	<i>3600</i>	<i>97870</i>	<b>80690</b>	<b>26900</b>	<b>107590</b>	1170	106420
05.08.2020 г.	Кормление 1	5460	5230	880	900						
	Кормление 2	1250	5380	870							
	За день	<i>6710</i>	<i>10610</i>	<i>1750</i>	<i>900</i>	<i>19970</i>	19710	5050	24760	2250	22510
	<i>С начала месяца</i>	<i>41370</i>	<i>61960</i>	<i>10010</i>	<i>4500</i>	<i>117840</i>	<b>100400</b>	<b>31950</b>	<b>132350</b>	3420	128930

Таблица 3.25 – Форма документа «Контроль надоя молока по дояркам и группам животных на ферме за месяц»

ФИО доярки	Надой, кг			Дойные, гол.			Сухостойные, гол.			Всего коров, гол.			Надой на 1 голову, кг		
	2020 г.	2019 г.	Разность	2020 г.	2019 г.	Разность	2020 г.	2019 г.	Разность	2020 г.	2019 г.	Разность	2020 г.	2019 г.	Разность
Доярка 1	659	682	-23	31	37	-6				31	37	-6	21,3	18,4	+2,8
Доярка 2	782	893	-111	34	38	-4				34	38	-4	23,0	23,5	-0,5
Доярка 3	565	674	-109	27	34	-7				27	34	-7	20,9	19,8	+1,1
Доярка 4	683	676	+7	30	33	-3				30	33	-3	22,8	20,5	+2,3
<b>Итого</b>	<b>2689</b>	<b>2925</b>	<b>-236</b>	<b>122</b>	<b>142</b>	<b>-20</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>122</b>	<b>142</b>	<b>-20</b>	<b>22,0</b>	<b>20,6</b>	<b>+1,4</b>
Доярка 5	1031	863	+168	45	36	9				45	36	9	22,9	24,0	-1,1
Доярка 6	636	713	-77	27	39	-12				27	39	-12	23,6	18,3	+5,3
Доярка 7	1004	883	+121	42	39	+3				42	39	3	23,9	22,6	+1,3
Доярка 8	748	790	-42	36	40	-4				36	40	-4	20,8	19,8	+1,0
<b>Итого</b>	<b>3419</b>	<b>3249</b>	<b>+170</b>	<b>150</b>	<b>154</b>	<b>-4</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>150</b>	<b>154</b>	<b>-4</b>	<b>22,8</b>	<b>21,1</b>	<b>+1,7</b>
Родильное отделение	171	162	+9	8	8	0	50	47	3	58	55	+3	2,9	2,9	0
Учетчица молока	1179		+1179	52		+52				52		+52	22,7		+22,7
<b>Итого</b>	<b>1350</b>	<b>162</b>	<b>+1188</b>	<b>60</b>	<b>8</b>	<b>+52</b>	<b>50</b>	<b>47</b>	<b>3</b>	<b>110</b>	<b>55</b>	<b>55</b>	<b>25,6</b>	<b>2,9</b>	<b>+22,7</b>
<b>Всего</b>	<b>7458</b>	<b>6336</b>	<b>+1122</b>	<b>332</b>	<b>304</b>	<b>+28</b>	<b>50</b>	<b>47</b>	<b>3</b>	<b>382</b>	<b>351</b>	<b>+31</b>	<b>19,5</b>	<b>18,1</b>	<b>+1,5</b>

Проведенный анализ (таблицы 3.22-3.25) показал, что корма влияют на надой молока, а также содержание в нем жира и белка, и чем их больше, тем выше цена на продукцию. Но при большом количестве поголовья, зоотехнику требуются автоматизированные программные продукты, где можно оперативно проводить анализ правильности кормления животных. Для этого созданы кормовые программы, которые адаптированы под конкретное хозяйство, учитывающее физиологию животных. Зоотехник дистанционно может управлять кормлением и следить за правильностью рецепта корма, когда сама система мониторинга встроена в кормораздатчик и подсказывает трактору что нужно делать на конкретном этапе. В этой программе записывается каждый день кормления и на основании этого можно в минуту составить отчет о проделанной работе за конкретный период. Также можно запросить анализ, где программа сама будет создавать рекомендации по улучшению качества кормления.

Согласно полученным результатам исследования аудитор предлагает следующие мероприятия, направленные на рост продуктивности (таблица 3.26).

Таблица 3.26 – Оценка продуктивности бизнес-процесса хозяйства № 5

Вид затрат на бизнес-процесс	Цель	Вывод аудитора	Требуемые мероприятия
Корма	Рост объемов производства за счет продуктивности коров	1. Рост затрат на ресурсы обусловлен ростом цен на ресурсы (таблица 3.23). 2. Увеличение суммы затрат на корма экономически оправдан, так как это ведет к росту продуктивности (таблица 3.22)	1. Для увеличения показателей продуктивности необходимо: 1.1. Соблюдать план обеспеченности кормами и непрерывности поступления ресурсов (таблицы 3.22, 3.23). 1.2. Ввести внутренний контроль за расходованием ресурсов: за счет оперативного учета качества молока и форм документов, представленным в таблицах 3.24 и 3.25. 1.3. Ввести внутренний контроль за работой доярок (контрольные дойки)

Следующим этапом анализа является формирование выводов о результативности бизнес-процесса «Производство». Результативность – достижение цели, сравнение плана и факта, итог бизнес-процесса «Производство» за определенный промежуток времени, выражается в конечном продукте и измеряется в натуральном и денежном выражении. При производстве молока – это достижение и превышение плановых показателей объемов произведенного молока установленного качества. В случае превышения полученного результата над затратами можно говорить об экономическом эффекте. Экономический эффект определяется как разница между полученным доходом от производства и денежными затратами на произведенную продукцию. Эффект рассматривается как результат от процесса производства или продажи в виде удовлетворенности потребителей молока.

Для иллюстрации того, как изменяется результативность производства, достаточно сравнить данные за последние два года и сделать соответствующие выводы (таблица 3.27).

Таблица 3.27 – Динамика уровня товарности молока в организациях Нижегородской области\*

Сельскохозяйственная организация	Валовый надой, ц	Пояснение	Реализация всего, ц	Пояснение	Товарность, %	Пояснение	Примечание аудитора
	с 2016-2020 гг.		с 2016-2020 гг.		с 2016-2020 гг.		
Хозяйство № 1	С 17471 до 17905	Рост на 2,5 %	С 16088 до 14658	Снижение на 8,9 %	С 92,1 до 81,9	Снижение на 10,2%	Обратить внимание на ценообразование и качество продукции, контроль
Хозяйство № 2	С 62334 до 82623	Рост на 32,5 %	С 51827 до 74032	Рост на 42,8 %	С 83,1 до 89,6	Рост на 6,5 %	
Хозяйство № 3	С 50724 до 75915	Рост на 49,7 %	С 46156 до 40044	Снижение на 13,2 %	С 90,9 до 52,7	Снижение на 38,2 %	
Хозяйство № 4	С 25157 до 21127	Снижение до 16,1 %	С 22718 до 17481	Снижение на 23,1 %	С 90,3 до 82,7	Снижение на 7,6%	
Хозяйство № 5	С 31288 до 38942	Рост на 24,5 %	С 26741 до 34459	Рост на 28,86 %	С 85,5 до 88,5	Рост на 3 %	

\*Пояснения: организация № 1 – ЗАО «Покровская слобода» Княгининского района Нижегородской области, организация № 2 – ООО «ПЗ Большемурашкинский» Большемурашкинского района Нижегородской области, организация № 3 – АО «Нива» Лысковского района Нижегородской области, организация № 4 – ОАО «Плодопитомник» Лысковского района Нижегородской области, организация № 5 – АО «Семьянское» Воротынского района Нижегородской области

Как видно из расчетов, рост уровня товарности наблюдается в хозяйствах номер 2 и 5 и составляет чуть выше 6,5 % и 3 % соответственно, при этом не достигает показателя выше 90 %. Учитывая, что часть молока идет на выпойку телятам, небольшая доля идет на реализацию населению, то создается возможность к увеличению товарности молока, в частности за счет повышения качества.

Так, объем реализации продукции может оказывать положительное и отрицательное влияние на показатели прибыли. Увеличение объема продаж приводит к пропорциональному увеличению прибыли, если производство рентабельно. При снижении себестоимости продукции и увеличении цены сумма прибыли возрастает и наоборот.

Следует подчеркнуть, что в условиях рыночных отношений, категория товарности связана с ценой на продукцию. При установлении цены на продаваемое молоко оказывает влияние качество продукции, чем выше сорт молока, тем выше на него цена (таблица 3.8). При продаже молока определяют жир и белок, учитывают кислотность и другие показатели, на основании этого выводят зачетный вес молока. Молоко также подразделяют на высший сорт и первый, цена которого будет ниже. Поэтому необходимо следить за качеством молока. Ответственными лицами за качество молока должны стать сотрудники молочной фермы, бухгалтерии и лаборатории (при ее наличии в хозяйстве). Влияние жирности молока на получение доплат за качество исследовано нами в п. 3.1 диссертации, результаты расчетов приведены в таблице 3.27. В ходе проведения аналитических процедур аудитор получил представление об эффективности бизнес-процесса Хозяйства № 5, что позволяет представить основные рекомендации в виде рисунка 3.8.



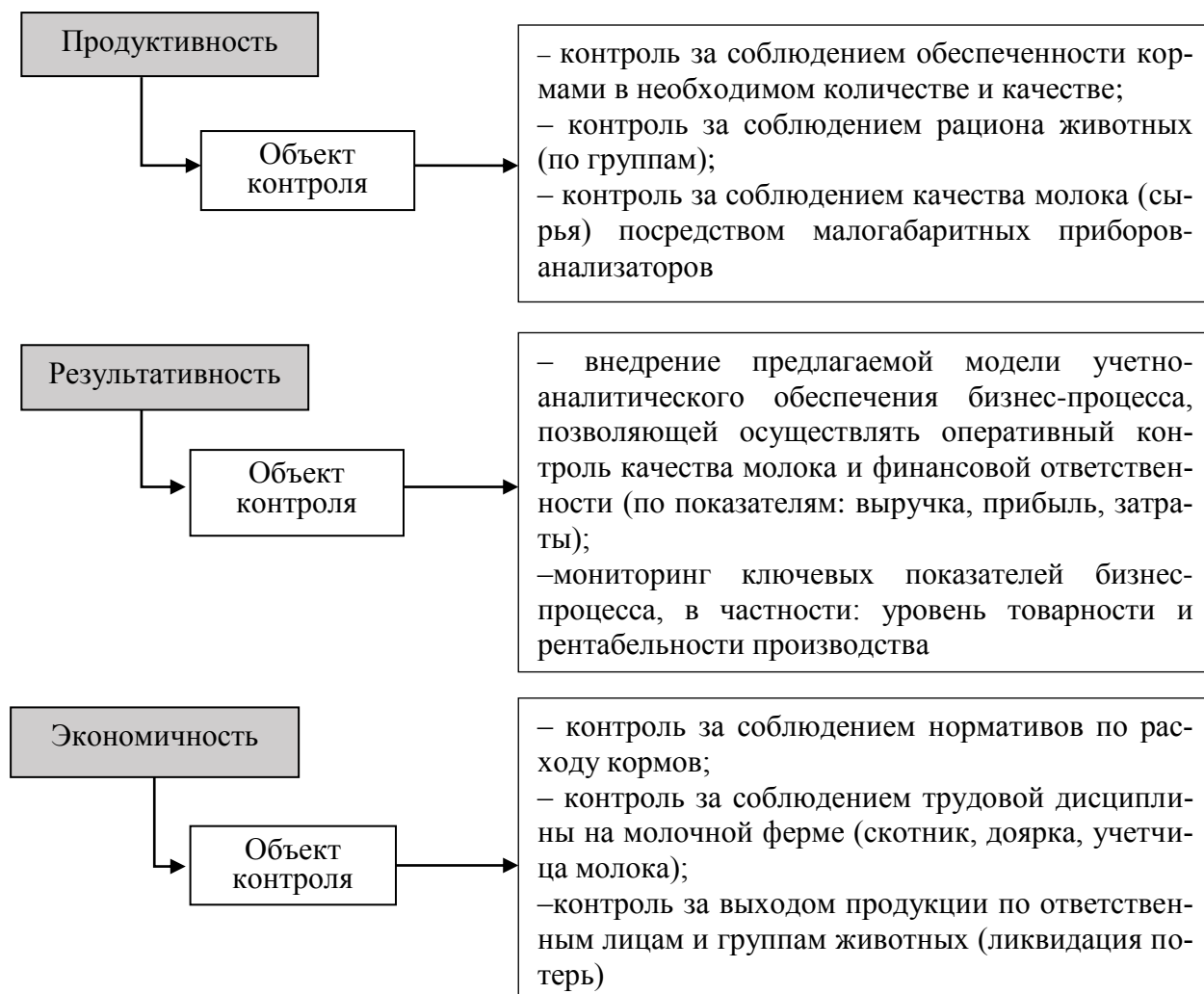


Рисунок 3.8 – Рекомендации аудитора по результатам проверки затрат и их оценки в рамках эффективности бизнес-процесса «Производство» молока

На основе проведенного анализа можно констатировать, что эффективность бизнес-процесса в большей степени зависит от грамотного подхода к принятию управленческих решений и организации системы внутреннего контроля.

