

Организация планирования и программирования аудита финансовых результатов сельскохозяйственных организаций

© 2015 Мисаков Анзор Валерьевич

кандидат экономических наук, доцент

Кабардино-Балкарский государственный аграрный университет
им. В.М. Кокова

360030, Кабардино-Балкарская Республика, г. Нальчик, пр. Ленина, д. 1в

© 2015 Туриева Эмма Петровна

кандидат экономических наук, доцент

Горский государственный аграрный университет

362040, Республика Северная Осетия - Алания, г. Владикавказ,
ул. Кирова, д. 37

E-mail: Misakov85@mail.ru, viper171@rambler.ru

Рассмотрены проблемы организации планирования и программирования аудита финансовых результатов сельскохозяйственных организаций.

Ключевые слова: организация, планирование, программирование, аудит финансовых результатов сельскохозяйственных организаций.

Одним из принципиальных положений аудита финансовых результатов является необходимость его планирования и программирования как при внешнем, так и при внутреннем аудите. Предшествующим этапом планирования аудита финансовых результатов выступает этап исследования финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, включающего систему элементов предмета познания: деловую репутацию предприятия; квалификацию учетно-аналитических работников; специализацию предприятия; учредительные документы; заключения по предыдущим проверкам; учетную политику и т.п.

Механизмами, раскрывающими суть финансово-хозяйственной деятельности предприятия, выступают: учетная политика, стратегия и тактика управления конечными результатами; идентификация хозяйственных операций, сопряженных с финансовыми результатами; адекватность понимания нормативно-правовых актов, регулирующих доходно-расходные финансовые операции (ПБУ 9/99, ПБУ 10/99, инструкция к плану счетов финансово-хозяйственной деятельности и др.); условия для организации качественного аудита; объективность выводов о достоверности учета финансовых результатов, показателей финансовых результатов.

Квалифицированное знание сути финансово-производственной деятельности предприятия позволяет аудиторам (внешним, внутренним) на исследуемых стадиях организации аудита финансовых результатов добиться следующего:

- обосновать выбор объектов контроля и используемых методов, а также источников получения доказательств о конечных финансово-экономических показателях предприятия;
- рационально планировать и программировать;
- определять степень аудиторского риска;
- объективно оценивать систему учетной политики;
- обосновывать полученные доказательства, выводы и рекомендации по совершенствованию учета, контроля и повышению рентабельности;
- выявлять искаженную, противоречивую информацию и определять меры по их устранению и недопущению.

Особенности и условия деятельности сельскохозяйственных предприятий, объемы и сложности сезонных работ требуют разработки четкого алгоритма организации аудита¹.

Планирование аудита осуществляется для получения полной информации о состоянии бухгалтерского учета финансовых результатов.

Планирование строится на основе разработки графиков, определяются сроки и этапы, все это согласовывается с руководством предприятия, проводятся инструктажи с аудиторами; обсуждается стратегия и оформление аудита финансовых результатов. При этом в ходе ожидаемых работ определяются конкретные показатели, в том числе объемы намечаемых работ, сроки аудиторской проверки, их продолжительность, аудиторские способы и приемы и т.д.

Аудитору рекомендуется для повышения доверия, результативности проводимого аудита встретиться с руководством и ведущими специалистами сельскохозяйственных организаций с целью обсуждения своего плана работы, координации аудиторских процедур с деятельностью персонала предприятия. Аудитору также необходимо для составления эффективного алгоритма работ и более адекватного установления предстоящих объемов работ: исследовать запросы предприятия; определить наиболее актуальные аспекты проводимого аудиторского исследования; выявить необходимые условия для проведения успешного аудита и т.п.

Планирование аудита должно быть построено как на общих принципах аудита, так и в соответствии с частными задачами: комплексности; непрерывности; оптимальности планирования. Естественно, что принятый план не догма и он может быть модифицирован в ходе осуществления аудита в связи с открывшимися новыми обстоятельствами. В связи с этим аудитор при планировании предстоящих аудиторских процедур финансовых результатов приходится определять следующие ключевые этапы: предварительное планирование аудита; подготовка и составление общего плана аудита; подготовка и составление программы аудита². На основе запланированных работ перед осуществлением аудиторской проверки руководителем разрабатывается рабочая программа проверки (в ней в обязательном порядке отражаются такие вопросы, как: задачи аудита; состав участников, разделы учета, подлежащие проверке; способы и методы организации проверки; распределение функциональных обязанностей между аудиторами; определение сроков проведения аудита и т.д.).

Как видно из вышеизложенного, по своей сути аудиторская программа есть более детальное развитие плана аудита для достижения адекватной информации, необходимой для обоснования и объективного анализа о финансовых результатах предприятия. Как правило, программу аудита составляют в виде ежедневного производственного задания. В ней должны быть скрупулезно расписаны все необходимые процедуры для успешной реализации плана аудиторских проверок³.

