

Яхина Луиза Тагировна

**ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА АУДИТА
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность **08.00.12**- Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Работа выполнена на кафедре аудита в Казанской государственной сельскохозяйственной академии

Научный руководитель: доктор экономических наук,
доцент **Клычова Г. С.**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук,
профессор **Леонтьева Ж. Г.**

кандидат экономических наук,
профессор **Алборов Р. А.**

Ведущая организация: Министерство сельского хо-
зяйства и продовольствия
Республики Татарстан

Защита состоится « 2 » октября 2003 года в 16 часов на заседании диссертационного совета Д 212.083.01 при Казанском государственном финансово - экономическом институте по адресу: 420012, Республика Татарстан, Казань, ул. Бутлерова, 4, ауд. 34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Казанского государственного финансово - экономического института.

Автореферат разослан « 7 » сентября 2003 г.

Ученый секретарь

диссертационного совета Д 212.083.01

доктор экономических наук, профессор

Л.И. Куликова Л.И. Куликова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В современных условиях рыночного реформирования, перехода к иным формам хозяйствования в аграрном секторе появились негативные тенденции, повлекшие за собой банкротство сельскохозяйственных организаций, снижение объемов производства. Сложившаяся ситуация вызывает объективную **необходимость** построения новых методов и форм регулирования и контроля. Требуется изменения в области тесно связанных с контролем сфер бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях. Одним из направлений данного процесса является совершенствование организации и методики аудита в сельском хозяйстве.

С укреплением статуса организаций аграрного сектора как самостоятельного **хозяйствующего** субъекта в современных условиях требуются принципиально новые подходы к осуществлению контроля за его деятельностью. Следует постепенно упразднить малоэффективные контрольно-ревизионные службы и создать независимые аудиторские службы.

В процессе преобразований в Республике Татарстан образовались предприятия различных организационно-правовых форм. Однако основная масса производителей отдает предпочтение сельскохозяйственным кооперативам. Это объясняется тем, что кооперативная форма организации производства менее рискованная, более устойчивая и приспособленная к рыночным условиям. На начало 2003 года в Татарстане насчитывалось 407 сельскохозяйственных производственных и более 30 потребительских кооперативов. Они занимали около 25% сельскохозяйственных угодий. Среднегодовая стоимость их уставного капитала составила 9,5 млрд. рублей, численность работников - 44,4 тыс. человек. В 2002 году ими получено 1,3 млрд. рублей выручки. На среднесрочный период ожидается увеличение кооперативов, они будут производить **55–60%** сельскохозяйственной продукции.

Получение достоверной информации, позволяющей принимать обоснованные управленческие решения в сельскохозяйственных кооперативах, может быть осуществлено только путем формирования современной информационной системы контроля.

Правильная организация системы внутреннего контроля в кооперативных организациях является очень актуальной в современных условиях, так как сельскохозяйственные кооперативы осуществляют многоотраслевую деятельность, каждая из которых имеет свои особенности, свою специфику. Проведение углубленных аудиторских проверок с учетом отраслевых особенностей хозяйственной деятельности позволяет выявить достоверное состояние бухгалтерской отчетности.

Оперативная информация о затратах производства и финансовых результатах, вливаясь в общий поток экономической информации, отражая производственно-хозяйственную деятельность сельскохозяйственного предприятия, играет важную роль в системе управления хозяйством.

Создание эффективной системы внутреннего контроля затрат и финансовых результатов позволит оперативно обеспечить учетные службы необходимой информацией обо всех выявленных нарушениях, оптимизировать процесс принятия решений и упростить задачу адаптации процесса формирования и обработки информационных потоков в соответствии с изменениями и рекомендациями законодательного характера.

Проблемам аудита уделяли большое внимание отечественные **ученые-экономисты**: А.Ф. Аксененко, Р.А. **Алборов**, В.Д. Андреев, Н.Г. Белов, С.М. Бычкова, Ю.Н. Воропаев, В.Г. Гетьман, Л.Т. Гиляровская, Е.М. Гутцайт, Ю.А. Данилевский, В.Б. Ивашкевич, З.В. Кирьянова, О.В. Ковалева, Н.П. Кондраков, Н.Т. **Лабынцев**, А.Д. Ларионов, Ж.Г. Леонтьева, М.В. Мельник, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, В.И. Подольский, М.М. Раппопорт, Н.А. Ремизов, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, А.А. Терехов, С.М. **Шалигузов**, А.Д. Шеремет и другие.

Исследование принципов международной системы аудита, его методологии, теории и практики нашло отражение в трудах Р. Адамса, А. Аренса, Б. Карлофа, Дж. Лоббека, М.Х. Мескона, Р. Монтгомери, Б. **Нидлза**, Дж. **Робертсона**, Ф. Тейлора, Г. **Форда**, Р. Энтони, Г. Эмерсона.