Далее, представим выводы по результатам исследования:

1) аналитические процедуры, применяемые при выполнении аудиторско-консалтинговых услуг по оценке эффективности бизнес-процесса «Производство», являются действенными инструментами оценки эффективности вложенных ресурсов, используемых в процессе производства продукции молочного скотоводства. Применение аналитического инструментария позволя-

ет аудитору проанализировать, как деятельность всего экономического субъекта, так и отдельного бизнес-процесса «Производство», являющегося ключевым для аграрных формирований;

2) выполнение аудиторско-консалтинговых услуг по оценке эффективности бизнес-процесса «Производство», должно быть направлено на оценку продуктивности, результативности и экономичности использования в процессе производства ресурсов и затрат на их приобретение. Полученные результаты послужат качественной информационной базой для формирования выводов и отчета аудитора, а также основой для принятия управленческих решений, снижения рисков предпринимательской деятельности;

3) в качестве наиболее актуальных аналитических процедур, применяемых при выполнении аудиторско-консалтинговых услуг по оценке эффективности бизнес-процесса «Производство», определены следующие: анализ рекомендованных относительных и сравнительных показателей, выявление отклонений и анализ причин отклонений.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В существующих реалиях, бизнесу недостаточно проводить аудит показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Сегодня ему необходимо иметь актуальную и оперативную информацию о текущих процессах хозяйствующего субъекта, для принятия оперативных управленческих решений. Более того требуется независимая и объективная оценка эффективности производственной деятельности в целях получения государственной поддержки, гарантирующей в долгосрочной перспективе устойчивое развитие хозяйствующих субъектов и отрасли в целом.

Отрасль животноводства характеризуется устойчивостью своего развития и обеспечивается различными мерами государственной поддержки, что объясняет ее функциональное значение и приоритетность в обеспечении населения необходимыми продуктами питания, тем самым способствуя решению задач по обеспечению продовольственной безопасности страны. В связи с чем вопросы исследования особенностей ее функционирования носят актуальный характер.

Из проведенного исследования по развитию учетно-аналитического обеспечения аудита затрат на производство продукции животноводства следует сделать следующие общие выводы и предложения.

1. Анализ содержания существующих трактовок понятий «затраты», «издержки» и «расходы», позволил представить область их применения в виде категории потребленных в производстве ресурсов, фактов хозяйственной жизни и показателей эффективности производства. В результате исследования сформировано понятие «затраты», сущностное наполнение которого позволяет идентифицировать их как категорию потребленных ресурсов, что дало возможность определить новые объекты аудита – учет затрат и оценку их эффективности в рамках бизнес-процесса «Производство» продукции. Это обосновывает необходимость выйти за рамки традиционного подхода к проверке затрат, как части аудита достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, и акцентировать внимание на их оценке, как на

объекте аудита эффективности, в рамках бизнес-процесса «Производство». Реализация такого направления позволила аудитору сделать вывод и предложить конкретные рекомендации по повышению эффективности использования средств организации, инвесторов и государства.

2. В настоящее время для сельхозтоваропроизводителей более выгодным является проверка отдельного участка производственной деятельности, чем проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая носит ретроспективный характер формируемых показателей. Для оценки текущего состояния отдельного бизнес-процесса актуальным будет выбор услуги, позволяющей сэкономить финансовые и временные ресурсы заказчика. Среди услуг, оказываемых в рамках аудиторской деятельности, активным спросом пользуется согласованная процедура, основанная на договорных отношениях между исполнителем, заказчиком и возможно третьей стороной, определяющим условия задания.

Оценка затрат на производства возможна как в рамках общего аудита, где их оценка осуществляется посредством анализа их влияния на непрерывность деятельности, так и в рамках оказания сопутствующих аудиту услуг.

Выполнение задания по согласованной процедуре проверки затрат и оценки их эффективности в рамках бизнес-процесса «Производство», является экономически выгодным предложением для хозяйствующего субъекта, поскольку в этом случае аудитор концентрирует свое внимание на всестороннем изучении только этой задачи и рекомендует ее решение, по сравнению с аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности, где оценка затрат предполагает их поверхностный анализ, как условия, влияющего на непрерывность деятельности.

В связи с чем, разработана и предложена к практическому применению концептуальная модель выполнения согласованной процедуры, включающая теоретические, методические, организационные аспекты и обобщение результатов аудиторского задания, что на практике позволит решить задачи хозяйствующего субъекта по оценке эффективности бизнес-процесса и его

структурного элемента – затраты на производство продукции. Универсальность модели по реализации процедур аудиторского характера дает возможность ее практического применения, как в рамках общего аудита, так и в рамках оказания сопутствующих аудиту услуг, независимо от отраслевой специфики и вида экономической деятельности проверяемого субъекта.

3. В процессе исследованиями 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 учитывает особенности сельскохозяйственного животноводческого производства и процесса обмена информации между взаимосвязанными и заинтересованными участниками этого действия.

Разработанный и обоснованный алгоритм учетно-аналитического обеспечения аудита затрат на производство продукции, позволяет хозяйствующему субъекту в оперативном режиме проводить оценку качественных характеристик готовой продукции (молока), контролировать этапы выполнения работы персонала, участвующего в технологическом процессе и систему информационного сообщения, с целью своевременного принятия управленческих решений, направленных на продуктивное, результативное и экономичное использование ресурсов и достижения общей цели хозяйствующего субъекта.

Рекомендуемые формы оперативной оценки качества продукции и внутреннего контроля, выполняют роль информационной базы аудиторского задания и призваны содействовать решению задач по достижению эффективного управления производственным процессом.

4. Перечень задач, определенных аудитором в рамках заявленной концепции по выполнению согласованной процедуры требует упорядоченного и систематизированного подхода к их решению. При этом особенности объекта исследования и отраслевого характера, свойственные производству продукции животноводства, определяют значимость в разработке актуальных приемов и способов выполнения аудиторского задания, позволяющих при сохранении качества выполняемых работ, в кратчайшие сроки и с минимальными затратами выполнить услугу, удовлетворяющую требования клиента.

Поэтапность выполнения аудиторской услуги, представленная в работе, реализована через методический подход по проверке затрат и оценке их эффективности, что закреплено в предложенной форме внутреннего аудиторского стандарта, являющегося локальным нормативным актом аудиторской организации. Следование данному стандарту обеспечит высокое качество аудиторской услуги.

Для обоснования выбора и практического применения модели выполнения согласованной процедуры по проверке и оценки затрат на производство продукции животноводства предложена методика, базирующаяся на комплексном организационном инструментарии, включающим совокупность взаимосвязанных форм рабочих документов аудитора. Комплект рабочих документов аудитора, структура и содержание которых, позволяет собрать необходимые доказательства в отношении объектов проверки, в совокупности обеспечивает эффективное осуществление процесса планирования и реализации цели задания при минимальных финансовых и временных издержках, как со стороны заказчика, так и с позиции аудитора.

5. Получение детальной оценки затрат на производство продукции животноводства и формирование обоснованных выводов и заключений аудитора невозможно без выполнения соответствующих аналитических процедур, подкрепленных системой количественных и качественных показателей.

Анализ состава и структуры затрат на производство позволил определить, что самой затратной статьёй являются корма. Сравнение полученных

результатов по изменению кормового рациона, показало, что при увеличении доли затрат на его формирование наблюдается рост продуктивности животных, что положительно влияет на результативность бизнес-процесса в целом.

В целях оценки реализации бизнес-процесса производства «Производстве» и эффективности использования ресурсов и затрат на их приобретение предложены критерии, позволяющие провести анализ и сделать выводы о продуктивности, результативности и экономичности использования ресурсов.

Предложенные аналитические процедуры, представляют собой вариант сбора необходимых аудиторских доказательств, которые позволяют в оптимально сжатые сроки получить необходимые и качественные подтверждения целевого и рационального использования ресурсов, выявить проблемы и предложить мероприятия по их решению.

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Aven, T. The cautionary principle in risk management: Foundation and practical use. / T. Aven // *Reliability Engineering and System Safety*. – Vol. 191. – November 2019. – Article 10658. – Pp. 1-6.
2. Fath, B. D. Measuring regenerative economics: 10 principles and measures undergirding systemic economic health / B.D Fath, D. A Fiscus, S.J. Goerner, A. Berea, R. E. Ulanowicz // *Global Transitions*. – Vol. 1.– 2019. – Pp. 15-27.
3. Mladkova, L. Knowledge Workers and the Principle of 3S (Self-Management, Self-organization, Self-control) / L. Mladkova // *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. – Vol. 181. – 11 May 2015. – Pp. 178-184.
4. Акатьева, М. Д. Принципы бухгалтерского учета: ретроспектива формирования и современные тенденции / М. Д. Акатьева // *Международный бухгалтерский учет*. – 2017. – Т. 2. – № 7. – С. 370-384.
5. Алборов, Р. А. Использование справедливой стоимости в бухгалтерском учете биологических активов сельскохозяйственных организаций / Р. А. Алборов, С. В. Бодрикова, Е. В. Захарова // *Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии*. – 2012. – № 4 (33). – С. 97-99.
6. Алборов, Р. А. Управленческий учет затрат и контроль эффективности производства сельскохозяйственной продукции / Р. А. Алборов, С. М. Концевая, Г. С. Клычова // *Вестник Казанского государственного аграрного университета*. – 2017. – Т.12. – № 3. – С. 96-104.
7. Алборов, Р. А. Новые методы калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства / Р. А. Алборов, Л. И. Хоружий, Г. Р. Концевой // *Бухучет в сельском хозяйстве*. – 2017. – № 11. – С. 12-23.
8. Алборов, Р. А. Организация учета затрат и продукции в молочном и мясном скотоводстве по модели управления производством «затраты-выпуск-результат» / Р. А. Алборов, Л. И. Хоружий // *Бухучет в сельском хозяйстве*. – 2019. – № 5. – С. 12-21.



9. Алборов, Р. А. Проблемы развития методологии, метода и методики аудита / Р. А. Алборов, С. М. Концевая, С. В. Козменкова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2019. – № 16 (472). – С. 12-25.
10. Алибеков, Ш. И. Аудит затрат на производство продукции (работ, услуг): дис. ... канд. эконом. наук. – Санкт-Петербург, 2002. – 165 с.
11. Аренс, Э. А. Аудит: учеб.: пер. с англ. / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек; под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
12. Асаул, А. Н. Управление затратами и контроллинг [Электронный ресурс]: учеб. / А.Н. Асаул [и др.].– Электрон. текстовые данные. – Кызыл: Тувинский государственный университет, 2014. – 236 с.
13. Асташов, Н. Е. Организация сельскохозяйственного производства: учебник для вузов / Н. Е. Асташов. – Альма Матер, 2007. – 463 с.
14. Бабичева, Н. Э Концепция непрерывности деятельности в оценке кредитоспособности экономических субъектов / Н. Э. Бабичева, Н. П. Любушин, Р. Ю. Кондратьев // Региональная экономика: теория и практика. – 2018. – Т. 16. – № 1 (448). – С. 18-37.
15. Белов, Н. Г. Развитие внутреннего контроля в сельском хозяйстве / Н. Г. Белов // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 1. – С. 48-56.
16. Бобкова, Е. В. Развитие аудита производственных затрат в сельскохозяйственных организациях: дис. ... канд. эконом. наук. – Москва, 2007. – 155 с.
17. Богатая, И. Н. Развитие и практика внутреннего аудита в условиях цифровой трансформации / И. Н. Богатая // Актуальные проблемы экономического развития. – 2019. – С. 43-54.
18. Богатая, И. Н. Исследование особенностей бизнес-процесса «Продажи» в коммерческих организациях и основных тенденций развития его внутреннего контроля и аудита / И. Н. Богатая, В. И. Ковалева // Вестник евразийской науки. – 2021. – Т. 13. – № 2. – С. 10.

