

ИССЛЕДОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ И МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ФОРМИРОВАНИЯ ОБЪЕКТОВ УЧЕТА ЗАТРАТ В САДОВОДСТВЕ

*В.С.Анищенко, аспирант кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в АПК и транспорте, БГЭУ*

Аннотация. Особая роль в повышении эффективности сельскохозяйственного производства, рациональном использовании ресурсов, обеспечении сохранности, укреплении дисциплины принадлежит контролю. В контексте этого автор исследует организацию и методическое обеспечение системы внутреннего аудита формирования объектов учета затрат в садоводстве.

RESEARCH ORGANIZATION AND METHODOLOGICAL SUPPORT OF THE INTERNAL AUDIT SYSTEM FORMING OBJECTS COST ACCOUNTING IN HORTICULTURE

*V.S. Anischenko, Postgraduate Accounting
analysis and audit in agriculture and transport, BSEU*

Abstract. A special role in improving the efficiency of agricultural production, resource management, conservation, strengthening discipline belongs control. In this context, the author examines the organization and methodical support of the formation of the internal audit system of cost accounting objects in gardening.

Введение. Аудиторская деятельность в Республике Беларусь осуществляется в виде внешнего и внутреннего аудита. И если внешний аудит предполагает оценку системы отчетности, проверку и оценку активов и пассивов организации, тестирование существующей системы внутреннего контроля, то внутренний аудит имеет другую природу, смысл, назначение и организацию. По общепринятому мнению [1, с.225; 2, с.14; 3, с.80; 4, с.18; 5, с.135] общей задачей внутреннего аудита является помощь организации в эффективном выполнении своих обязанностей в соответствии с ее назначением. Внутренний аудит – понятие эволюционируемое со временем, что является предпосылкой формирования различных научных точек зрения относительно его содержания и задач в системе внутреннего контроля. Отдавая должное научному вкладу ученых отметим, что в настоящее время вопросы теории, методики и организации внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях остаются неисследованными. Отсутствие системного представления о внутреннем аудите в аграрных предприятиях обуславливает необходимость проработки вопросов теоретического, методологического и методического характера. Важной задачей при этом является определение содержания системы внутреннего аудита для сельскохозяйственных организаций и ее методического обеспечения.

Основная часть. Обзор мнений ученых, занимавшихся проблемами внутреннего контроля (Пугачев В.В., Пупко Г.М., Серебрякова Т.Ю., Сотникова Л.В., Хмельницкий В.А. и др.), нормативно-правовых актов показывает, что внутренний аудит рассматривается как:

- составная часть внутреннего контроля;
- есть внутрихозяйственный контроль;
- форма внутреннего контроля;
- контрольная деятельность;
- система контроля.

При этом выделяются такие формы внутреннего контроля как ревизия, аудит, тематическая проверка, счетная проверка. Наше изучение этой проблемы позволяет утверждать, что внутренний аудит является отдельным видом системы внутреннего контроля. Авторское заключение по определению его места в указанной классификации, представлено на рисунке 1.

Учитывая ведомственную подчиненность сельскохозяйственных организаций, в том числе занимающихся производством продукции садоводства, основными формами внутреннего контроля для них является ревизия и тематическая проверка. При этом считаем, что в практическом аспекте как наиболее перспективные формы контроля, следует рассматривать аудит и счетную проверку. Особо обратим внимание на тот факт, что ревизия как обязательная форма контроля, в настоящее время не регламентирована на государственном уровне, а применима относительно ведомственного контроля, что определено Указом Президента РБ от 22.06.2010г. №325 «О ведомственном контроле в