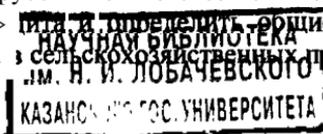
Однако следует отметить, что несмотря на определенный опыт, накопленный к настоящему времени в области аудита, некоторые вопросы не решены достаточно полно. В частности, недостаточно исследованы многие аспекты организации аудиторской службы в аграрном секторе.

Актуальность проблемы и недостаточная изученность, а также практическая значимость работы аудиторской службы в сельском хозяйстве определили выбор темы диссертации, цель и последовательность научного исследования.

Цель и задачи исследования. Цель диссертации заключается в том, чтобы на основе научного анализа теории, обобщения имеющейся практики аудита, с учетом зарубежного опыта разработать научные и практические рекомендации по организации аудита в сельском хозяйстве и совершенствованию методики внутреннего аудита отдельных хозяйственных операций в сельскохозяйственных организациях.

Для достижения указанной цели в процессе исследования были поставлены следующие задачи:

- определить** роль и место аудита в системе управления **предприятием**;
- исследовать важнейшие проблемы развития аудиторской деятельности в сельском хозяйстве;
- обосновать** необходимость организации аудиторской службы в сельском хозяйстве и разработать рекомендации по ее формированию;
- проанализировать зарубежные и отечественные принципы, концепции и регламенты внутреннего аудита и **определить** **формы** подходы к организации службы внутреннего аудита **в сельскохозяйственных предприятиях**;



- обосновать** необходимость внедрения службы внутреннего аудита в сельскохозяйственных **кооперативах** и дать рекомендации по ее организации;
- показать роль учетной информации в системе внутреннего аудита финансовых результатов и разработать рекомендации по ее совершенствованию;
- разработать методику проведения аудита отдельных хозяйственных операций в сельскохозяйственных организациях.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются совокупность теоретических, методических, организационных и практических вопросов, определяющих содержание и организацию аудита в сельском хозяйстве, и методика внутреннего аудита в сельскохозяйственных кооперативах.

Объект исследования - аудит в сельском хозяйстве.

Методология и методика исследования. Теоретической и методологической основой проведенного исследования послужили труды российских и зарубежных ученых по проблемам аудита, специальная и общеэкономическая литература, законы Российской Федерации, иные нормативные документы, справочные, инструктивные и методические материалы по вопросам организации бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в РФ.

В процессе работы были использованы приемы и методы экономического анализа, научной абстракции, логические, **экономико-математические** и статистические методы, позволяющие наиболее полно изучить исследуемые проблемы.

Научная новизна исследования заключается в развитии теоретических основ внешнего и внутреннего аудита в сельском хозяйстве, разработке практических рекомендаций по организации службы внешнего аудита в сельском хозяйстве и службы внутреннего аудита в сельскохозяйственных кооперативах с учетом их специфики, решении вопросов совершенствования методики внутреннего аудита затрат на производство и формировании финансовых результатов **сельскохозяйственных** организаций.

В процессе исследования получены следующие наиболее существенные результаты, содержащие элементы научной новизны:

- уточнено понятие **«аудит»**;
- на основе исследования технологических и организационных особенностей сельского хозяйства обоснована необходимость внедрения аудиторской службы в сельском хозяйстве, в результате разработан вариант службы внешнего аудита; разработаны и предложены рекомендации по организации службы внутреннего аудита;
- обоснована необходимость внедрения внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях;
- усовершенствован План счетов по учету финансовых результатов в сельском хозяйстве;

- усовершенствована форма отчета о прибылях и убытках в целях оперативного учета и контроля финансовых результатов сельскохозяйственных организаций;
- с учетом особенностей исследуемой отрасли определены основные элементы системы внутреннего контроля затрат на производство продукции; разработана модель методики аудита затрат на производство продукции (работ, услуг), использование которой позволит аудитору подтвердить достоверность информации о затратах на производство продукции;
- **усовершенствована** методика проведения внутреннего аудита выручки от продаж и формирования финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях.

Практическая значимость исследования заключается в разработке основных направлений и конкретных рекомендаций по организации внешнего и внутреннего аудита в сельском хозяйстве, **совершенствованию** методики внутреннего аудита затрат на производство и формированию финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях.

Результаты исследования внедрены в сельскохозяйственных организациях Республики Татарстан и позволяют повысить эффективность **управления** ими.

Выводы и предложения диссертации могут найти практическое применение при проведении аудиторских проверок аудиторскими организациями и внутренними аудиторами.

Результаты исследования также могут быть использованы в учебном процессе вузов.

Апробация результатов исследования. Основные теоретические и практические положения и выводы диссертационного исследования апробированы в процессе преподавания студентам Казанской государственной сельскохозяйственной академии.