19. Богатая, И. Н. Исследование постановки и функционирования системы внутреннего контроля в коммерческих организациях / И. Н. Богатая, О. А. Бояхчян // Сборник трудов магистрантов и аспирантов по направлению 38.04.01 «Экономика». Ростов-на-Дону. – 2017. – С. 18-25.

20. Богатая, И. Н. Исследование сущности аудита бизнеса и методологический подход к структуризации его объектов / И. Н. Богатая, А. Н. Кизиллов // Современные проблемы науки и образования. – 2015. – № 1-1. – С. 549.

21. Булыга, Р. П. Аудит бизнеса: вопросы теории и методологии / Р. П. Булыга // Инновационное развитие экономики. – 2011. – № 3. – С.6-12.

22. Булыга, Р. П. Инновации современного аудита: аудит эффективности бизнес-процессов / Р. П. Булыга // Аудитор. – 2012. – № 3 (205). – С. 16-22.

23. Булыга, Р. П. Аудит бизнеса как основное научно-образовательное направление финансового университета в области аудиторской деятельности / Р. П. Булыга // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2014. – № 3. – С. 7-13.

24. Бычкова, С. М. Использование аналитических процедур аудите / Аудиторские ведомости. / С. М. Бычкова // Аудиторские ведомости. – 2002. – № 2. – С. 9-12.

25. Бычкова, С. М. Стандарты, устанавливающие методы получения аудиторских доказательств / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова // МСФО и МСА в кредитной организации. – 2010. – № 2. – С. 88-110.

26. Василенко, А. А. Аудиторские доказательства и предпосылки составления бухгалтерской отчетности в контексте стандартов аудиторской деятельности / А. А. Василенко // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 10. – С. 28-37.

27. Василенко, А. А. Использование предпосылок составления бухгалтерской отчетности на различных этапах аудита / А. А. Василенко // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3: Экономика. Экология. – 2015. – № 3 (32). – С. 125-134.

28. Гайдаров, К. А. Сравнение федеральных стандартов аудиторской деятельности и МСА. Аудиторские доказательства / К. А. Гайдаров // Аудитор. – 2014. – № 11 (237). – С. 36-42.

29. Гайдаров, К. А. Сравнительный анализ федеральных стандартов аудиторской деятельности и МСА: вопросы контроля качества аудиторских организаций / К. А. Гайдаров // Аудитор. – 2014. – № 6 (232). – С. 12-17.

30. Гасанов, М. Ю. Развитие бухгалтерского учета и методики оценки биологических активов скотоводства: автореф. дис...кан. экон. наук. – Краснодар, 2016. – 22 с.

31. Говдя, В. В. Организация управленческого учета в аграрных формированиях: методология и практика / В. В. Говдя, С. А. Иванова // Экономика и предпринимательство. – 2016. – № 9 (74). – С. 650 – 655.

32. Говдя, В. В. Калькуляционная концепция развития учетно-аналитических систем экономических агентов рынка / В. В. Говдя, Е. А. Тончу, А. А. Ремезков // Научный журнал КубГау. – 2014. – № 98 (04). – С.1174-1192.

33. Говдя, В. В. Управление затратами и калькулирование продукции в молочном скотоводстве / В. В. Говдя, Ж. В. Дегальцева // Вестник АПК Ставрополя. – 2014. – № 2 (14). – С. 216-221.

34. Горфинкель, В. Я. Экономика предприятий: учебник для вузов / под ред. В.Я. Горфинкеля. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 767 с.

35. Государственная поддержка агропромышленного комплекса Нижегородской области в 2020 году [Электронный ресурс] : режим доступа: [https://mex-nnov.ru/finansirovanie/Gos%20поддержка%202020\\_1.pdf](https://mex-nnov.ru/finansirovanie/Gos%20поддержка%202020_1.pdf) (дата обращения: 30.07.2021 г.)

36. Данилевский, Ю. А. Аудит: учеб. пособие. / Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов, Н. А. Ремизов, Е. В. Старовойтова. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 544 с.

37. Ендовицкий, Д. А. Анализ выполнимости допущения непрерывно-

сти деятельности организации / Д. А. Ендовицкий, К. П. Агупова // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 22 (151). – С. 2-10.

38. Жарылгасова, Б. Т. Общие рекомендации по разработке внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности / Б. Т. Жарылгасова // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 12. – С. 18-23.

39. Жиделева, В. В. Экономика предприятия: учеб. пособие. / В. В. Жиделева, Ю.Н. Каптейн. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 133 с.

40. Итоги социально-экономического развития Нижегородской области за 2020 год: доклад [Электронный ресурс]: режим доступа: <https://nizhstat.gks.ru/search?q=Итоги+социально-экономического+развития+Нижегородской+области+за+2019+год%3A> (дата обращения: 01.03.2020 г.)

41. Казакова, Н. А. Аналитические процедуры: опыт использования в аудите и оценке хозяйственной деятельности // Вестник Финансового университета. – 2017. – Т. 21. – № 2 (98). – С. 113-120.

42. Кальницкая, И. В. Концепция управленческого аудита / И. В. Кальницкая, О. В. Максимочкина // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2014. – № 4-1. – С. 228-230.

43. Карзаева, Н. Н. Оценка непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта / Н. Н. Карзаева, О. В. Соколова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2017. – № 4. – С. 70-77.

44. Кемаева, С. А. Международные стандарты аудита: характеристика и применение профессиональными аудиторами / С. А. Кемаева, Ю. В. Жильцова, С. В. Козменкова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2017. – № 4. – С. 28-37.

45. Кизиллов, А. Н. Классификация предпосылок составления бухгалтерской отчетности для целей аудита. / А. Н. Кизиллов, А. А. Василенко // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 42 (240). – С. 31-38.

46. Кисилевич, Т. И. О внутреннем контроле совершаемых фактов хо-

зяйственной деятельности / Т. И. Кисилевич // Институты и механизмы инновационного развития: мировой опыт и российская практика. – 2012. – Т. 2. – С. 145-147.

47. Клименко, В. А. Рыночная экономика: генезис и принципы становления и развития / В. А. Клименко // Экономическая наука сегодня. – 2016. – № 4. – С. 132-139.

48. Клычова, Г. С. Информационные модели управленческого учета в молочном скотоводстве / Г. С. Клычова, М. С. Фасхутдинова // Вестник Казанского ГАУ. – Казань: Казанский ГАУ. – 2014. – Т.9 – № 2 (32). – С. 16-20.

49. Клычова, Г. С. Особенности внутреннего аудита затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции / Г. С. Клычова, А. Р. Закирова, И. М. Гимадиев // Вестник Казанского ГАУ. – 2014. – Т.9. – № 3. – С. 37-43.

50. Клычова, Г. С. Особенности проверки прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность сельскохозяйственного предприятия / Г. С. Клычова, И. А. Козменков // Вестник Казанского ГАУ. – 2015. – № (35). – С. 18-21.

51. Клычова, Г. С. Особенности внутреннего аудита учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции / Г. С. Клычова, А. Р. Закирова, И. М. Гимадиев // Вестник Казанского ГАУ. – 2014. – № 3 (33). – С. 37-43.

52. Клычова, Г. С. Механизм формирования себестоимости молока и приплода в молочном скотоводстве в условиях группировки затрат по физиологическим группам / Г. С. Клычова, А. Т. Исхаков // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2009. – №11. – С. 37-39.

53. Кодекс профессиональной этики аудиторов [Электронный ресурс] : одобрен Советом по аудиторской деятельности 21.05.2019 г. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

54. Козменкова, С. В. Аудит финансовой отчетности: особенности исследования законов и нормативных актов / С. В. Козменкова, В. И. Цыганов

// Международный бухгалтерский учет. – 2020. – Т. 23. – № 4 (466). – С. 414 - 427.

55. Козменкова, С. В. Классификация хозяйственных средств организации: история и современность / С. В. Козменкова, Г. С. Клычова, А. Р. Закирова // Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики: материалы Международной научно-практической конференции. – 2019. – С. 207-212.

56. Козменкова, С. В. Конкретизация планирования проверки с учетом особенностей объектов аудита / С. В. Козменкова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - № 45. – С. 42-48.

57. Козменкова, С. В. Особенности бухгалтерского учета затрат на производство при различных вариантах учета выхода продукции молочного скотоводства / С. В. Козменкова, Н. Л. Гусева, Н. М. Михалицына // Все для бухгалтера. – 2016. – № 3 (287). – С. 2-11.

58. Козменкова, С. В. Подготовка информации в системе бухгалтерского учета для управления предприятием / С. В. Козменкова, С. М. Ягуткин, А. В. Рачинский // Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского. Серия «Экономика и финансы» вып. 2. Н. Новгород: ННГУ. – 2004. – С. 558-561.

59. Козменкова, С. В. Принципы бухгалтерского учета микропредприятий: состав и содержание / С. В. Козменкова, Е. С. Крупнова // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20. – № 7. – С. 460-477.

60. Козменкова, С. В. Развитие методики внутреннего контроля государственной помощи в сельскохозяйственных организациях / С. В. Козменкова, М. Н. Прынцев // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 27. – С.12-24.

61. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. – М.: Инфра-М, 2003. – 368 с.

62. Концевая, С. Р. Особенности использования аналитических процедур в системе внутрихозяйственного контроля / С. Р. Концевая, Г. Я. Остаев

- // Российские региона в фокусе перемен. Екатеринбург. – 2016. – С. 668-677.
63. Концевая, С. Р. Развитие внутреннего контроля в системе управления сельскохозяйственным производством / С. М. Концевая, В. А. Карасев, Н. К. Костенкова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 2. – С. 42-50.
64. Концевой, Г. Р. Контроль эффективности биологических затрат в сельскохозяйственном производстве / Г. Р. Концевой // Известия Горского государственного аграрного университета. – 2014. – Т. 51. – № 2. – С. 183-187.
65. Концевой, Г. Р. Развитие управленческого учета и контроля биологических и совокупных затрат в сельском хозяйстве: автореф. дис...кан. экон. наук. – Краснодар, 2016. – 22 с.
66. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс]: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентском совете Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997 г. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».
67. Костюкова, Е. И. Организация первичного учета на животноводческих фермах / В. И. Трухачев, Е. И. Костюкова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2018. – № 6. – С. 13-21.
68. Котлячков, О. В. Показатели и критерии эффективности использования средств, применяемых для аудита эффективности / О. В. Котлячков, Н. В. Котлячкова // Проблемы. Мнения. Решения. – 2013. – № 2 (248). – С. 47-57.
69. Краснов, В. Д. Анализ факторов, вызывающих сомнение в непрерывности деятельности, и их влияние на финансовое положение организации / В. Д. Краснов // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 43 (289). – С. 37-43.
70. Краснов, В. Д. Аналитические процедуры применимости принципа непрерывности деятельности / В. Д. Краснов, С. В. Козменкова // Междуна-

родный бухгалтерский учет. – 2015. – № 2 (344). – С. 46-58.

71. Краснов, В. Д. Принцип непрерывности деятельности: сущность и экономическая обусловленность / В. Д. Краснов, С. В. Козменкова // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20 – № 19 (433). – С. 1147-1162.

72. Краснов, В. Д. Принцип непрерывности деятельности в аудите бухгалтерской отчетности: дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.12 / Краснов Владимир Дмитриевич. – Н. Новгород, 2014. – 157 с.

73. Лисович, Г. М. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК: учеб. / Г. М. Лисович, И. Ю. Ткаченко. – Ростов н/Д, 2000. – 354 с.

74. Макарова, Л. Г. Понятие и виды аудита эффективности / Л. Г. Макарова // Экономический анализ: теория и практика. – 2012. – № 5 (260). – С. 2-8.