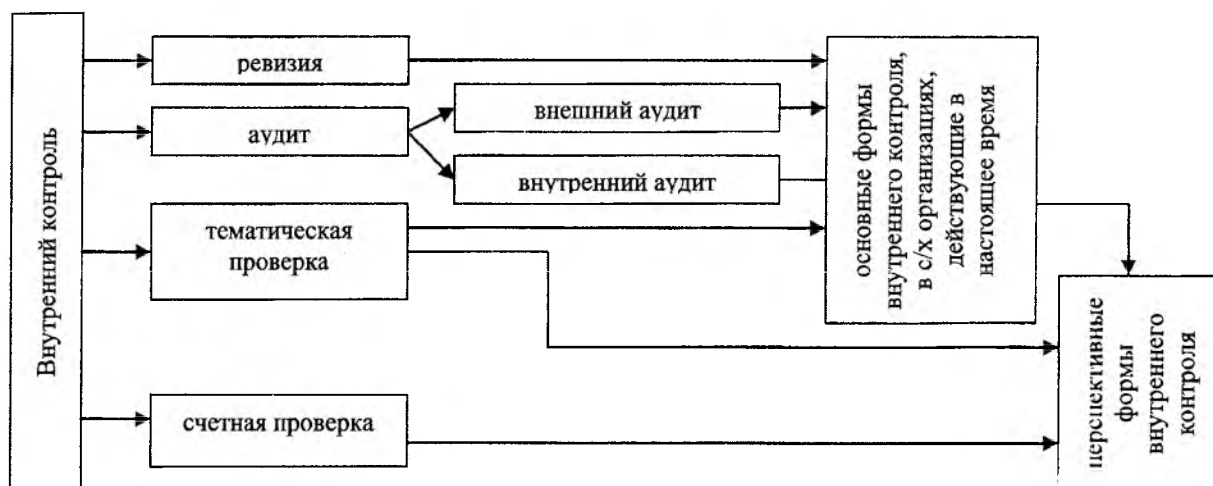


Рисунок 1 - Формы внутреннего контроля с позиций практического применения в сельскохозяйственных организациях

Примечание – Источник: собственная разработка

Республике Беларусь» [6].

Функции внутреннего аудита характеризуют его как комплексную составляющую контроля и определяют, по мнению автора, его следующие основные направления:

- мониторинг систем бухгалтерского и налогового учета, систем внутреннего контроля;
- информационное исследование финансовой и управленческой отчетности;
- контроль за соблюдением норм законодательства РБ, других нормативно-правовых, локально-правовых актов. Таким образом, по нашему мнению, внутренний аудит – это контрольная деятельность, осуществляемая внутренними аудиторами с применением технологического инструментария, в интересах аппарата управления, за соблюдением функционирования бухгалтерского и налогового учета в целях обеспечения эффективности системы внутреннего контроля.

Рассматривая внутренний аудит как комплексную величину отметим следующее:

- для него применима организационная структура, которая может быть представлена внутренними аудиторами, отделом (службой) организации, специалистами аутсорсинговых компаний;
- характерны применяемые отдельные способы – инструментарии (мониторинг, тестирование, документальная и счетная проверки, экономический анализ и др.);
- внутренний аудит базируется на основе информации, получаемой из системы бухгалтерского, налогового и оперативного учета, внутренней отчетности и требует ее дальнейшей агрегации в целях подтверждения аудиторских выводов. Изучение литературных источников, нормативных материалов и учетно-контрольной практики позволило определить содержание системы внутреннего аудита для сельскохозяйственной организации (рисунок 2).

Предлагаемая автором система внутреннего аудита основана на риске. Риск внутреннего контроля представляет собой возможность не выявления искажений в информационных базах системы управления организацией, ее структурными подразделениями. Риск системы бухгалтерского, налогового и оперативного учета связан с тем, что ошибки, допускаемые в силу субъективных и объективных причин, не будут замечены работниками бухгалтерских служб, управляющих менеджеров (руководителей подразделений) и в искаженном виде попадут в информационную систему управления. Следовательно, контроль, основанный на риске, является системным подходом, основанным на принципе обратных связей в виде тестовых процедур, выполнение которых даст оценку состояния контролируемого объекта.

В настоящее время для сельскохозяйственных организаций существует острая необходимость в применении более совершенной системы контроля, базирующейся не только на административно-командных принципах. Практика управления садоводческими организациями свидетельствует о необходимости внедрения усовершенствованной системы внутреннего аудита с целью повышения эффективности управления отраслью в целом. Выполненные исследования позволяют рассматривать внутренний аудит как основополагающую позицию внутреннего контроля, поскольку он участвует в совершенствовании процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления.