Основные результаты диссертации докладывались и обсуждались: на международной научно-практической конференции независимого научного аграрного экономического общества России в Московской государственной сельскохозяйственной академии им. **К.А.** Тимирязева, международной евразийской научно-практической конференции в Казанском государственном техническом университете им. А.Н. Туполева, всероссийской научно-практической конференции Казанского государственного финансово-экономического института, научных конференциях Казанской государственной сельскохозяйственной академии в **2001-2003** годах. Отдельные рекомендации, разработанные в диссертации, внедрены на сельскохозяйственных предприятиях **Нурлатского**, Буинского, Арского районов Республики Татарстан и в Санкт-Петербургской АКГ «Прайм - **Эдвайс**».

Результаты научного исследования приняты к внедрению Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Татарстан

Публикации. Основные положения и результаты диссертационного исследования опубликованы в девяти **работах**, общим объемом 1,63 п.л.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 269 наименований, и 13 приложений. Работа изложена на 146 страницах машинописного текста, содержит 17 таблиц.

Во введении обосновывается актуальность выбранной темы, цель и содержание поставленных задач, формулируется объект и предмет исследования, раскрываются его научная новизна и практическая значимость.

В первой главе «Теоретико-методологические аспекты аудита деятельности сельскохозяйственных организаций» рассмотрены содержание аудита, способы его осуществления, значение в новых условиях хозяйствования организаций; проанализировано современное состояние развития аудиторской деятельности в сельском хозяйстве.

Во второй главе «Организация аудита сельскохозяйственных предприятий» обоснована необходимость организации аудиторской службы в аграрном секторе; разработаны и предложены рекомендации по формированию аудиторской организации в сельском хозяйстве; уточнено понятие «внутренний аудит»; приведена сравнительная характеристика особенностей внутрихозяйственного контроля и внутреннего аудита; обоснована необходимость внедрения службы внутреннего аудита в сельскохозяйственных кооперативах; разработаны и предложены рекомендации по формированию службы внутреннего аудита в сельскохозяйственных кооперативах.

В третьей главе «Методика проведения внутреннего аудита отдельных хозяйственных операций в сельскохозяйственных организациях» рассмотрены некоторые особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях; предложена методика внутреннего аудита затрат на производство и формированию финансовых результатов.

В заключении изложены основные выводы и предложения по результатам проведенного исследования.

ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ, ИССЛЕДУЕМЫЕ В ДИССЕРТАЦИИ, ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Теоретико - методологические аспекты аудита деятельности сельскохозяйственных организаций

Проведенный анализ мнений зарубежных и российских ученых и специалистов о сущности аудита позволил сформулировать ряд выводов. Основные из них:

-аудит является одним из видов контроля;

-по способу осуществления выделяют внешний и внутренний аудит организаций, каждый из которых имеет свои цели и задачи, соответствующий им правовой и организационный статус. Обобщая мнения зарубежных и отечественных исследователей, мы уточнили понятие «аудит» и определили как предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских организаций) по независимой проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций с

разными формами хозяйствования и собственности, а также оказанию им услуг по постановке бухгалтерского учета и расчетов, организации эффективного внутреннего контроля, консультированию и оказанию иных аудиторских услуг. Цель аудита - установление достоверности в бухгалтерской и финансовой отчетности экономического субъекта и проверка соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

К первоочередным мероприятиям по развитию аудита следует отнести обособление аудита в аграрном секторе, так как сельское хозяйство имеет ряд специфических особенностей.

Современное экономическое развитие сельского хозяйства характеризуется негативными тенденциями. В составе факторов, оказывающих влияние на повышение затратности и убыточность сельского хозяйства, можно выделить внешние (природно-климатические факторы, высокая ресурсоемкость аграрного сектора, низкий уровень производственно-технического потенциала, несовершенство системы государственного управления сельским хозяйством в рыночных условиях) и внутренние (отсутствие эффективной системы управления затратами и прибылью, низкое качество учетной информации, слабый внутривладельческий контроль).

Если бы не было дотаций и компенсаций из бюджета, то за 1995-2000 годы чистый убыток по сельскохозяйственным предприятиям в Республике Татарстан составил бы 6949 млн. рублей.

Однако как показывает проведенное исследование государственная поддержка сельскохозяйственных предприятий не носит системного характера. Выделение средств из местных бюджетов зависит от субъективных факторов, осуществляется без должного их обоснования и контроля. Как правило, дотируются сферы с высокой себестоимостью продукции независимо от **усл** овий производства и уровня хозяйствования в сельскохозяйственной организации. Возмещая сложившиеся необоснованно высокие затраты, такие дотации **наносят** ущерб государству.

Дотирование сельскохозяйственных организаций должно **осуществлять** ся на основе анализа их производственного и экономического потенциала, оценки объективности неблагоприятных условий их хозяйствования и прогноза его развития после государственной **поддержки**.