75. Макарцев, Н. Г. Технологические основы производства и переработки продукции животноводства: учебн. пособие / Н.В. Макарцев, Л. В. Топорова, А. В. Архипов [и др.]; под ред. В. И. Фисина, Н. Г. Макарцева. – М.: Изд-во МГТУ им. Н. Э. Баумана, 2003. – 808 с.

76. 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.

77. Мамушкина, Н. В. Нормативна 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.

78. 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.

79. 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.



80. Мамушкина Н. В. Процедуры аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства / Н. В. Мамушкина // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – Т. 23. – № 12. – С. 1339-1360.

81. 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.

82. Мамушкина Н. В. Вопросы документирования аудита и подготовки письменной информации руководству экономического субъекта / Н. В. Мамушкина // Аудитор. – 2018. – № 9 (282) – С. 17-26.

83. Мамушкина Н. В. Развитие методики аудита затрат на производство в аграрных формированиях / Н. В. Мамушкина, М. Ф. Сафонова – Краснодар: КубГАУ, 2021. – 91 с.

84. Массарыгина, В. Ф. О проблемах перевода международных стандартов аудита / В. Ф. Массарыгина, И. А. Тютина // Аудитор. – 2013. – № 2. – С. 17-19.

85. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и поведение аудитора в соответствии с международными стандартами аудита» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н. (ред. от 30.12.2020 г.). Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

86. Международный стандарт аудита 230 «Аудиторская документация» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2. (ред. от 30.12.2020 г.). Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

87. Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

88. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный, 2019 г.)

«Выявление и оценка рисков существенного искажения» [Электронный ресурс] : введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.10.2021 г. № 163н. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

89. Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2. (ред. от 30.12.2020 г.). Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

90. Международный стандарт аудита 550 «Связанные стороны» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

91. Международный стандарт аудита 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности». [Электронный ресурс]: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

92. Международный стандарт аудита 610 «Использование работы внутренних аудиторов» (пересмотренный, 2013 г.) [Электронный ресурс] : введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

93. Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

94. Международный стандарт аудита 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

95. Международный стандарт аудита 706 (пересмотренный) «Разделы

«Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

96. Международный стандарт аудита 800 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

97. Международный стандарт аудита 805 (пересмотренный) «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

98. Международный стандарт сопутствующих услуг 4400 (пересмотренный) «Задания по выполнению согласованных процедур» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.10.2021 г. № 163н. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

99. Мелещенко, С. С. Методы получения аудиторских доказательств в соответствии с международными стандартами / С. С. Мелещенко, Т. А. Снеткова, С. Э. Маркарьян // Казанский экономический вестник. – 2020. – № 6 (50). – С. 67-73.

100. Мелтонян, М. Ю. Аналитические процедуры в аудите затрат на производство продукции перерабатывающих предприятий: автореф. дис. ... канд. экон. наук: – Мичуринск, 2009. – 24 с.

101. Мельник, М. В. Развитие контрольных функций в системе управления экономическими субъектами / М. В. Мельник // Труд и социальные отношения. – 2017. – № 1. – С. 3-16.

102. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций [Электронный ресурс]: утв. Приказом Минсельхоза РФ от 19.06.2002 г. № 559. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

103. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве. – М.: Министерство сельского хозяйства РФ, 2007 г. – 115 с.

104. Методические рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организация [Электронный ресурс]: утв. Приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 г. № 792. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

105. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат труда и его оплаты в сельскохозяйственных организациях [Электронный ресурс]: утв. Приказом Минсельхоза РФ от 22.10.2008 г. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

106. Методические рекомендации по ведению бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах [Электронный ресурс]: утв. Приказом Минсельхоза РФ от 20.01.2005 г. № 6. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

107. Методические рекомендации по организации бухгалтерского учета в сельском хозяйстве в связи с принятием федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] : утв. Приказом Минсельхоза РФ. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

108. Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях [Электронный ресурс]: утв. Приказом Минсельхоза РФ от 16.05.2005 г. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

109. Мизиковский, Е. А. Анализ аудиторских стандартов третьего по-

колениа / Е. А. Мизиковский, С. В. Козменкова // Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского. – 2012. – № 1. – С. 226-229.

110. Минаков, И. А. Экономика отраслей АПК / И. А. Минаков, Н. И. Куликов, О. В. Соколов и др. ; под ред. И. А. Минакова. – М. :КолоСС, 2004. – 464 с.

111. Минаков, И. А. Экономика сельского хозяйства: учеб. пособие / И. А. Минаков, Н. П. Касторнов, Р. А. Смыков и др.; под ред. И. А. Минакова. - 2-е изд. перераб. и доп. – М.: КолосС, 2005. – 400 с.

112. Мурусидзе, Д. Н. Технология производства продукции животноводства. / Д. Н. Мурусидзе, В. Н. Легеза, Р. Ф. Филонов – М.: КолосС, 2005. – 432 с.

113. Нижегородская область в цифрах 2020: стат. сборник // Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Нижегородской области. [Электронный ресурс]: режим доступа: [http://nizhstat.old.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_ts/nizhstat/ru/publications/official\\_publications/electronic\\_versions/](http://nizhstat.old.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_ts/nizhstat/ru/publications/official_publications/electronic_versions/) (дата обращения: 02.07.2021 г.).

114. Нижегородская область в цифрах 2021: стат. сборник // Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Нижегородской области. [Электронный ресурс]: режим доступа [https://nizhstat.gks.ru/publication\\_collection/document/29431](https://nizhstat.gks.ru/publication_collection/document/29431) (дата обращения: 02.07.2021 г.).

115. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: федер. закон № 402-ФЗ : принят Гос. думой 22 декаб. 2011 г.: по сост. на 28.11.2018 г. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

116. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: федер. закон № 307-ФЗ : принят Гос. думой от 24. 12. 2008 г.: по сост. на 10.01.2022 г. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

117. Об отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного производства [Электронный ресурс]: утв. Постановлением Прави-

тельства Российской Федерации от 25.07.2006 № 458. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

118. Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического инструментария за деятельностью предприятий [Электронный ресурс]: утв. Приказом Росстата от 27.07.2018 № 461 (ред. от 14.02.2022). Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

119. Об утверждении статистического инструментария для организаций федерального статистического наблюдения за сельским хозяйством и окружающей природной средой [Электронный ресурс]: утв. приказом Росстата от 17.09.2010 № 319 (ред. от 21.07.2020). Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

120. Об утверждении статистического инструментария для организаций федерального статистического наблюдения за затратами на производство и продажу продукции (товаров, работ, услуг) [Электронный ресурс]: утв. Приказом Росстата от 22.07.2021 № 437 (ред. от 17.12.2021). Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

121. Основные направления развития аудиторской деятельности в Российской Федерации на период до 2024 года [Электронный ресурс]: утв. Приказ Министерства Финансов РФ от 29.11.2019 № 1592. Справ.-правовая система «Гарант».

122. Остаев, Г. Я. Управленческий учет производства и контроль использования кормов в сельскохозяйственных организациях: автореф. дис...кан. экон. наук. – Казань, 2005. – 23 с.

123. Остаев, Г. Я. Концепция внедрения внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях / Г. Я. Остаев, И. М. Гоголев, О. О. Злобина // Экономика сельского хозяйства России. – 2020. – № 8. – С. 61-64.

124. Остаев, Г. Я. Оптимизация эффективности производства и учета затрат в сельском хозяйстве / Г. Я. Остаев, Г. Р. Концевой, С. Р. Концевая // Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. – 2014. – № 2 (39). – С. 37-39.

125. Остаев, Г. Я. Учетно-контрольные функции модели «Затраты-выпуск-результат» в животноводстве / Д. А. Карагодин, М. И. Цыгулева, Г. Я. Остаев, Г. С. Клычова // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2021. – Т. 16. – № 1 (61). – С. 119-124.

126. Итоги работы отрасли животноводства за 9 месяцев 2020 г. Животноводство // Министерство сельского хозяйства и продовольствия Нижегородской области. [Электронный ресурс]: режим доступа: [https://mcsx-nnov.ru/deiatelnost\\_MCX/zhivotnovodstvo/](https://mcsx-nnov.ru/deiatelnost_MCX/zhivotnovodstvo/) (дата обращения: 12.10.2021 г.).

127. Панкова, С. В. Сущность, классификация и особенности применения аналитических процедур в аудиторской деятельности / С. В. Панкова, Ю. В. Прокопьева // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 45 (243). – С. 33-41.

128. Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: утв. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

129. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методические рекомендации по его применению. [Электронный ресурс]: утв. Приказом Минсельхоза РФ от 13.06.2001 г. № 654. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

130. Подольский, В. И. Аудит: учеб. / под ред. В. И. Подольского. – 4-е изд., переаб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Аудит, 2009. – 744 с.

131. Пожидаева, Т. А. Методические аспекты внутрихозяйственного контроля за материальными затратами на производство продукции / Т. А. Пожидаева // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – № 36 (339). – С. 62-68.

132. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс]: утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

133. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организа-

ции» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс]: утв. Приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

134. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

135. Производство основных видов продуктов животноводства по категориям хозяйств. Нижегородская область. 2020 г.: стат. сборник // Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Нижегородской области. [Электронный ресурс]: режим доступа: [https://nizhstat.gks.ru/publication\\_collection/document/29431](https://nizhstat.gks.ru/publication_collection/document/29431) (дата обращения: 07.02.2021 г.).

136. Рамазанова, Ф. У. Методические и организационные аспекты аудита затрат и себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий: автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Санкт-Петербург, 2009. – 24 с.

137. Реализация основных видов продуктов животноводства в хозяйствах всех категорий. Нижегородская область. 2020 г. // Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Нижегородской области. [Электронный ресурс]: режим доступа: <https://nizhstat.gks.ru/folder/32671> (дата обращения: 13.03.2021 г.).

138. Ренкинг крупнейших российских аудиторских организаций // «Российский аудит», 2020. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://raex-a.ru/researches/auditors/2020> (дата обращения: 18.10.2021 г.).

139. Россия в цифрах. 2020: стат. сборник. Москва // Федеральная служба государственной статистики. [Электронный ресурс]: режим доступа: [https://rosstat.gov.ru/bgd/regl/b20\\_11/Main.htm](https://rosstat.gov.ru/bgd/regl/b20_11/Main.htm) (дата обращения: 09.02. 2021г.).

140. Сафонова, М. Ф. Доказательства в аудите / М. Ф. Сафонова, А. Г. Добровольский // Инновационное развитие экономики. – 2017. – № 4 (40). – С. 167-172.

141. Сафонова, М. Ф. Процедуры аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства / М. Ф. Сафонова, Н. В. Мамушкина // Междуна-



родный бухгалтерский учет. – 2020. – Т. 23. – № 12. – С. 1360-1339.

142. Сафонова, М. Ф. Организация процесса документирования в соответствии с международными стандартами / М. Ф. Сафонова, Д. С. Резниченко // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – Т. 5. – №1. – С. 78-87.

143. Сафонова, М. Ф. Теория и методология внутреннего контроля и аудита налоговых затрат: автореф. дис. ... докт. экон. наук : 08.00.12 / Сафонова Маргарита Фридриховна. – Краснодар, 2017. – 22 с.

144. Селиверстова, О. Ф. Подходы к понятиям продуктивности, результативности и эффективности в сфере научных исследований и разработок / О. Ф. Селиверстова // Современная фармаэкономика и фармакоэпидемиология. – 2015. – Т. 8. – № 4. – С. 3-9.

145. Семенова, И. И. История менеджмента: учеб, пособие для вузов / И. И. Семенова – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 222 с.

146. Серебрякова, Т. Ю. Международные стандарты аудита как объект исследования / Т. Ю. Серебрякова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 4 (346). – С. 37-50.

147. Сигидов, Ю. И. Приемы внутреннего контроля дебиторской задолженности для обеспечения непрерывности деятельности сельскохозяйственной организации / Ю. И. Сигидов, А. Н. Мельникова, Г. Н. Ясменко // Естественно-гуманитарные исследования. – 2021. – № 34 (2). – С. 316-321.

148. Ситнов, А. А. Метод аудита бизнеса / А. А. Ситнов // Аудитор. – 2017. – № 1. – С. 13-22.

149. Слободняк, И. А. Принципы стандартизации аудиторской деятельности / И. А. Слободняк, Е. В. Ларютина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 2 (248). – С. 52-66.