Для подтверждения данного заключения автором произведена классификация форм контроля на основе их функционального наполнения (рисунок 3)

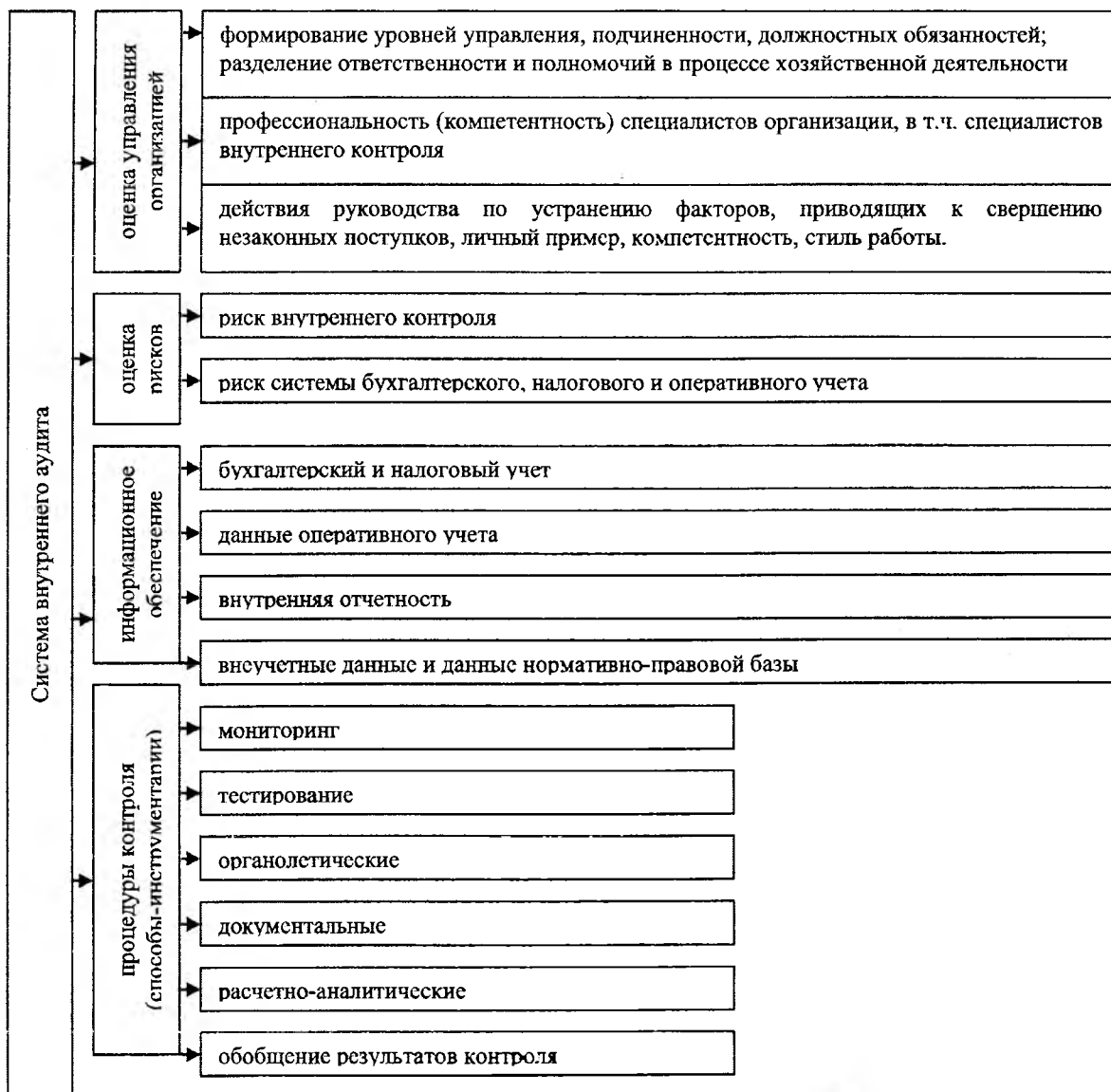


Рисунок 2 - Система внутреннего аудита в сельскохозяйственной организации

Примечание – Источник: собственная разработка на основе литературных источников, нормативных документов.