Сбор доказательств о степени соответствия информации, представле**нной** сельскохозяйственной организацией для получения дотаций, реальному положению дел, обоснование объемов, сроков и целесообразности их выделения, прогнозирование развития предприятия в условиях государственной поддержки и последующий контроль целевого использования дотаций и их эффективности может осуществить лишь независимый от этого сельскохозяйственного предприятия орган - аудиторская организация. Поэтому выделение дотаций на основе аудиторского заключения, на наш взгляд, будет способствовать сокращению потерь бюджетных средств и повышению эффективности сельского хозяйства.

Анализируя деятельность сельскохозяйственных организаций, можно сделать вывод, что в настоящее время финансовая отчетность значительной части предприятий, в том числе и сельскохозяйственных кооперативов, должна быть подвергнута обязательным аудиторским проверкам. Во многих организациях контроль не проводился по 5–6 лет. Причины такого состояния следующие: государственная налоговая инспекция принимает годовые отчеты без аудиторского заключения; организации не имеют денежных средств для оплаты работы аудиторов; отсутствуют аудиторские организации в сельскохозяйственных районах. Таким образом, очевидна необходимость подготовки высококвалифицированных кадров, сдавших государственный экзамен на квалифицированный аттестат аудитора, и создания аудиторской службы на селе.

2. Организация аудиторской службы в сельском хозяйстве

Создание аудиторской службы в аграрном секторе должно положить начало внедрению подлинно экономических принципов финансового контроля в сельском хозяйстве, основанных на договорных платных партнерских взаимоотношениях между аудиторами и проверяемыми ими сельскохозяйственными организациями.

С учетом того, что в Республике Татарстан нет аудиторской службы, которая специализировалась бы на проведении аудиторских проверок в сельском хозяйстве, нами разработаны и предложены рекомендации по формированию такой аудиторской организации.

Аудиторская организация будет осуществлять аудиторскую проверку деятельности сельскохозяйственных предприятий для предотвращения возможных **нарушений**, ведущих к ухудшению их деятельности или банкротству, налаживания их финансово-хозяйственной деятельности.

В ходе проведенного исследования установлено, что при определении местонахождения центрального офиса аудиторской организации необходимо учитывать возможность оптимального сочетания множества факторов: организация оптимального взаимодействия с органами государственного управления; наличие необходимого количества аттестованных аудиторов; место расположения центрального офиса должно быть развитым транспортным узлом; возможность использования научного и методического обеспечения, предоставляемого специалистами вузов и НИИ.

В диссертации содержатся расчетные данные о численности и составе работников аудиторской службы, учитывающие особенности деятельности сельскохозяйственных организаций.

При подборе персонала аудиторской организации мы исходили из расчета количества сельскохозяйственных организаций и аттестованных аудиторов, необходимых для проведения внешнего аудита в сельском хозяйстве Республики Татарстан, а также вспомогательного персонала, необходимого для решения задач, стоящих перед аудиторской организацией.

При определении количества аттестованных аудиторов и их ассистентов мы исходили из целесообразности создания аудиторских групп в составе трех человек: руководитель аудиторской группы – аттестованный аудитор, аттестованный аудитор и аттестованный бухгалтер, имеющий стаж работы не менее 5 лет. Количество аудиторских групп рассчитано исходя из количества сельскохозяйственных **организаций** и их потребностей в аудите.

Расчет необходимой численности всего персонала (штата) следует осуществлять исходя из необходимости обеспечения штатом аудиторских групп.

В диссертации разработаны и предложены рекомендации по формированию бюджета аудиторской организации.

Помимо аудиторской проверки аудиторская организация может оказывать практическую помощь сельскохозяйственным предприятиям в таких вопросах, как постановка бухгалтерского учета; внедрение компьютеризации бухгалтерского учета; проведение экономического анализа различных сторон и направлений деятельности сельскохозяйственных предприятий и т.д.

Основными потребителями дополнительных услуг могут быть предприятия разных организационно-правовых форм, производящих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, а также предприятия, основной объем продукции или услуг которых потребляется сельскохозяйственными производителями. Это объясняется **тем**, что аудиторская служба, по сути, будет единственной организацией финансовой сферы, специализирующейся на сельском хозяйстве и отраслях, перерабатывающих сельскохозяйственную **продукцию**.

Первоначальной финансовой основой аудиторской организации станут учредительные взносы, которые будут направляться на регистрацию, лицензирование аудиторской организации, приобретение основных и оборотных материально-технических средств и для набора специалистов.

3. Организация службы внутреннего аудита в сельскохозяйственных кооперативах

Другим важным направлением в повышении уровня управления сельскохозяйственным производством является повышение качества учетной информации.

Гарантом достоверности и объективности учетной информации и на этой основе получения максимальной прибыли, поиска и мобилизации резервов повышения эффективности сельскохозяйственного производства выступает эффективная система внутреннего контроля.