150. Соколов, Я. В. Принцип непрерывности деятельности организации / Я. В. Соколов, С. М. Бычкова // Аудитор. – 2006. – № 5. – С. 23-28.

151. Социально-экономическое положение Нижегородской области в январе-декабре 2020 года: доклад // Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Нижегородской области. [Электронный ресурс]: режим доступа:

[http://nizhstat.old.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_ts/nizhstat/ru/publications/official\\_publications/electronic\\_versions/](http://nizhstat.old.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_ts/nizhstat/ru/publications/official_publications/electronic_versions/) (дата обращения: 10.01.2021г.).

152. Социально-экономическое положение России за 2020 г. Москва: доклад // Федеральная служба государственной статистики. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.gks.ru/storage/mediabank/osn-12-2020.pdf> (дата обращения: 15.01.2021 г.).

153. Суглобов, А. Е. Методологические и концептуальные основы стандартизации аудиторской деятельности в России. / А. Е. Суглобов, И. П. Драчена, С. В. Музалев // Аудитор. – 2014. – № 12. – С. 3-14.

154. Тарасова, М. В. Аналитические процедуры в аудите (теоретический и методический аспекты): автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Иркутск, 2005. – 24 с.

155. Указания по заполнению формы федерального статистического наблюдения № 24-СХ «Сведения о состоянии животноводства» [Электронный ресурс]: утв. Приказом Росстата от 18.07.2019 № 412. Справ.-правовая система «Консультант Плюс».

156. Филобокова, Л. Ю. Методические подходы к аудиту эффективности малого предпринимательства / Л. Ю. Филобокова // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 3 (10). – С.28-32.

157. Хоружий, Л. И. Калькуляция себестоимости сельскохозяйственной продукции: прошлое, настоящее, будущее / Л. И. Хоружий // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2012. – № 1. – С. 59-62.

158. Хоружий, Л. И. Современные модели учета затрат и калькулирования себестоимости в системе управленческого учета / Л. И. Хоружий, А. И. Павлычев // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2018. – № 3. – С. 11-26.

159. Шакиров, Ф. К. Организация сельскохозяйственного производства: учебное пособие / Ф. К. Шакиров, В. А. Удалов, С. И. Грядов и др.; под ред. Ф. К. Шакирова. – М.: КолосС, 2004. – 504 с.

160. Якимова, В. А. Требования к аудиторским доказательствам в целях обеспечения качества аудита / В. А. Якимова // Электронный журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации». – 2012. – № 12. – С. 20-27.

ПРИЛОЖЕНИЯ

## Приложение А (справочное)

### Описание технологического процесса производства продукции молочного скотоводства

Технология производства продукции (молока) представляет собой процесс получения готовой продукции с заданными характеристиками, включающий основные элементы: формирование стада, организация содержания животных и навозоудаления, кормление, доение и первичную обработку продукции, процесс хранения и транспортировки.

Основными факторами, влияющими на надой являются поголовье и продуктивность коровы. На размер поголовья влияет кормовая база, квалифицированный уход, помещение для животных, на продуктивность – порода животных, условия содержания и кормления.

#### *1. Формирование стада*

Процесс производства молока основан на подготовке плана по обороту стада, планов случки и отелов животных. Важнейшим вопросом является соблюдение сроков проведения искусственного осеменения животных, числа осеменённых коров. Животные также нуждаются в лечении, что требует организации ветеринарного контроля. При формировании стада молочной группы животных скот делят на группы: коровы, нетели, телки 1-3 года, коровы на откорме, бычки 1-3 года. Учитываются породные характеристики коров, влияющие на качество молока и продуктивность животных. Породы коров делятся на три направления: мясные, молочные, мясо-молочные. Молочные породы отличаются высокими надоями средний объем молока за год составляет 3-5 тыс. литров. Надой свыше 10 тыс. литров соответствует представителям голландской, айширской, голштинской, красной степной и холмогорской пород.

Выделяют четыре группы пород молочного скота: черно-пестрая, красная степная, голштинская, холмогорская [112].

1. Черно-пестрая порода скота, создана на базе голландской породы. Масть черно-пестрая, средний вес составляет 500 - 650 кг. Разводят в странах Европы, Австралии, Японии и России. Удой в среднем на корову составляет 4500-6000 кг молока, жирность молока - 3,5-3,9 %.

2. Красная степная порода, полученная от скрещивания западноевропейских коров с серым украинским скотом. Молочная продуктивность от 3000 - 3500 кг, жирность молока - 3,6-3,7, средний вес – 450-5500 кг, масть коров – красная.

3. Голштинская порода выведена путем улучшения черно-пестрого голландского скота. Масть коров – черно-пестрая, средний вес коров 670 - 700 кг, молочная продуктивность составляет 6500 - 8000 кг, жирность молока в среднем 3,5 - 3,7%.

4. Холмогорская порода. При ее создании использовались породы голландской породы. Средняя удой на одну корову составляет 3600 - 4400 кг, жирность молока - 3,8 - 4,2 %, средний вес коров составляет 500 - 550 кг, масть – черно-пестрая.

Показателями продуктивности является среднесуточный надой с одной головы коровы [13]. На продуктивность животных влияют: генетический потенциал, условия содержания, структура и качество кормов, кадровый состав обслуживающего персонала.

*Организация планирования отелов и осеменения, планирования производства продукции*

План отелов и осеменения, план производства молочного и мясного скотоводства включает: поголовье; планы оборота стада; продуктивность животных; план и показатели воспроизводства; объемы производства продукции; продажу продукции; себестоимость продукции. Планирование производства продукции связывают с развитием кормовой базы, посевных площадей и естественных кормовых угодий, что необходимо для формирования исходных показателей годового производственного плана. Каждое хозяйство должно в достаточной степени производить корма. Потребность в кормах рассчитывается

исходя из норм кормления и половозрастным группам животных. Для контроля обеспеченности кормами в течение года составляется баланс кормов.

В плане производства продукции молочного и мясного скотоводства также определяют калькуляцию себестоимости продукции, включающей следующие плановые показатели [159]: потребность в электроэнергии, количество используемых грузовых автомобилей и выполняемых ими объем работ, затраты на топливо и ГСМ ; затраты на техническое обслуживание и ремонт техники; сумма затрат на вспомогательные и обслуживающие производства; расчет себестоимости и рентабельности производства; амортизационные отчисления; общепроизводственные расходы.

## *2. Организация содержания животных и навозоудаления*

По системам и способам содержания скота как наиболее важным признакам выделяют круглогодичную стойловую (беспастбищную) и стойлово-пастбищную и два способа содержания – привязный и беспривязный.

Стойлово –пастбищная система животноводства, характеризуется комбинированным способом содержания животных. В летний период (июль, август, сентябрь) животные получают корма путем естественного выпаса на кормовые угодья, в зимний период – содержатся в благоустроенных помещениях. Данная система широко применяется в молочном скотоводстве в разных районах страны, которые располагают естественными кормовыми угодьями [159].

Стойловая система – самая интенсивная система в отрасли, широко применяется зимой на фермах с поголовьем 600 коров и более при доении по сдвинутому графику.

В рамках данной системы производство продукции и доставка кормов осуществляется человеком, что сопровождается увеличением затрат труда и средств труда. Для данной системы характерно нормирование рационов и времени кормления животных, сроков осеменения и расплода стада, планирование равномерного выхода продукции в течение года. Зимой кормовая база животных состоит их силоса, соломы, сена и свеклы, в летнее время – массы зеленого конвейера и добавки концентратов. Данная система характерна для хозяйств, имеющих максимальную распаханность земельных угодий и минимальное количество кормовых угодий, при выращивании молодняка крупного рогатого скота, при ведении молочного скотоводства и на племенных и репродуктивных свиноводческих.

Широкое распространение привязного содержания объясняется рядом положительных и отрицательных условий: индивидуальное кормление и уход за животными в зависимости от продуктивности, что обеспечивает более высокие удои, но отличается высокой трудоемкостью производства продукции и менее гигиеническими условиями получения молока. Устранению этих недостатков способствует автоматизация привязывания и отвязывания животных.

При привязном способе кормление животных осуществляется посредством использования стационарных кормушек и поением из автопоилок. Помещения для коров используются на 100, 200 и 400 голов. На ферме отдельно формируются группы: дойного стада, родильного отделения, сухостойных коров, выращиванию молодняка. С учетом физиологического состояния все поголовье в течение года перемещают по цехам. Пополнение стада осуществляется путем организации планирования отелов и осеменения, планирования производства продукции.

Основные технологические процессы по обслуживанию животных и получению продукции – автоматизированы. Система удаления навоза – гидросплавная, транспортировка навоза в поле осуществляет трактор. Раздача кормов осуществляется мобильным кормораздатчиком или транспортером [13].

Беспривязное содержание животных является наиболее эффективным при достижении экономических показателей и имеет несколько вариантов.

Крупногрупповое содержание животных на глубокой несменяемой подстилке производится в круглогодичном режиме, где происходит свободный доступ животных к кор-

мам (на выгульно-кормовых площадках). Доеение осуществляется автоматизированным способом с применением установок типа «елочки» или «карусель». Данный способ содержания и ухода за животными позволяет сокращать затраты труда и снижать себестоимость производимой продукции [13].

Беспривязное содержание сопровождается повышенным расходом подстилки. В результате содержания коров за год накапливается слой навоза до 1 метра, который убирается в июне или в июле бульдозером или трактором и вывозится на транспорте на поля.

Способы содержания молочных животных зависят от размеров помещений, применяемых технологий и способов организации труда. В зависимости от особенностей сельскохозяйственной организации возможно применение стойловой или пастбищно-стойловой системы содержания скота. На молочных фермах и комплексах применяют преимущественно привязное или беспривязное содержание скота, что зависит от климатических и технологических условий хозяйства [159].

Коровники для привязного содержания животных сооружают на 200 и 400 голов. Коровники для беспривязного содержания скота рассчитаны на 400, 600, 800, 1200 и 2000 голов [75].

*Организация навозоудаления.* В зависимости от способов содержания животных, размеров ферм и количества поголовья применяется ручное или механизированное удаление навоза.

### *3. Организация кормовой базы и рациона кормления коров*

Особое место в процессе производства отводится правильному использованию кормов, контролю их расходы и качества как фактору увеличения производства продукции, улучшения ее качества и снижения себестоимости. Кормовой рацион составляется ежемесячно, утверждается и контролируется главным зоотехником. В нем учитываются суточные нормы кормления в расчете на 1 гол. животного и всего поголовья, определяется потребность в кормах на месяц и на год.

Рацион кормления коров определяется сочетанием питательных веществ: крахмала, энергии, протеина, витаминов группы А и С, жира, кальция, фосфора, цинка, сахара, соли, клетчатки, каротина, кальция и других веществ.

Раздача кормов и его организация определяется способом содержания животных, размером фермы и другими условиями. Механизированное распределение кормов осуществляется тракторными раздатчиками или ленточными машинами [159].

### *4. Организация процесса доения коров*

Различают два способа. Ручной способ в настоящее время имеет ограниченное применение и отличается высоким трудопроцессом. Наиболее распространение применение получило машинное доение, с помощью которого достигается 60-80% от общего объема получения молока в молочном скотоводстве.

При доении коров в стойлах применяются доильные установки типа АДМ-8 (сбор молока осуществляется в стационарный молокопровод), ДАС-2Б и АД-100А для сбора молока в переносные ведра; для доения коров в доильных залах используются автоматизированные установки «Тандем» УДТ-6 и УДТ-8 и «Тандем», для доения коров на пастбищах применяются универсальные автоматизированные доильные установки УДС-3А, «Елочка» УДЕ-8А и УДЕ-16 [112].

### *5. Организация первичной обработки молока*

Обработка молока производится сразу после доения коров и включает очистку молока, охлаждение и хранение. Очистка производится путем фильтрования и с помощью сепараторов молокоочистителей. Охлаждение молока должно соблюдаться в пределах +2- +4 °С в соответствующих резервуарах для хранения молока. Для хранения, как правило, используются резервуары (охладители, танки) закрытого типа. При хранении молока свыше 20 ч температура повышается в среднем на 1-2 °С.

### *6. Организация процесса отправки молока на молокозавод и на продажу*

В зависимости от объемов перевозимого груза, используются специализированные молочные цистерны, рефрижераторы, машины с изотермическими кузовами.