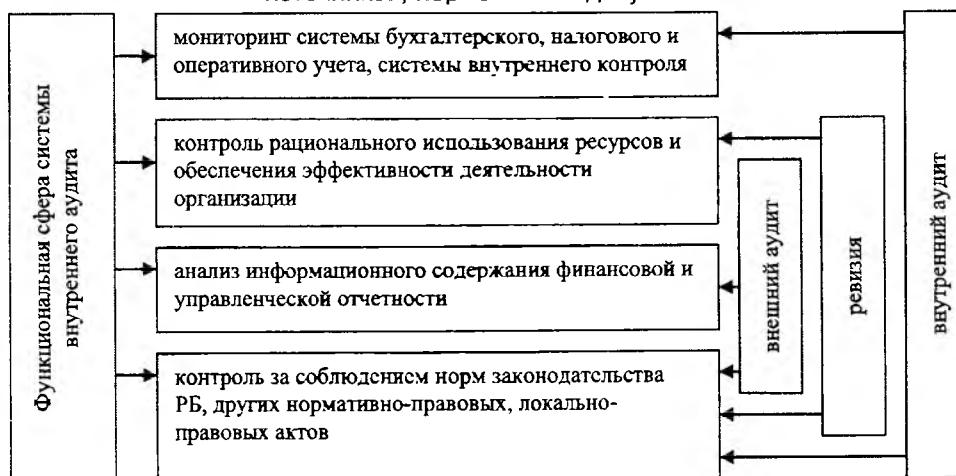


Рисунок 3 - Распределение форм контроля с учетом их функционального наполнения

Примечание – Источник: собственная разработка

По данным рисунка 3 отметим, что каждая составляющая из указанной функциональной сферы системы внутреннего аудита является объектом для тематических проверок, а счетная проверка основана на контроле соответствия отчетных форм друг другу и регистрам учета.

Приоритетным направлением внутреннего аудита является контроль за затратами, в том числе по формированию объектов учета в садоводстве. Результативность принимаемых управленческих решений зависит от того, насколько оперативно осуществляется такой контроль. Организация системы внутреннего аудита затрат на закладку и выращивание многолетних насаждений в садоводстве обусловлена, как было отмечено ранее, влиянием отраслевых особенностей и наполняется следующим методическим обеспечением:

- определением последовательностью исполнения отдельных элементов внутреннего аудита;
- группировкой источников информации о затратах;
- наличием взаимосвязанной совокупности контрольных процедур;
- информированием о результатах аудита.

Последовательность исполнения отдельных элементов функционирования внутреннего аудита представлена на рисунке 5.