Наиболее развитой формой внутреннего контроля является внутренний аудит, функции которого, с одной стороны, совпадают с контрольными функциями бухгалтерского учета организации и внешнего аудита, с другой – имеют свои особенности.

В диссертации раскрыты содержание и состав общих и специфических функций внутреннего и внешнего аудита и бухгалтерского учета.

Внутренний аудит как способ организации внутреннего контроля объектов управления, направленного на обеспечение своевременного выявления ожидаемых и имевших место отклонений от запланированных параметров их функционирования, их устранения и достижения на этой основе стратегических целей предприятия осуществляется сотрудниками специализированного управленческого подразделения.

Внутренний и внешний аудит тесно взаимосвязаны. Поскольку внутренний аудит - это особый вид внутрихозяйственного контроля, результаты которого служат информационной основой внешнего аудита, то качество и аудиторский риск, масштабы внешней проверки хозяйственных систем и расходы, связанные с ней во многом определяются действенностью внутреннего аудита. Исходя из этого, а так же других факторов в диссертации обосновывается необходимость развития в аграрном секторе как внешнего, так и внутреннего аудита.

Потребность во внутреннем аудите возникает на крупных объединениях, обществах, предприятиях в связи с тем, что верхнее звено руководства не в состоянии в условиях несогласованного реформирования бухгалтерского учета и налогового законодательства в достаточной мере заниматься повседневным контролем деятельности подразделений предприятия и низших управленческих структур. Внутренний аудит своевременно и оперативно формирует информацию об этой деятельности и подтверждает достоверность отчетов менеджеров. Внутренний аудит необходим главным образом для предотвращения потерь ресурсов и принятия необходимых управленческих решений внутри предприятия.

В процессе преобразования колхозов, совхозов и других сельскохозяйственных организаций в РТ образуются предприятия различных форм собственности, но большая часть предпринимателей отдает предпочтение сельскохозяйственным кооперативам. Предприятия кооперативного типа более рациональны для сельского хозяйства. Основными принципами их создания и деятельности являются: управление кооперативом на демократических нач **алах** (один член кооператива - один голос), обязательное трудовое участие его членов в деятельности кооператива и распределение доходов по труду, а не по капиталу.

Организации сельскохозяйственной кооперации осуществляют деятельность в многих отраслях, каждая из которых имеет свои особенности, свою специфику. С учетом особенностей организации бухгалтерского учета в сельскохозяйственной кооперации целесообразно создавать аудиторские службы, специализирующиеся на проведении аудиторских проверок в кооперативных организациях.

Федеральным законом Российской Федерации «О сельскохозяйственной кооперации» предусмотрена обязательная аудиторская проверка финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных кооперативов аудиторскими союзами, созданными самими кооперативами.

Внутренние аудиторские проверки в сельскохозяйственных организациях

Республики Татарстан, в том числе и кооперативах, проводит аудиторский отдел Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ. В связи с этим нами разработан и предложен проект аудиторской службы в виде аудиторского союза сельскохозяйственных кооперативов.

Основным предметом деятельности аудиторского союза будет проведение внутреннего аудита в сельскохозяйственных кооперативах Республики Татарстан для установления достоверности ведения бухгалтерского учета, составления отчетности, правильности отражения операций, связанных с движением основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств, налогообложения, определения соответствия принятой на предприятии учетной политики требованиям действующего законодательства и ее соблюдения. Аудиторы будут составлять отчет о результатах проверки финансово-хозяйственной деятельности проверенного кооператива и представлять его председателю кооператива, Министерству сельского хозяйства, а также составлять и представлять подробный отчет о результатах проверки общему собранию членов кооператива. Нами разработан проект устава аудиторского союза сельскохозяйственных кооперативов, который включил бы следующие разделы: общие положения, цели и задачи союза, имущество и средства союза, органы управления и контроля, права и обязанности членов союза, порядок реорганизации и ликвидации союза. В работе такой проект предлагается.

Первоначальной финансовой основой аудиторского союза будут являться учредительные взносы. Оплата сельскохозяйственными кооперативами учредительного взноса, его размер и срок внесения устанавливаются на учредительном собрании сельскохозяйственных кооперативов.

Покрытие расходов на проведение аудита в сельскохозяйственных кооперативах будет производиться за счет их ежемесячных членских взносов. Размер членских взносов утверждается общим собранием сельскохозяйственных кооперативов-учредителей и зависит от четырех факторов:

- размера выручки от реализации товаров, продукции, работ и услуг;
- стоимости основных средств;
- среднесписочной численности работающих (членов кооператива);
- минимального размера тарифа из расчета 1 человеко-дня работы аудитора.