Аудиторские программы составляются произвольно, в свободной форме изложения – они могут быть и как тесты контроля, и как вопросы, и т.п. Однако все они должны содержать процедуры для формирования необходимой информационной базы о фактическом положении системы организации внутривозвратного контроля предприятия; программу сверки оборотов и остатков на бухгалтерских счетах и т.д.

Программа аудита может осуществляться на различных этапах в ходе проведения аудиторской проверки:

- на этапе организации предварительной проверки (камеральная проверка). Здесь происходит формальное ознакомление с положением финансовой и производственной деятельности, состоянием системы бухгалтерского учета и т.д.;
- на этапе выездной проверки производственно-хозяйственной деятельности предприятия;
- на этапе проверки достоверности элементов финансовой отчетности.

Специалисты рекомендуют при разработке оптимального плана и программ аудиторской проверки, помимо федерального правила (стандарта) “Планирование аудита” (Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696), руководствоваться также внутренними (внутрифирменными) стандартами аудита. Также рекомендуется во внутренние аудиты финансовых результатов включать дополнительные блоки: объекты аудита; источники информации; формы и методические приемы аудита; цель аудита (установление достоверности учета финансовых результатов; выявление резервов; резервов улучшения финансовых результатов и принятие решений по их мобилизации)⁴.

Аудиторская программа при внешнем и внутреннем аудите, на наш взгляд, выступает высокоэффективным инструментарием, способствующим качественному обслуживанию рабочих мест аудиторской группы. Отсюда можно утверждать, что аудиторская программа является производственным плановым заданием аудиторов, нарушение (или невыполнение) которой можно рассматривать как нарушение трудовой и производственной дисциплины в процессе аудиторских проверок.

На практике аудит финансовых конечных результатов разных организационно-правовых форм сельскохозяйственного производства осуществляется группой аудиторов из двух-трех человек. В эту группу лучше всего включать специалистов из разных отраслей знаний (в частности, юриста, экономиста-бухгалтера, аудитора).

Основной задачей системы сетевого планирования и управления аудиторской проверкой конечных результатов предприятия является планирование, направленное на предвидение с целью установления и нейтрализации возможных препятствий при реализации программы аудита еще до начала ее осуществления. С этой целью в систему сетевого планирования и управления аудиторской проверкой финансового положения предприятия рекомендуется применять алгоритм,

Виды работ по аудиту финансовых результатов и время их выполнения

Обозначение объекта и предмета аудита	Планируемые виды работ по целям аудита	Расчетная продолжительность, дней
ИФД	Выбор объектов аудита, методов и источников аудиторских доказательств. Оценка системы учета и внутривозвратного контроля финансовых результатов	1
УЗП	Установление объективности учета затрат, полноты отражения выпуска и продажи продукции (работ, услуг). Выявление искаженной, необъективной информации, определение рекомендаций по ее исправлению	3
ДРО	Проверка правильности учета доходов и расходов от обычных видов деятельности, выявления прибылей и убытков от продажи на счете 90 "Продажи" и закрытия данного счета в конце года	2
ОДР	Проверка обоснованности учета операционных доходов и расходов, определения сальдо на счете 91 "Прочие доходы и расходы" и закрытия счета 91 в конце года	1
ВДР	Проверка правильности учета и законности формирования внереализационных доходов и расходов, обоснованности выявления по ним финансового результата и закрытия счета 91 в конце года	1
ЧДР	Проверка экономической целесообразности и юридической обоснованности учета чрезвычайных доходов и расходов, обоснованности определения по ним финансового результата на счете 99 "Прибыли и убытки"	1
ПУО	Установление достоверности учета прибылей и убытков и расчета чистой прибыли (убытка) на счете 99 "Прибыли и убытки"	2
НПУ	Проверка достоверности учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), установление обоснованности использования чистой прибыли, причин непокрытия чистого убытка	1
ФОД	Проверка достоверности показателей финансовых результатов, отраженных в финансовой отчетности (формы № 1, № 2)	3
ДРФ	Анализ доходов, расходов и финансовых результатов. Выявление резервов и разработка решений по их мобилизации. Контроль выполнения принятых решений	3

состоящий из четырех основных этапов, определяющих жизненный цикл аудита финансовых результатов: 1) формулировка цели и ограничений реализации аудиторской программы; 2) определение длительности реализации аудиторских процедур (работ); 3) разработка сетевого графика реализации программы аудита; 4) разработка календарного сетевого графика для установления жизненного цикла реализации работ и определения резервов времени на их реализацию при аудите финансового положения⁵.

Цель и рамки реализации программы аудита конечных результатов предприятия сопряжены с тремя аспектами реализации программы: 1) издержки на ее реализацию; 2) продолжительность аудита; 3) качество осуществления аудиторской проверки. Естественно, при этом должны быть предприняты все меры для минимизации материальных и интеллектуально трудовых издержек. Указанное вызывает необходимость проводить аудиторские процедуры в оптимальные сроки, придерживаясь следующих ограничений: издержки на организацию и осуществление аудита финансового положения должны окупаться конечными результатами аудиторской проверки, разработкой на их основе эффективных управленческих решений; должны также

соблюдаться все процедуры аудита в соответствии с нормативно-правовыми актами и стандартами аудита.