Источник: составлено автором с использованием [13, 75, 112, 159]

**Приложение Б**  
(обязательное)  
**ВНУТРЕННИЙ АУДИТОРСКИЙ СТАНДАРТ**  
**«Аудит учета затрат на производство продукции и их оценка»<sup>1</sup>**

**1. Общие положения**

**1.1. Область применения**

Настоящий стандарт аудитора устанавливает порядок выполнения задания по согласованной процедуре, анализе полученных доказательств и подготовке заключения.

**Цели, задачи и основания разработки Стандарта**

Настоящий Стандарт аудиторской деятельности разработан с учетом требований Закона «Об аудиторской деятельности», Международных стандартов аудита и сопутствующих аудиту услуг, устанавливает требования, определяющие формирование подхода к проведению согласованной процедуры в отношении затрат на производство продукции.

**1.1.1. Цель Стандарта** заключается в соблюдении условий выполнения задания по согласованной процедуре и их соответствие положениям международных стандартов аудита, в разумном сокращении сроков аудита.

**1.1.2. Цель задания по выполнению согласованной процедуры**

– заключается в выполнении процедур аудиторского характера, согласованных между аудитором и заказчиком;

– заключается в проведении процедур аудиторского характера, согласованных между аудитором, объектом и заказчиком на основе договора оказания сопутствующих аудиту услуг;

– заказчику услуги предоставляется отчет, содержащий сведения и факты, отмеченные при выполнении согласованной процедуры.

**1.1.3. Цель** определяет единые требования к формированию информации при проведении согласованной процедуры для организаций, занимающихся процессом производства продукции животноводства; к разработке стратегии и плана аудита; перечня аудиторских процедур.

**1.1.4. Задачи Стандарта**

Для достижения поставленной цели требуется:

– исходя из потребностей клиента определить предмет аудита и объекты;

– в рамках объекта аудиторской проверки определить перечень процедур аудиторского характера;

– сформировать стратегию процедуры;

– разработать формы и содержание рабочих документов с последующим включением в Стандарт в качестве приложений

**1.1.5. Задачи выполнения согласованной процедуры включают:**

– проверку отражения фактов хозяйственной жизни и порядка ведения бухгалтерского учета затрат на производство продукции установленным правилам;

– проверку соблюдения клиентом нормативных актов при совершении фактов хозяйственной жизни, в целях установления правомерности отраженных затрат на производство продукции в учетной и отчетной системе организации;

– анализ целесообразности и эффективности затрат на производство продукции в рамках бизнес-процесса «Производство».

**1.1.6. Положения Стандарта не противоречат требованиям:**

---

<sup>1</sup> В части непротиворечащей МСА данный стандарт может применяться при аудите (финансовой (бухгалтерской) отчетности; аудите отдельной статьи при выполнении согласованных процедур; при управленческом консультировании, в рамках прочих услуг

- а) Закона «Об аудиторской деятельности»;
- б) Международных стандартов аудита;
- в) МССУ 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур»;
- г) внутренних стандартов саморегулируемых аудиторских организаций (СМРО).

### **1.2. Обоснование актуальности Стандарта**

Стандартизация технологии согласованной процедуры позволит:

- унифицировать требования к выполнению согласованной процедуры и привести к единому восприятию ее результатов;
- придерживаться соблюдения требований международных стандартов аудита;
- сократить трудоемкость аудиторских работ по проверке отдельных участков бухгалтерской информации и бизнес-процесса «Производство»;
- сделать технологию и организацию проведения согласованной процедуры более рациональной;
- обеспечить дополнительный контроль за работой ассистентов (помощников) аудитора;
- обеспечить высокое качество оказания аудиторских услуг;
- содействовать внедрению в аудиторскую практику научных разработок в области аудита затрат на производство продукции.

Разработка Стандарта направлена на формирование единых базовых требований к планированию и проведению процедур аудиторского характера, на обеспечение дополнительного уровня гарантии результатов согласованной процедуры.

### **1.3. Сфера применения Стандарта**

Стандарт применяется как организационно-распорядительный документ планирования аудиторской деятельности в случаях оказания сопутствующих аудиту услуг и предоставления отчета по результатам проверки.

В остальных случаях требования Стандарта носят рекомендательный характер.

### **1.4 Взаимосвязь с другими стандартами**

Стандарт сформирован с учетом требований международных стандартов аудита не должен противоречить другим стандартам, разработанным на уровне САМРО и должен удовлетворять требованиям:

- а) целесообразности – иметь практическую пользу;
- б) преемственности и непротиворечивости – каждый последующий внутренний стандарт должен опираться на ранее принятые, обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными стандартами;
- в) логической стройности – обеспечивать четкость формулировок, целостность и ясность изложения;
- г) полноты и детализации – полностью охватывать значимые вопросы данного стандарта, логически развивать и дополнять излагаемые принципы и положения;
- д) единства терминологической базы – содержать одинаковую трактовку терминов во всех стандартах и документах.

## **2. Основные понятия и определения**

Для целей настоящего правила (стандарта) используются следующие определения:

**Аудиторская деятельность** – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Внутрифирменный аудиторский стандарт – рабочий документ аудитора, определяющий единый алгоритм выполнения согласованной процедуры в целях достижения успешного результата.

**Документация** – рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора, либо получаемые и хранимые аудитором в связи с выполнением задания по согласованной процедуре.



**Международные стандарты аудита** – международные профессиональные стандарты для осуществления аудиторской деятельности.

**Программа выполнения согласованной процедуры** – документ, содержащий перечень выполняемых процедур аудиторского характера.

**Процедура аналитическая** – разновидность процедур аудиторского характера, представляющая собой измерение и оценку предмета задания с целью выявления необычных или неверно отраженных фактов хозяйственной жизни.

**Стратегия выполнения согласованной процедуры** – детальное описание объема и характера проведения процедур аудиторского характера, особенностей клиента и деятельности в которой она осуществляется, а также используемых в процессе согласованной процедуры методов и технических приемов.

**Сопутствующая аудиту услуга** – услуга, оказываемая аудиторскими организациями и индивидуальным аудитором.

**Согласованная услуга** – услуга, оказываемая в рамках договора по выполнению задания между заказчиком такой услуги и аудитором.

**Отчет по выполнению согласованной процедуры** – письменный документ, который предоставляется заказчику процедуры, содержащий основные результаты выполненных процедур аудиторского характера и выводы, позволяющие сделать собственные выводы и принять необходимые управленческие решения.

### 3. Содержание Стандарта

#### 3.1. Основные требования

- планировать и проводить процедуры аудиторского характера;
- соблюдать требования независимости и профессиональной этики;
- предоставлять по итогам выполнения аудиторского задания отчет.

#### 3.2. Требования к проведению процедур аудиторского характера

При выполнении согласованной процедуры аудитор руководствуется требованиями международных стандартов аудита.

#### 3.3. Планирование

Предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему процедур аудиторского характера.

Получение информации о деятельности клиента является важной частью планирования работы, помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и бизнес-процесс «Производство».

#### 3.4. Процедуры и доказательства

Аудитор выполняет процедуры и оценивает их результаты, которые в дальнейшем служат основанием для подготовки отчета и рекомендаций.

В процессе проверки документально оформляются все вопросы, имеющие значение для предоставления доказательств в отношении отчета об обнаруженных фактах, а также доказательств, подтверждающих, что задание было проведено в соответствии с МССУ 4400 и условиями задания.

#### 3.5. Обобщение результатов (отчет)

Отчет по результатам задания по выполнению согласованных процедур должен содержать достаточно подробную информацию о цели и согласованных процедурах в рамках задания для того, чтобы пользователь мог понять характер и объем выполненной работы.

### 4. Оформление

#### 4.1. Перечень аналитических процедур

Аудитор при проведении аудиторских процедур должен оценивать их по определенным критериям. Эти критерии можно применять на стадии планирования или на при выполнении процедур и сборе доказательств.

#### 4.2. Макеты рабочих документов аудитора

## РД-1 – Понимание деятельности клиента

Вопрос	Вариант ответа хозяйства				
	1	2	3	4	5

## РД-2 – Характеристика учетной политики в части затрат на производство продукции молочного скотоводства

№ п п	Элементы учетной политики	Вариант учетной политики хозяйств + / -				
		1	2	3	4	5

## РД-3 – Матрица оценки эффективности средств учета и контроля клиента

Критерий												Итого баллов

## РД-4 – Общий план выполнения согласованной процедуры по проверке затрат на производство продукции и их оценки

№ п/п	Перечень вопросов	Период проведения	Исполнитель

## РД-5 – Стратегия выполнения согласованной процедуры по проверке затрат и их оценки

№ п/ п	Перечень вопросов по разделам плана	Период прове- дения	Испол- нитель	Ин- фор- маци- онная база

## РД-6 – Отчет заказчику по результатам выполнения согласованной процедуры

Письменная информация Заказчику	

**Приложение В  
(обязательное)**

**Таблица В 1 – Показатели состава затрат на производство продукции животноводства (молока) в разрезе сельхозтоваропроизводителей Нижегородской области\***

Сельскохозяйственные организации	Затраты всего, тыс. руб.						Затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды, тыс. руб.						Материальные затраты на корма, тыс. руб.					
	ГОД																	
	2016	2017	2018	2019	2020	Отклонение 2020 к 2016, тыс. руб.	2016	2017	2018	2019	2020	Отклонение 2020 к 2016, тыс. руб.	2016	2017	2018	2019	2020	Отклонение 2020 к 2016, тыс. руб.
№ 1	33972	33617	31040	34584	36310	2338	4203	4073	3086	4112	3357	-846	22235	23056	18520	19362	20383	-1852
№ 2	113017	128874	151212	139736	160834	47817	12779	15278	18919	26755	29578	16799	49734	50648	70968	60914	58631	8897
№ 3	117880	128844	141841	166921	175809	57929	39386	40834	39917	36464	31140	-8246	35196	50525	60495	81923	101572	66376
№ 4	71089	68066	67299	67813	77729	6640	1979	21140	23481	14405	14503	12524	24490	24718	19882	24872	31361	6871
№ 5	64255	69437	70735	79924	88636	24391	10013	15878	19425	16571	32724	22711	27821	31585	26051	29608	34154	6333

Продолжение таблицы 2.7

Сельскохозяйственные организации	Материальные затраты на электроэнергию, тыс. руб.						Материальные затраты на ветеринарные препараты, тыс. руб.						Материальные затраты на нефтепродукты, тыс. руб.					
	ГОД																	
	2016	2017	2018	2019	2020	Отклонение 2020 к 2016, тыс. руб.	2016	2017	2018	2019	2020	Отклонение 2020 к 2016, тыс. руб.	2016	2017	2018	2019	2020	Отклонение 2020 к 2016, тыс. руб.
№ 1	1245	1591	1793	1710	1860	615	-	901	994	1095	1335	-	1132	1053	991	922	1058	-74
№ 2	1782	3051	3770	4047	4392	2610	-	1285	1094	1684	1599	-	8	27	4774	4047	3462	3454
№ 3	5740	3179	5886	4853	3286	2454	-	1574	1678	1904	1465	-	6175	2777	3950	4576	3609	-2566
№ 4	1625	2478	1834	1548	3104	1479	-	607	1093	723	1116	-	3689	4235	5752	6971	6183	2494
№ 5	729	852	952	1407	859	130	-	1868	1914	2212	1656	-	1949	2610	1872	1332	5253	3304

## Продолжение таблицы В 1

Сельскохозяйственные организации	Затраты на ремонт основных средств, тыс. руб.						Затраты на амортизацию, тыс. руб.					
	ГОД											
	2016	2017	2018	2019	2020	Отклонение 2020 к 2016, тыс. руб.	2016	2017	2018	2019	2020	Отклонение 2020 к 2016, тыс. руб.
№ 1	4122	296	421	233	313	-3809	-	2647	5235	6732	7568	-
№ 2	13499	25911	634	5448	3196	10303	-	32674	34779	22826	34603	-
№ 3	24923	27246	28815	5789	5843	-19080	-	921	1100	30547	28231	-
№ 4	14602	7439	5956	8391	8978	-5624	-	7449	9301	10903	12484	-
№ 5	17304	9707	1124	4286	1093	16211	-	9183	9294	9827	11262	-

\*Источник: составлено автором по данным формы № 13-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства»

### Приложение Г (обязательное)

**Таблица Г 1 – Тестирование системы внутреннего контроля по вопросу «Проверка установленных в организации нормативов по затратам на производство и полученных фактических отклонений от норм» (тест-опросник)**

№	Направления и вопросы контроля	Ответы			Примечания
		Да	Нет	н/о	
1.	Применяется ли система нормирования расхода материалов?				
2.	Производится ли контроль нормативов отклонений от норм?				
3.	Утверждается ли сверхнормативный расход администрацией (при использовании нормативов)?				
4.	Оформляются ли результаты отклонений по нормативам соответствующими документами?				
5.	Составляются ли на дату инвентаризации отчеты по отклонениям ответственными лицами?				
6.	Выявляются ли лица, виновные в перерасходе?				
7.	Привлекаются ли к ответственности, виновные лица в отклонениях по нормативам?				
8.	Разработаны ли: должностные инструкции, разграничивающие обязанности и ответственность работников при осуществлении операций с материалами инструкции по хранению, приёмке, отпуску материалов Контролируется ли соблюдение этих инструкций?				
9.	Применяются ли унифицированные формы первичной документации?				
10.	Заполняются ли все обязательные реквизиты?				
11.	Документы составляются в день совершения операции?				
12.	Все ли машинные документы распечатываются?				
13.	Имеются ли образцы заполнения документов, образцы подписей материально ответственных лиц?				
14.	Произведено ли деление материалов на классификационные группы?				
15.	Применяется ли система кодирования номенклатуры материалов?				
16.	Применяются ли при отпуске и поступлении материалов измерительные приборы и инструменты?				
17.	Прикладываются ли первичные документы к отчёту о движении материальных ценностей?				
18.	Составляются ли нормативные калькуляции				
19.	Закреплен ли в Учетной политике нормативный метод учета затрат				
20.	Производится ли учет изменений по нормативам?				