4. Совершенствование методики внутреннего аудита отдельных хозяйственных операций в сельскохозяйственных организациях

Для отражения финансовых результатов в финансовом учете сельскохозяйственных организаций должны быть выделены соответствующие счета. В действующем Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций эти счета концентрируются в восьмом разделе «Финансовые результаты». Для учета процесса реализации здесь выделен счет 90 «Продажи». Методическими рекомендациями по применению Плана счетов бухгалтерского учета в

агропромышленных организациях предлагаются два варианта учета продаж в сельскохозяйственных предприятиях: типовой и альтернативный для **сельскохозяйственных организаций**.

Безусловно, альтернативный вариант для сельскохозяйственных организаций лучше, чем типовой. Однако из состава субсчетов следует исключить счета продажи строительно-монтажных работ; продукции и животных от населения; жилых домов работникам организации. Это объясняется тем, что сельскохозяйственные организации в принципе не занимаются строительно-монтажной деятельностью; продукция и животные, принятые от населения для продажи, принадлежат не предприятию, а собственникам (населению), и эти операции относятся к забалансовым счетам: продажи жилых домов работникам организации возможны, но они в нынешних условиях встречаются очень редко, поэтому их целесообразно отразить на субсчете «Продажа прочей продукции, товаров, услуг».

Следующим по порядку в этом разделе стоит счет 91 «Прочие доходы и расходы». По этому счету Методические рекомендации также предусматривают два варианта учета. По первому варианту выделены три субсчета: «Прочие доходы», «Прочие расходы», «Сальдо прочих доходов и расходов». По второму варианту предлагается выделить пять субсчетов: «Операционные доходы», «Операционные расходы», «Внереализационные доходы», «Внереализационные расходы», «Сальдо прочих доходов и расходов».

На наш взгляд, второй (альтернативный) вариант лучше, чем первый, поскольку он в большей мере соответствует структуре Отчета о прибылях и убытках в финансовой отчетности. Вместе с тем мы считаем, что для операционных доходов и расходов, а также для внереализационных доходов и расходов надо иметь самостоятельные синтетические счета первого порядка, поскольку это совершенно разные доходы и расходы и их не следует смешивать на одном счете.

Как на счете 90, так и на счете 91 последними субсчетами предусматривается сальдо (прибыль или убыток от продаж, прочих доходов и расходов). На наш **взгляд**, эти субсчета излишни, они лишь увеличивают количество записей в учете. Субсчета на этих счетах, по существу, заменяют аналитические счета, поэтому итоги по ним сводятся в целом по главным счетам 90 и 91 и по заключительному обороту (разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами представляет сальдо по последнему субсчету); они должны закрываться счетом 99 «Прибыли и убытки».

В восьмом разделе кроме этих счетов находятся счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов», 99 «Прибыли и убытки».

По экономическому содержанию учитываемых операций счета 96 и 97 не имеют непосредственного отношения ни к процессу реализации, ни к финансовым результатам сельскохозяйственных предприятий. На этом

основании мы **предлагаем исключить** их из этого раздела и перенести в тестой раздел.

В то же время в рассматриваемом разделе отсутствуют счета, непосредственно связанные с процессом реализации и использованием доходов и прибыли сельскохозяйственных предприятий. К ним мы относим счета «Расходы на продажу», «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», «Резервы, образованные за счет прибыли».

С учетом всех этих замечаний восьмой раздел рекомендуем называть «Процесс продажи и финансовые результаты» и в Плане счетов **бухгалтерского** учета сельскохозяйственных организаций расположить в нем счета под номерами в следующей последовательности: 90 «Продажи», 91 «Расходы на продажу» (в разрезе двух субсчетов: «Коммерческие расходы»; «Издержки обращения»), 92 «Расчеты с покупателями», 93 «Операционные доходы и расходы», 94 «Внерезультационные доходы и расходы», 95 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 96 «Доходы будущих периодов», 97 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 99 «Прибыли и убытки».

Как видно, в этом разделе будут собраны все счета, взаимосвязанные между собой операциями по формированию финансовых результатов и использованию прибыли в сельскохозяйственных кооперативах в отчетном периоде.

Принципиальное значение для принятия управленческих решений имеет информация о финансовых результатах, объем и содержание которой зависят от потребностей субъектов управления. Как показало проведенное исследование система **учетно-информационного** обеспечения контрольного процесса финансовых результатов нуждается в совершенствовании с целью повышения уровня полноты достоверности и полезности учетной информации о **финансовых** результатах для всех заинтересованных в ней пользователей и роста эффективности внутреннего аудита в диссертации разработаны рекомендации по изменению содержания формы отчета о прибылях и убытках.

В работе обосновывается необходимость раскрытия в отчете о прибылях и убытках следующей информации (табл. 1).

В диссертации с учетом технологических и организационных особенностей в сельскохозяйственных формированиях и информационных потребностей заинтересованных пользователей разработаны некоторые предложения по проведению аудита затрат на производство и аудита реализации и формированию финансовых результатов.