На втором этапе осуществляется обработка собранных в соответствии с программой аудита необходимых экономических показателей. Перечень видов работ при аудите финансовых результатов и их продолжительности во времени приведен в таблице.

На третьем этапе происходит составление сетевого графика, определяется очередность выполнения работ (пример сетевого графика организации работ при аудиторской проверке финансового положения предприятия приведен на рисунке).

Естественно, что ряд аудиторских процедур и виды работ по программе могут осуществляться в определенной последовательности, при этом отдельные процедуры можно выполнять параллельно. Отношения очередности, как правило, определяются взаимосвязью объектов аудита. Так, вряд ли можно определить на счете 99 "Прибыли и убытки" правильность финансовых результатов от обычных видов деятельности, пока не будет подвергнут достоверности учет доходов и расходов на счете 90 "Продажи". При этом нередки случаи, когда отношения очередности оп-

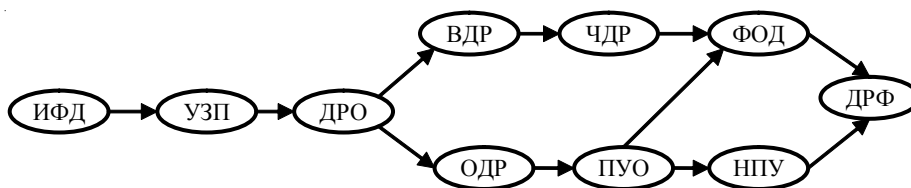


Рис. Сетевой график реализации программы аудита финансового положения предприятия (метод критического пути)

ределяют по принципу предпочтительности с учетом качества и эффективности аудита. Так, анализ доходов, расходов и финансовых результатов многие аудиторы проводят непосредственно после выбора объекта аудита. Однако, на наш взгляд, это чревато получением неполной, необъективной информации, что может привести к ошибочным выводам и предложениям. Поэтому мы рекомендуем не торопиться с анализом финансового положения до момента проверки достоверности учета затрат, доходов, расходов и определения прибылей и убытков.

На четвертом этапе завершается построение календарного сетевого графика на основе оценок продолжительности аудиторских видов работ. При этом специалисты исходят из того, что размер (лаг) критического пути формирует длительность работ по реализации аудиторской программы. Естественно, что непредвиденные задержки на критическом пути увеличивают сроки работ и появляется дополнительная задача в изыскании резервов. В данном случае, под резервом времени мы понимаем дельту между самым ранним возможным сроком завершения операций и самым поздним допустимым временем ее выполнения.

Причем, необходимо отметить, резерв времени присущ только в тех аудиторских процедурах, которые не находятся на критическом пути.

В целом, рассмотренный модифицированный сетевой график позволяет получить адекватную и понятную картину алгоритма работ по реализации программы аудита. Помимо этого, сетевой график позволяет четко определять не только запаздывание на любых стадиях, но и иметь

представление о последствиях запаздывания любого вида работ аудита с позиций времени реализации всей аудиторской программы.

¹ См.: Антипина О.Н. Асимметрия информации. // Вестн. МГУ. Серия 6, Экономика. 2003. □ 2. С. 110-124; Мисаков А.В., Абдулкадырова М.А., Басаев И.Б. Оценка состояния аналитической работы на предприятиях АПК // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. 2008. □ 3-2 (58). С. 117-121.

² См.: Мисаков В.С. Развитие финансового анализа на стадии инвестирования // Вопросы статистики. 2002. □ 2. С. 47; Мисаков В.С., Хапаева Ж.Б. Анализ качества и объема аудиторской выборки // Изв. Кабардино-Балкарского научного центра РАН. 2013. □ 5 (55). С. 121-127.

³ См.: Суслов И.П. Основы теории достоверности статистических показателей. Новосибирск, 1979; Чикатуева Л.А., Тоторкулов Ш.М., Мисаков В.С. Системный анализ прогнозных оценок показателей эффективности деятельности предприятий малого бизнеса // Terra Economicus. 2012. Т. 10, □ 1-3. С. 137-141.

⁴ См.: Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности. Москва, 2003; Мисаков А.В., Афов Х.Х. Системный анализ информационного обеспечения управления монопродуктовыми предприятиями регионального производственного комплекса // Изв. Кабардино-Балкарского научного центра РАН. 2010. □ 5-1. С. 75-82.

⁵ См.: Мисаков В.С. Методологические основы моделирования процесса экономического анализа состояния бизнеса / Кабардино-Балкарский научный центр РАН, Институт информатики и проблем регионального управления. Нальчик, 2006; Его же. Развитие...

Поступила в редакцию 06.02.2015 г.