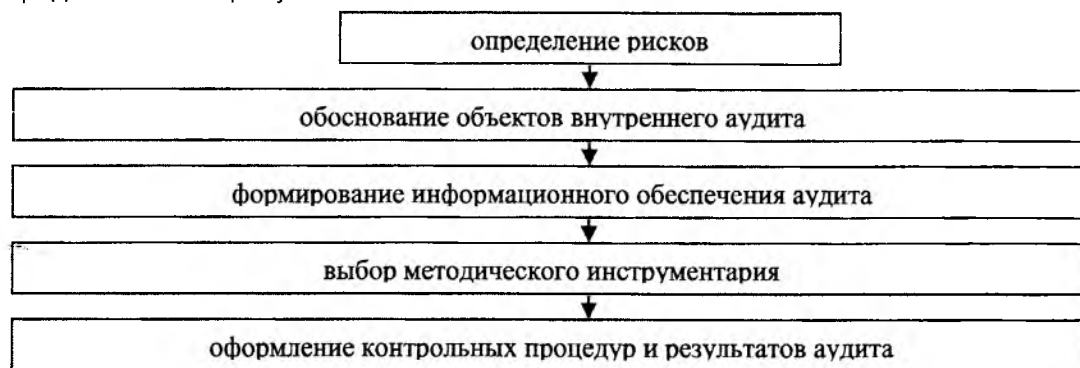


Рисунок 5 - Последовательность элементов функционирования внутреннего аудита

Примечание – Источник: собственная разработка

На первом этапе функционирования внутреннего аудита определяются общие цели и задачи, круг которых очерчивается определением рисков. На наш взгляд определение рисков возможно с трех позиций: во-первых, для выявления системы данных об организации (ее структурных подразделениях); во-вторых, для определения объектов, подлежащих контролю; в-третьих – выявление рисков самого контрольного действия. Считаем, что выявление рисковых позиций выступает в качестве обоснования последовательности в проведении внутреннего аудита.

На основе тестирования определяются рисковые ситуации по структурным подразделениям, центрам ответственности, разделам учета, по которым следует разрабатывать планы работы внутреннего аудита и осуществлять мониторинг действий по результатам выполнения задания. Разработанные тесты могут применяться для предварительной оценки внутрихозяйственного риска и риска контроля по сегменту учета затрат и себестоимости продукции плодово-овощного и цветоводства. Вместе с тем, оценка риска необнаружения будет более обоснованной, если в ходе планирования, проведения и завершения внутреннего аудита затрат будет учтено влияние рисковых факторов с учетом следующих аспектов:

- временного;
- пространственного;
- информационного;

Взаимосвязь и взаимообусловленность различных аспектов рисковых факторов определена на основе проведенной их группировки (таблица 1.)

Формализованный подход к рассмотрению факторов, влияющих на объект исследования служит подтверждением того, что аудиторская проверка планировалась и проводилась с необходимой тщательностью и надлежащим качеством.

Эффективность системы внутреннего аудита обуславливается выбором объектов, методического и информационного обеспечения. Определение объектов аудита учета затрат в садоводстве является основополагающим моментом формирования методических основ внутреннего аудита. На практике объекты аудиторской проверки обычно обозначены в разрезе экономических элементов. Однако такое выделение объектов, на наш взгляд, сужает и ограничивает аудит затрат в плодово-овощном и

Таблица 1 - Определение аспектов рисков факторов и их последствий

Аспекты рисков факторов	Возникающие риски	Последствия
Временной (месяц, квартал)	Риск сезонной напряженности производства	- большой объем учетных работ; - привлечение к работе временных работников с недостаточной учетной квалификацией
Пространственный (центры ответственности)	Риск рассредоточения производственных подразделений (бригад)	- отсутствие возможности информационного обеспечения и контроля - подготовка производственных отчетов, разными исполнителями с индивидуальными учетными знаниями - появление постоянных косвенных затрат
Информационный (конкретные факторы риска)	Риск циклов с учетом производства, технологических процессов, видов работ и хозяйственных операций	- возникновение дополнительных учетных работ, связанных с обобщением информации - требования по соблюдению технологии производства - модернизация технического оснащения - принятие программ материального поощрения работников

Примечание – Источник: собственная разработка

цветоводстве. В данной отрасли четко прослеживается циклический характер производства (закладка молодого сада, посадка насаждений, уход за молодым садом, уход за плодоносящим садом, сбор урожая). Поэтому объекты аудита предлагается выделять не только по данным бухгалтерского учета и отчетности, но также и по циклам хозяйственных операций. Структура циклов хозяйственных операций в садоводстве отвечает системному характеру и основным взаимосвязям бухгалтерского учета хозяйственных процессов, что позволяет оптимальным образом соотносить объекты аудита с объектами бухгалтерского учета. Такой подход при определении объектов внутреннего аудита в садоводстве позволит не только получить в оперативном режиме необходимую информацию, но и обеспечит комплексность охвата контролем заданного перечня объектов, т.е. аудит формирования объекта основных средств. Состав объектов внутреннего аудита затрат в садоводстве и их связь с объектами учета затрат представлен в таблице 2.