Достоверная информация, позволяющая вырабатывать и осуществлять обоснованные управленческие решения, может быть получена только путем формирования современной информационной системы контроля.

Создание эффективной системы внутреннего контроля затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции позволит ускорить получение текущей информации руководством сельскохозяйственного

**Отчет о прибылях и убытках ООО «Панаринский»
Бавлинского района РТ (ф. №2)**

Наименование показателя	Код строки	За отчетный период	За аналогичный период предыдущ. года
I. Доходы и расходы по продаже продукции, товаров			
Выручка (нетто) от продажи, в том числе:	010	12738	15379
продукции растениеводства	011	2223	3897
продукции животноводства	012	8740	9330
продукции промышленных и подсобных производств	013	1014	994
продукции (услуг) вспомогательных и обслуживающих производств	014	—	—
прочей продукции, товаров, работ и услуг	OIS	761	1158
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, том числе:	020	12019	13906
продукции растениеводства	021	1498	3263
продукции животноводства	022	8730	8679
продукции промышленных и подсобных производств	023	1002	842
продукции (услуг) вспомогательных и обслуживающих производств	024	—	—
прочей продукции, товаров, работ и услуг	025	789	1122
Валовая прибыль , том числе от продажи:	029	719	1473
продукции растениеводства	030	725	634
продукции животноводства	031	10	651
продукции промышленных и подсобных производств	032	12	152
продукции (услуг) вспомогательных и обслуживающих производств	033	—	—
прочей продукции, товаров, работ и услуг	034	-28	36
Коммерческие расходы	035	—	—
Управленческие расходы	040	—	—
Прибыль (убыток) от продаж (стр.010-020-035-040)	050	719	1473
II. Операционные доходы и расходы			
Проценты к получению	060	—	96
Проценты к уплате	070	—	43
Доходы от участия в других организациях	080	—	—
Прочие операционные доходы	090	—	—
Прочие операционные расходы	100	—	—
III. Внеоперационные доходы и расходы			
Внеоперационные доходы, в том числе	120	1636	1460
дотации и компенсации из бюджета	125	1636	1460
Внеоперационные расходы	130	577	375
Прибыль (убыток) до налогообложения (стр.050+060-070+080+090-100+120-130)	140	1778	2697
Налог на прибыль и иные обязательные платежи	150	566	1026
Прибыль (убыток) от обычной деятельности (стр.140-150)	160	1212	1671
IV. Чрезвычайные доходы и расходы			
Чрезвычайные доходы	170	—	45
В том числе компенсации из бюджета	175	—	—
Чрезвычайные расходы	180	191	61
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода (стр.160+170-180)	190	1021	1655

**Модель методики аудита затрат на производство продукции (работ, услуг) в
сельскохозяйственных организациях**

Элементы методики аудиторской проверки	Центры аудирования			
	Объем произведенной продукции	Себестоимость произведенной продукции (работ, услуг)	Расходы на реализацию	Управленческие расходы
А	1	2	3	4
Цель аудита	Проверка достоверности объема произведенной продукции и полноты ее оприходования для прогнозирования формирования финансовых результатов	Проверка достоверности и реальности произведенных расходов, целесообразности их списания в соответствии с методом учета затрат на производство	Проверка достоверности и реальности произведенных расходов	Проверка достоверности , реальности, законности и целесообразности произведенных расходов
Объекты аудита	Хозяйственные операции, документы и регистры по счетам 20,43	Хозяйственные операции, регистры по счетам 20,23,25,26,28,29	Хозяйственные операции по счетам 44, 90, регистры бухгалтерского учета по счетам 50,51,43,44,90	Хозяйственные операции и регистры бухгалтерского учета по счетам 26,90
Приемы и процедуры	Документальное исследование, расчетные, аналитические, автоматизированные	Документальное исследование, расчетные, аналитические, сравнения, сопоставления, контрольные замеры, автоматизированные	Документальное исследование, расчетные, аналитические, автоматизированные	Документальное исследование, расчетные, аналитические, прослеживание, автоматизированные

Окончание табл. 2

А	1	2	3	4
Возможные нарушения	Несвоевременное оприходование готовой продукции	Излишне списанные расходы, нарушение нормативно-правового законодательства в части отнесения расходов на счета бухгалтерского учета , необоснованное применение норм расходов и т.д.	Излишне списанные расходы, нарушение нормативно-правового законодательства в части отнесения расходов на счета бухгалтерского учета , необоснованное применение норм расходов и т.д.	Излишне списанные расходы, нарушение нормативно-правового законодательства в части отнесения расходов на счета бухгалтерского учета , необоснованное применение норм расходов и т.д.
Оценка материальности ошибок	Существенная	Существенная	Существенная	Существенная
Принятие решений аудитора	Отражено в заключении аудитора , расчеты приложены к рабочим документам	Отражено в заключении аудитора , расчеты приложены к рабочим документам	Отражено в заключении аудитора , расчеты приложены к рабочим документам	Отражено в заключении аудитора , расчеты приложены к рабочим документам

кооператива, оперативно обеспечить учетные службы необходимой информацией обо всех выявленных нарушениях и отклонениях, оптимизировать процесс принятия решений и упростить задачу адаптации процесса формирования и обработки информационных потоков в соответствии с изменениями и рекомендациями законодательного характера.