21.	Происходит пересмотр действующих нормативов по затратам на производство?				
22.	Сверяются ли данные этих отчётов с данными первичных документов?				
23.	Производится ли проверка отчётов на арифметическую точность?				
24.	Применяются ли программы автоматизации бухгалтерского учёта материалов?				
25.	Оговорены ли в учётной политике, применяемые принципы бухгалтерского учёта, в отношении материалов (используемые счета, методы оценки и др.)?				
26.	Проводится ли регулярная сверка данных ведомостей (10), журналов-ордеров (6,7,10) с Главной книгой (в случае, если учет не автоматизирован)?				
27.	Разработан ли и применяется номенклатурный ценник?				
28.	Организовано ли в организации структурное подразделение для осуществления внутреннего контроля (отдел внутреннего контроля, ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита и т.д.)				
29.	Существует ли утвержденное положение об отделе внутреннего контроля?				
30.	Имеется ли утвержденная программа, график проведения проверок?				
31.	Имеются ли акты и другие внутренние документы, отражающие результаты проведенных проверок?				
32.	Регулярно ли проводятся проверки и соответствует ли их периодичность утвержденным нормативным положениям по организации?				
33.	Соответствует ли уровень компетентности контролеров объемам и сложности стоящих перед системой внутреннего контроля задач?				
34.	Существует ли распределение обязанностей между контролерами?				
35.	Оперативно ли вносятся в бухгалтерский учет изменения по результатам деятельности органов внутреннего контроля?				

Результаты тестирования используются при определении уровня риска внутреннего контроля и построении аудиторской выборки.

## Приложение Д (обязательное)

**Таблица Д 1 – Типичные нарушения в отношении затрат  
на производство**

Вид нарушения	Хозяйство				
	1	2	3	4	5
<b>1.1 На уровне первичных учетных документов</b>					
- пропуск сумм или не раскрытие информации	+	+	+	+	+
- несоответствие форм первичных учетных документов требованиям учетной политики (применяемые формы учетных документов не утверждены приказом руководителя)	-	+	+	-	-
- применение устаревших форм первичных учетных документов	-	+	+	+	+
-искажение и отсутствие полноты заполнения первичного учетного документа, наличие исправительных записей, неоговоренных исправлений	+	+	+	+	+
- неточности при сборе или обработке данных	+	+	+	+	+
- неправильное применение оценочных значений	-	-	+	+	+
- необоснованность суждений руководства, связанных с оценочными значениями	+	+	+	+	+
- необоснованность выбора и применения учётной политики	+	+	+	+	+
-отсутствие информации о показателях бизнес-процесса	+	+	+	+	+
- неполное или частичное раскрытие в первичных документах качественных характеристик готовой продукции	+	+	+	+	+
- нарушение принципа своевременности составления первичного учетного документа (внутренний контроль)	+	+	+	+	+
-арифметические ошибки	-	+	-	+	+
<b>1.2 На уровне остатков по счетам бухгалтерского учета</b>					
- ошибки ввода информации о сумме хозяйственной операции	-	-	+	-	+
- арифметические неточности, ошибки в расчетах	+	-	+	+	+
- указание неверных или неточных аналитических данных	+	+	+	+	+
-отсутствие (пропуск) записи о факте хозяйственной жизни	-	+	-	-	+
- несоответствие записей в первичных учетных документах с записями фактов хозяйственной жизни	-	+	-	+	+
- внесение записи по счетам бухгалтерского учета без документального подтверждения	-	-	+	-	+
- неполное или частичное отражение факта хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета	+	+	+	+	+
- отсутствие развернутого аналитического учета по соответствующим балансовым счетам	-	-	-	+	+

## Продолжение таблицы Д 1

- ошибки в расчетах итогов и переносов с одной стороны регистра на другую	-	-	-	+	+
- несоответствие записей в карточках аналитического учета, в оборотных ведомостях и контрольном журнале	-	-	+	+	+
- не оговоренные в счетных регистрах исправления, наличие исправительных бухгалтерских записей без документальных оснований и действительной необходимости	-	-	-	+	+
- суммы корректировок, отраженные на счетах учета затрат, не соответствуют данным оборотных ведомостей	-	-	-	+	-
- искажение учетных данных об остатках незавершенного производства	+	-	-	+	+
<b>1.3 Общие</b>					
- некорректное применение общепринятых способов и приемов бухгалтерского учета	-	-	-	+	-
- несоответствие организации бухгалтерского учета общепринятым принципам (первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущей группировки, итогового обобщения)	-	+	+	+	+
- ошибки в учете и отчетности	+	+	+	+	+
- недостатки в системе внутреннего контроля	+	+	+	+	+
- отсутствие системы внутреннего контроля	+	+	+	+	+
- несоответствие требованиям законодательства	+	+	+	+	+
- частичная автоматизация бухгалтерского учета и формирования отчетности	+	+	+	+	+
- ручное заполнение форм первичных учетных документов	+	+	+	+	+
- искажение фактов по операциям, в случае недобросовестного исполнения	+	+	+	+	+
- арифметические ошибки	+	+	+	+	+
- недостаточность информации в отчетности, выраженная в отсутствии пояснений и расшифровок, характеризующих деятельность бизнес-процесса	+	+	+	+	+



## Приложение Е (обязательное)

**Таблица Е1 – Характеристика учетной политики в части затрат на производство продукции молочного скотоводства (по данным проведенного исследования)**

№ пп	Элементы учетной политики	Вариант учетной политики хозяйств + / -				
		1	2	3	4	5
<b>1</b>	<b>Организационные аспекты бухгалтерского учета</b>					
1.1	Бухгалтерский учет ведется:					
	- в рублях и копейках	-	-	-	-	+
	- в целых рублях (определить правила округления)	+	+	+	+	
1.2	Форма организации бухгалтерского учета:					
	- журнал-Главная	+	+	+	+	+
	- мемориально-ордерная	-	-	-	-	-
	- журнально-ордерная	-	-	-	-	-
	- автоматизированная с применением программного продукта	«1С: Предприятие 8.3»	Автоматизирована (1С)	Автоматизирована (1С)	Автоматизирована (1С)	«1С: Предприятие 7.7» «1С: Зарплата и кадры»
	- комбинированная	-	-	-	-	-
1.3	Бухгалтерский учет ведется					
	- бухгалтерской службой	+	+	+	-	-
	- бухгалтером	-	-	-	+	+
	- на договорных началах (централизованной бухгалтерией, специализированной организацией или бухгалтером-специалистом)	-	-	-	-	-
	- руководителем лично	-	-	-	-	-
<b>2</b>	<b>Учет затрат</b>					
2.1	Вариант учета выпуска готовой продукции (работ, услуг):					
	- с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	нет	нет	нет	Данный аспект не раскрыт	нет
	- без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ услуг)»	+	+	+		+
2.2	Оценка в бухгалтерском балансе незавершенного производства					
	- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости	Закреплен в учетной политике	Фактически используется			Закреплен в учетной политике
	- по прямым статьям затрат	-	-	-	-	-
	- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов	-	-	-	-	-
<b>3</b>	<b>Себестоимость продукции, работ, услуг в СХО</b>					
3.1	Статьи затрат по счетам учета затрат	-	-	-	-	-
3.2	Счета, на которых ведется учет управленческих расходов					

## Продолжение таблицы Е 1

	- 25 «Общепроизводственные расходы»	+	+	+	+	+
3.3	Порядок списания общепроизводственных расходов – пропорционально:					
	- прямой заработной плате, начисленной рабочим по видам продукции, работ, услуг	+	+	+	+	+
	- иным способом (описать)		Данный аспект не раскрыт фактически списываются на счет 20	Данный аспект не раскрыт	Данный аспект не раскрыт	
3.4	Частота распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов					
	- ежемесячно	-				
	- ежеквартально	+	Данный аспект не раскрыт			+
3.5	В каком размере производится распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов:					
	- в фактическом размере	+				+
	- в нормативном (плановом) размере с корректировкой до фактических сумм в конце года	-	Данный аспект не раскрыт			
3.6	Порядок распределения общепроизводственных расходов:					
	- по объектам затрат основного производства пропорционально общей сумме основных затрат, за исключением в соответствующих производствах затрат на семена, корма, сырье, материалы и полуфабрикаты	-	+	+	Данный аспект не раскрыт	-
	- комбинированный способ: <i>Общепроизводственные расходы животноводства:</i> А) расходы на оплату труда – пропорционально основной оплате труда производственного персонала в животноводстве; Б) остальная часть затрат - пропорционально основной оплате труда производственного персонала + затраты на содержание основных средств	+	+	+	+	+
3.7	Калькуляционные статьи производственных затрат по каждому виду (животноводство):					
	- предусмотренные пунктом 26 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях	+	Данный аспект не раскрыт			+

## Продолжение таблицы Е 1

	- иные (описать)	-	-	-	-	-
3.8	Номенклатура объектов учета затрат по каждому виду производства					
	- предусмотренные в Приложении №1 к Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (по растениеводству, животноводству, вспомогательным производствам)	+	-	-	-	+
	- иные (описать)	-	-	-	-	-
3.9	Варианты организации производственного учета					
	- учет производственных затрат при традиционной системе бухгалтерского учета	+	+	+	+	+
3.10	Методы учета затрат на производство:	Данный аспект не раскрыт				
	1) простой	-	-	-	-	-
	2) позаказный	-	-	-	-	-
	3) поперечный	-	-	-	-	Закреплен в учетной политике
	4) попроцессный	-	-	-	-	-
	5) обезличенный (котловой)	-	-	-	-	-
	6) система нормативного учета производственных затрат	-	-	-	-	-
	- учет производственных затрат в системе управленческого учета	-	-	-	-	-
3.11	Методы калькулирования себестоимости готовой продукции		Данный аспект не раскрыт	Данный аспект не раскрыт	Данный аспект не раскрыт	
	1) прямое отнесение затрат по видам продукции (помидоры, огурцы, фрукты в специализированных организациях при раздельном учете затрат, сеянцы, саженцы плодовых питомников, картофель, подсолнечник и др.)	-	-	-	-	-
	2) исключение общей суммы затрат (продукция промышленных производств)	-	-	-	-	-
	3) применение установленных коэффициентов (однолетние и многолетние травы)	-	-	-	-	-
	4) распределение затрат пропорционально стоимости сопряженных видов продукции (молоко и приплод основного молочного стада)	Фактически используется			-	Фактически используется
	5) распределение затрат согласно установленным базам (корнеплоды)	-	-	-	-	-
	6) суммирование затрат (например, при крупном круглогодичном производстве черепицы)	-	-	-	-	-