Таблица 2 - Связь объектов внутреннего аудита затрат и объектов учета затрат на производство продукции плодового и цветочного садоводства.

Объекты внутреннего аудита затрат	Статьи затрат	Объекты учета затрат в плодородстве (участки насаждений, отдельные виды культур)						
		подготовительные работы по закладке сада	посадка насаждений	подсадочные работы	весенняя обработка междурядий и внесение удобрений	уход за насаждениями и защита насаждений	уборка урожая	осенняя обработка почвы и внесение удобрений
	- материальные ресурсы - оплата труда - отчисления на соц. нужды и т.д.							

Примечание – Источник: собственная разработка

Как видно из таблицы 2 контролю подвергаются все производственные затраты. Аудит, проведенный таким образом, может обеспечить выявление экономии и дополнительных затрат за счет отступлений от установленного технологического процесса, изменений состава затрат, что позволит раскрыть тенденции развития производства, выбор различных альтернатив и предотвращения отрицательных результатов хозяйственной деятельности.

При проведении внутреннего аудита затрат в садоводстве важна систематизация и конкретизация источников доказательной информации. В данной отрасли сельского хозяйства используется большое число разнообразных документов как по учету затрат, так и по выходу продукции. Отсутствие системного подхода в этом вопросе приводит к неполному выявлению нарушений и злоупотреблений, дополнительным и повторным проверкам. Сбор аудиторских доказательств исключительно по данным бухгалтерского учета и отчетности может быть недостаточно эффективным. По нашему мнению расширить информационную базу аудита затрат возможно за счет широкого использования данных, содержащихся в других учетных и внеучетных системах. Информационная база затрат формируется и представляется в виде бухгалтерской, налоговой, статистической, аналитической, нормативно-правовой, агрономической и других видов информации.

Рассматривая внутренний аудит как комплексную величину, нами было отмечено, что для него характерны отдельные способы – инструментарии (мониторинг, тестирование, документальная и счетная проверка, экономический анализ и др.) Считаем, что последний определяется спецификой хозяйственной деятельности организаций.

Таким образом, методика внутреннего аудита формирования объектов учета затрат представляет собой комплексную, взаимосвязанную и логически обусловленную последовательность выполнения аналитических процедур обработки информационной базы. Общая структура методики внутреннего аудита формирования затрат в садоводстве, основанная на ранжировании объектов аудита и его информационного обеспечения представлена на рисунке 6.

Выводы. Предлагаемая автором методика позволит:

проверить инвестиционные капитализируемые затраты на формирование объектов основных средств в разрезе видов закладываемых насаждений (семечковые, косточковые), элементов затрат, циклов, хозяйственных процессов (подготовительные к посадке работы, закладка насаждений, агрохимическая обработка молодого сада, подсадка и др.);

осуществить контроль за затратами текущего характера, в частности:

- по местам их возникновения;
- в постатейном разрезе;
- по циклам производства: весенне-полевые работы (обработка междурядий, обрезка, побелка, подвязка насаждений), уборочные работы (сбор плодов и ягод, их сортировка, подготовка к хранению), послеуборочные работы (внесение удобрений, снега и морозозащитные мероприятия).

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Сотникова, Л.В. Внутренний контроль и аудит: учебник / Л.В. Сотникова. -.: Финстатинформ, 2000. -239с.
2. Шешукова, Т.Г., Городилов, М.А., Аудит: теория и практика применения международных стандартов стандартов: учебю пособие.- 2-е изд., доп. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 184с.
3. Пупко, Г.М. Аудит и ревизия: учебник / Г.М. Пупко.-Мн.: Книжный Дом; Мисанта, 2005. – 512с.
4. Алборов, Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Дело и Сервис, 2000. – 432с.
- 5.Хмельницкий, В.А. Ревизия и аудит: учеб.пособие / В.А. Хмельницкий, Т.А. Гринь. – Минск: БГЭУ, 2011. – 473с.
6. Указ Президента РБ от 22.06.2010 № 325 «О ведомственном контроле в Республике Беларусь» // НРПА РБ, 01.07.2010, № 157, рег.№ 1/11733.