Нами предложена модель методики аудита затрат на производство продукции в сельском хозяйстве (табл. 2). Она представляет собой таблицу матричной формы, где по вертикали располагаются составляющие методики аудиторской проверки, а по горизонтали - контрольные центры аудирования. Достоинство модели в том, что количество контрольных центров в ней не ограничено. Изменение состава и содержания форм бухгалтерской отчетности на модель не влияет. Любой обобщающий показатель содержит разное количество частных, которые по данной модели определяются степенью детализации показателей. Но в случае изменения отчетности могут быть выделены новые контрольные центры аудирования. Применение модели на первоначальном этапе аудирования позволит в соответствии с целью аудита любого контрольного центра проверить сопоставимость данных аналитического и синтетического учета и их взаимосвязь с показателями бухгалтерской отчетности, ускорить сроки проведения **аудита**, определить основные приемы и процедуры по направлениям **аудита**, установить возможные нарушения и дать оценку существенности выявленных ошибок.

Проведение внутреннего аудита финансовых результатов необходимо начинать с разработки общего плана и программы аудита на основе предварительных данных об экономическом субъекте. В отношении требований к работе внутреннего аудитора организации требование документального оформления всех этапов аудиторской технологии должно быть обязательным в силу того, что эти результаты являются основанием для планирования аудита и могут использоваться в течение всего процесса проверки.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах соискателя:

1. Яхина Л.Т. Основные направления обеспечения потребности агропромышленного комплекса в аудиторских кадрах. // Управление персоналом в условиях реформирования экономики: проблемы и перспективы: Тез. докл. Всерос. **научно-практ.** конф. – **Казань: Изд-во КФЭИ, 2001.** – 0,03 п.л.

2. Яхина Л.Т. Необходимость аудита в агропромышленном **комплексе.**// Нива Татарстана. – **Казань.** – **2001.** – **№ 4.** – **0,08 п.л.**

3. Яхина Л.Т., **Клычова Г.С.** Общие аспекты развития аудиторской деятельности в Республике Татарстан. // Современные аспекты экономики.- **2001.** – **№12а.** – 0,05 п.л. (авторские 0,025 п.л.).

4. Яхина Л.Т. Общие аспекты организации внутреннего аудита в организациях. // Актуальные проблемы развития АПК Республики Татарстан на современном этапе. – **Казань: Изд-во КГСХА, 2001.** – 0,03 п.л.

5. Яхина Л.Т., Клычова Г.С., Газизов Я.Т. Аудиторский союз сельскохозяйственных кооперативов - один из факторов экономического роста сельскохозяйственных кооперативов РТ. // Современные аспекты экономики.- 2001. - №12. - 0,033 п.л. (авторские 0,011 п.л.)

6. Яхина Л.Т. Некоторые предложения по созданию и регистрации аудиторского союза для аудита сельскохозяйственных кооперативов. // Научные основы функционирования и управления АПК. - Вып. 6.- Том 3.- М.: Изд-во МСХА, 2002. -0,05 п.л.

7. Яхина Л.Т., Клычова Г.С. Экономические основы взаимоотношения аудиторского союза сельскохозяйственных кооперативов с его учредителями. // Актуальные проблемы современной экономики России. - Казань: Изд-во КГТУ, 2003. - 0,032 п.л. (авторские 0,016 п.л.).

8. Яхина Л.Т. Организационные и правовые аспекты создания аудиторского союза сельскохозяйственных кооперативов. // Современные аспекты экономики. - 2003. - № 2. - 0,03 п.л.

9. Яхина Л.Т. Основные направления деятельности аудиторского союза сельскохозяйственных кооперативов и некоторые предложения по формированию его персонала (штата). // Вестник Института экономики, управления и права. - Казань: Изд-во «Таглитат» ИЭУП, 2003. - (Сер.1 «Экономика»). - 0,02 п.л.

Лицензия на издательскую деятельность код 221 ИД №06342 от 28 11 2001 г

Формат 60x84/16 Тираж 100. Подписано к печати 29.08.03г.

Печать офсетная Усл п л 1,00, Заказ 111.

Издательство КГСХА/420015г Казань, ул К Маркса 65

Отпечатано в офсетной лаборатории КГСХА

420015 г Казань, ул К Маркса, 65 Казанская государственная сельскохозяйственная академия Лицензия №0115 от 03 03 1998 г