## Продолжение таблицы Е 1

3.12	Периодичность калькуляционных расчетов себестоимости продукции (работ, услуг)					
	- продукция животноводства – по истечении календарного года	+	Фактически используется	Данный аспект не раскрыт	Данный аспект не раскрыт	+
	- продукция, работы и услуги вспомогательных производств – ежемесячно	-	-	-	-	-
	- продукция промышленных производств, не связанных с переработкой сельскохозяйственной продукции – ежемесячно	-	-	-	-	-
	- продукция плодоовощеконсервных, молокоперерабатывающих и мясоперерабатывающих производств – ежемесячно	-	-	-	-	-
	- иное (описать)	-	-	-	-	-
3.13	Формы документов, применяемых для расчета фактической себестоимости продукции и калькуляционных разниц	Данный аспект не раскрыт				
	- предусмотренные пунктом 62 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях	-	-	-	-	-
	- иные (приложить формы)	Фактически расчеты в Excel	Фактически расчеты на бумажном носителе	Расчеты в Excel	-	Фактически расчеты на бумажном носителе
<b>4</b>	<b>Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации</b>					
4.1	Формы отчетности, образцы	+	Данный аспект не раскрыт	Данный аспект не раскрыт	-	+
4.2	Способ представления и технический способ ее заполнения	+	+	+	+	+
4.3	Критерии существенности и случаи ее применения	+	нет	нет	-	+
4.4	Структура пояснительной записки	-	-	-	-	-
4.5	Методика формирования отдельных показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности (например, показателей бизнес-процесса)	нет	нет	нет	нет	нет

**Приложение Ж  
(обязательное)**

**Таблица Ж 1 – План выполнения согласованной процедуры по проверке затрат и их оценки**

№ п/п	Перечень вопросов по разделам плана	Период проведения	Исполнитель	Информационная база
<b>1. Проверка отражения фактов хозяйственной жизни и порядка ведения бухгалтерского учета затрат на производство продукции установленным правилам</b>				
1.1	Проверка достоверности и обоснованности затрат – в части группировки затрат по элементам и статьям калькуляции			Журнал-ордер № 10-АПК Производственный отчёт (по ф. № 83-АПК)
	– Проверка учета и распределения накладных расходов			Ведомость распределения общепроизводственных расходов животноводства Журнал-ордер № 10-АПК Производственный отчёт Главная книга
1.2	Проверка критериев подготовки финансовой отчетности: – при определении фактов хозяйственной жизни	Дни проверяемого периода	Аудитор	Первичные учетные документы: – Табель учёта рабочего времени (по ф. № Т-12) – Расчёт начисления оплаты труда работникам животноводства (по ф. № 413-АПК) – Ведомость учёта расхода кормов (по ф. № СП-20) – Акт на списание медикаментов на лечение животных; – Ведомость начисления Амортизации (по ф. №48-АПК) – Журнал учёта надоя молока (по ф. № СП-21) – Ведомость учёта движения молока (по ф. № СП-23) – Акт на оприходование приплода животных (по ф. № СП-39)

## Продолжение таблицы Ж 1

	– при определении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода			Регистры бухгалтерского учета: Журнал-ордер 10-АПК Лицевой счёт (производственный отчёт), ф. № 83-АПК Отчет о движении материальных ценностей Главная книга
	– при определении раскрытия и представления информации			
2. Проверка соблюдения клиентом нормативных актов при совершении фактов хозяйственной жизни, в целях правомерности отраженных затрат на производство продукции в учетной и отчетной системе организации				
2.1	Проверка методологического раздела учётной политики: – варианта учета выпуска готовой продукции (с использованием счёта 40 или без его применения); – оценки незавершенного производства; – базы распределения общепроизводственных расходов; – группировки затрат на производство для целей исчисления себестоимости; – фактически применяемых методов учета затрат на производство; – методов калькулирования себестоимости молока; – исчисление полной или сокращённой себестоимости продукции; – форм применяемых расчетных документов для исчисления фактической себестоимости молока и определения калькуляционных разниц; – других элементов			Приказ об учётной политике
2.2	Проверка организационного раздела учётной политики: – графика документооборота; – рабочего плана счетов; – типовых записей фактов хозяйственной жизни; – технологии обработки учётной и отчетной информации; – форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета;	Дни проверяемого периода	Аудитор	Приказ «Об учётной политике» хозяйствующего субъекта, график документооборота, рабочий план счетов, типовая корреспонденция, технология обработки учётной информации

## Продолжение таблицы Ж 1

	– порядка организации и проведения инвентаризации; – других элементов учёта			
2.3	Проверка соблюдения выбранного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции и способов распределения затрат			Приказ «Об учётной политике организации»
2.4	Проверка исчисления фактической себестоимости молока, приплода и правильности списания калькуляционных разниц			Документы, применяемые для расчета фактической себестоимости продукции и калькуляционных разниц
2.5	Проверка сопоставимости данных: – бухгалтерского баланса по строке 1210 «Запасы» с данными Главной книги и пояснениями к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах; – строки 2120 «Себестоимость продаж» и 2220 «Управленческие расходы» отчета о финансовых результатах с данными Главной книги по счету 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводств»			Формы бухгалтерской (финансовой) отчетности: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах; Главная книга
3. Анализ целесообразности и эффективности затрат на производство продукции в рамках бизнес-процесса «Производство»				
3.1	Проверка документов, регламентирующих и сопровождающих бизнес-процесс «Производство» продукции	Дни проверяемого периода	Аудитор	Анализ информации по операциям бизнес-процесса Выходы бизнес-процесса Входы бизнес-процесса Анализ ресурсов бизнес-процесса
3.2	Расчет показателей бизнес-процесса «Производство» продукции			Показатели бизнес-процесса Показатели эффективности бизнес-процесса Показатели продукта
3.3	Анализ полученных доказательств, подготовка рекомендаций по результатам выполнения согласованной процедуры			Отчет

## Приложение И (обязательное)

**Таблица И 1– Анкета-опросник «Организация внутреннего контроля затрат на производство»**

№	Вопросы	Ответы			Примечание
		Да	Нет	Н/О	
1	Организовано ли в организации структурное подразделение для осуществления внутреннего контроля (отдел внутреннего контроля, ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита и т.д.)				
2	Существует ли утвержденное положение об отделе внутреннего контроля?				
3	Обеспечивается ли контроль за сохранность ресурсов на всех этапах их движения и хранения?				
4	Используется ли в организации схема документооборота для осуществления контроля за затратами на производство?				
5	Основной субъект внутреннего контроля в организации:				
	а) руководитель				
	б) главный бухгалтер				
	в) бухгалтерская служба				
6	Укажите применяемые средства контроля в организации:				
	а) инвентаризация имущества и обязательств				
	б) разработан и соблюдается график документооборота				
	в) реализуется программа бюджетирования				
	г) применяется нормирование				
7	Имеются ли акты и другие внутренние документы, отражающие результаты проведенных проверок?				
8	Разработаны ли: должностные инструкции, разграничивающие обязанности и ответственность работников при осуществлении операций с затратами на производство инструкции по хранению, поступлению, расходованию? Контролируется ли соблюдение этих инструкций?				
9	Имеются ли образцы заполнения документов, образцы подписей материально ответственных лиц?				
10	Применяются ли программы автоматизации бухгалтерского учёта?				



**Таблица И 2 – Результаты анкетирования аграрных организаций  
Нижегородской области**

Вопросы анкетирования	По формам собственности					
	Малые		Средние		Крупные	
	Ответы респондентов, %					
	да	нет	да	нет	да	нет
1. Организовано ли в организации структурное подразделение для осуществления внутреннего контроля (отдел внутреннего контроля, ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита и т.д.)	-	100	46	54	100	-
2. Существует ли утвержденное положение об отделе внутреннего контроля?	-	100	46	54	100	-
3. Обеспечивается ли контроль за сохранность ресурсов на всех этапах их движения и хранения?	23	77	56	44	89	11
4. Используется ли в организации схема документооборота для осуществления контроля за затратами на производство?	-	100	36	64	68	32
5. Основной субъект внутреннего контроля в организации:						
а) руководитель	100	-		14	31	-
б) главный бухгалтер	-	-	86	-	38	-
в) бухгалтерская служба	-	-	-	-	31	-
6. Укажите применяемые средства контроля в организации:						
а) инвентаризация имущества и обязательств	35	65	100	-	100	-
б) разработан и соблюдается график документооборота	-	100	58	42	100	-
в) реализуется программа бюджетирования	100	-	80	20	100	-
г) применяется нормирование	-	100	14	86	69	31
7. Имеются ли акты и другие внутренние документы, отражающие результаты проведенных проверок?	32	68	100	-	100	-
8. Разработаны ли: должностные инструкции, разграничивающие обязанности и ответственность работников при осуществлении операций с затратами на производство инструкции по хранению, приёмке, отпуску? Контролируется ли соблюдение этих инструкций?	-	100	79	21	100	-
9. Имеются ли образцы заполнения документов, образцы подписей материально ответственных лиц?	-	100	76	24	78	22
10. Применяются ли программы автоматизации бухгалтерского учёта?	65	35	100	-	100	-

## Приложение К (справочное)

Подготовлено с использованием системы КонсультантПлюс

1-я страница журнала по форме № СП-21		18-я страница журнала по форме № СП-21													
Номер по порядку	Фамилия, имя, отчество доярки (мастера машинной дойки)	Номер по порядку	дата							жирность, %	кислотность	прочие данные о качестве	подпись доярки (мастера машинной дойки)	Всего напояно молока, кг	Данные о качестве
			обслуживалась коровы	напояно молока, кг				всего							
			всего	из них доилось	утром	в полдень	вечером	всего							
1	Коробова А.Е.	1			290	143	171	560					Коробова		
2		2			269	189	166	617					Коробова		
3		3			286	160	163	609					Коробова		
4		4			272	143	182	597					Коробова		
5		5			265	189	178	631					Коробова		
6		6			280	166	129	569					Коробова		
7		7			200	215	151	586					Коробова		
8		8			250	166	172	588					Коробова		
9		9			298	161	164	623					Коробова		
10		10			265	160	160	585					Коробова		
11		11			278	173	166	626					Коробова		
12		12			280	180	171	631					Коробова		
13		13			261	167	166	594					Коробова		
14		14			284	175	177	636					Коробова		
15		15			282	170	171	623					Коробова		
16		16			265	144	161	570					Коробова		
17		17			290	151	191	626					Коробова		
18		18			214	167	185	642					Коробова		
<b>Итого за день</b>									X				X		
													Цена, руб. коп.		
													Сушка, руб. коп.		
													Код систематического	дабет	

Рисунок К 1 – Унифицированная форма учета надоя молока по ф. № СП-21

**Приложение Л  
(обязательное)**

**Таблица Л 1 – Критерии оценки эффективности бизнес-процесса  
«Производство» продукции молочного скотоводства**

Критерии	Основные показатели	Достижение / не достижение (+,-)
<b>Продуктив- ность</b> (степень достиже- ния производ- ственных постав- ленных целей биз- нес-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 произ- водство продукции (количественный аспект)	
	Рост / уменьшение затрат на производство единицы продук- ции	
	Рост / снижение объема произведенной продукции с задан- ными характеристиками качества	
<b>Результатив- ность</b> (степень достиже- ния конечных ре- зультатов бизнес- процесса)	Рост / уменьшение запланированного (или необходимого) объема реализации продукции с заданными характери- стиками качества	
	Рост / уменьшение уровня товарности	
	Рост / уменьшение товарной продукции в стоимостном вы- ражении	
	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	
	Рост / уменьшение прибыли от вложенных в производство продукции собственных средств Рост / уменьшение прибыли от вложенных в производство продукции заемных средств	
<b>Экономичность</b> (степень достиже- ния желаемого соотношения ре- зультатов бизнес- процесса и исполь- зуемых ресурсов)	Рост / уменьшение объем производства продукции при за- данном объеме ресурсов (производительность труда, фондо- отдача, материалоотдача и т.д.)	
	Рост / уменьшение затрат ресурсов на производство и реали- зацию продукции (трудоемкости, фондоемкости, материало- емкости 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 элемен- там)	
	Соответствие расхода затраченных ресурсов установленным нормативам, в том числе по элементам затрат	