

4.2. МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ РИСК- ОРИЕНТИРОВАННОГО АУДИТА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Логвинова Т.И., к.э.н., доцент,
кафедра бухгалтерского учета и аудита;
Широбоков В.Г., д.э.н., профессор, заведующий
кафедрой, кафедра бухгалтерского учета и аудита

*Воронежский государственный аграрный
университет им. императора Петра I,
г. Воронеж*

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье уточнено понятие риск-ориентированного аудита и систематизированы этапы его проведения. Применительно к сельскохозяйственным организациям обоснован методический подход к проведению процедур оценки риска. Установлены условия и события, инициирующие бизнес-риски в аграрной отрасли и риски существенного искажения отчетности. На основе этого выработан подход к определению состава и объема аудиторских процедур по существу, позволяющий повысить эффективность аудиторской проверки.

С 1 января 2017 г. аудиторская деятельность в Российской Федерации осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита (МСА), отличительной особенностью которых является риск-ориентированный подход к проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Он основан на знании принципов бизнеса и новой парадигме контроля хозяйственных рисков и связанных с ними аудиторских рисков. Сущность данного подхода широко исследуется в научной литературе [2, 3, 4, 5, 9], в то же время прослеживается недостаточная разработанность методических положений по его применению, в частности, в организациях аграрной сферы. Это обусловило актуальность темы, цель и задачи исследования.

Целью научного исследования является обоснование и разработка методического обеспечения риск-ориентированного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственных организаций для повышения эффективности проведения и надежности результатов аудиторской проверки.

Суть риск-ориентированного подхода базируется на утверждении, что бизнес-риски, или хозяйственные риски экономических субъектов, обычно имеют финансовые последствия и, следовательно, оказывают влияние на показатели финансовой отчетности, в том числе создают условия для ее существенного искажения. Согласно МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (МСА 315), под бизнес-риском понимается «риск, возникающий в результате значительных условий, событий, обстоятельств, действий или бездействия, которые могут оказать негативное влияние на способность организации достичь поставленных целей

и реализовать свою стратегию, или возникающий в результате установления ненадлежащих целей и стратегии» [1]. Риск существенного искажения рассматривается как риск возникновения существенно-го искажения в финансовой отчетности до начала проведения аудита.

Бизнес-риск может являться причиной риска существенного искажения в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации на уровне предпосылок или на уровне финансовой отчетности. Например, сложная организационная структура аудируемого лица, наличие территориально удаленных подразделений усложняет процесс управления предприятием и ведет к риску искажения финансовой отчетности из-за несвоевременной передачи информации, неправильной консолидации данных. Ненадлежащая организация контроля за сохранностью активов способствует их хищению, что в свою очередь порождает риск фальсификации учетных данных с целью сокрытия недостатков. Зависимость размера оплаты труда руководящего персонала от показателей финансовых результатов создает потенциальный риск завышения их размера.

Поэтому идентификация хозяйственных рисков на начальном этапе аудита позволяет спрогнозировать возможные искажения отчетных данных и на основе этого определить необходимые аудиторские процедуры по их выявлению.

Обобщая содержание МСА 315, можно сделать вывод, что риск-ориентированный подход к проведению аудита представляет процесс проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, основанный на изучении бизнеса аудируемого лица, среды его функционирования, эффективности внутреннего контроля и характеризующийся концентрацией аудиторских процедур на тех объектах учета и фактах хозяйственной жизни, которым присущ высокий риск существенного искажения (РСИ).

Цель аудита при риск-ориентированном подходе не отличается от традиционного подтверждающего аудита и выражается в формировании мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Сохраняются и общие задачи аудита, которые заключаются в получении аудиторских доказательств, необходимых для проверки предпосылок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Согласно МСА 315, к их числу относятся:

- предпосылки о видах операций и событиях за аудируемый период: наличие, полнота, точность, своевременность признания, классификация;
- предпосылки об остатках по счетам на конец периода: существование, права и обязанности, полнота, оценка и распределение;
- предпосылки о представлении и раскрытии информации: наличие, права и обязанности, полнота, классификация и понятность, точность и оценка [1].

Особенностью исследуемого подхода, в отличие от подтверждающего и системно-ориентированного подходов, является алгоритм проверки. Аудиторская проверка имеет новую направленность – от всестороннего изучения бизнеса клиента и среды его функционирования к подтверждению данных финансовой

отчетности. Систематизация требований МСА 315 позволяет выделить несколько последовательных этапов в процессе проведения риск-ориентированного аудита.

Первый этап – осуществление процедур оценки риска, которые включают:

- изучение характера и масштаба деятельности организации, осуществляемых ею бизнес-процессов и связанных с ними хозяйственных рисков;
- изучение миссии, цели и стратегии организации;
- идентификация бизнес-рисков, которые ставят под угрозу достижение стратегических целей;
- оценка рациональности применяемой учетной политики;
- анализ основных показателей деятельности аудируемого лица и динамики их изменения (в т.ч. сравнение с прогнозными значениями, сделанными аудитором исходя из результатов изучения деятельности аудируемого лица);
- анализ внешних экономических факторов (среды), в которых функционирует организация, и которые способны послужить причиной бизнес-рисков и искажений финансовой отчетности: отраслевые особенности деятельности; специфические требования законодательства в отношении бизнеса клиента (регулирование цен, процентных ставок и др.); нормативное регулирование бухгалтерского учета и отчетности в отрасли, и др.

Второй – установление взаимосвязи между выявленными бизнес-рисками и возможными рисками существенного искажения финансовой отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки.

Третий – оценка вероятности и значимости РСИ для финансовой отчетности в целом и на уровне предпосылок.

Четвертый – тестирование эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица и ее способности предотвращать или устранять бизнес-риски и риски существенного искажения.

Пятый – идентификация областей учета с высоким риском существенного искажения, не компенсируемых применяемыми средствами контроля.

Шестой – определение состава, объема, сроков проведения аудиторских процедур по существу.

Седьмой – проведение аудиторских процедур по существу.

Восьмой – оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств.

Девятый – обобщение полученных результатов, оценка существенности искажений, формирование выводов.

На рис. 1 представлена схема проведения риск-ориентированного аудита.

Особенностью аудиторской проверки, базирующейся на риске, является и то, что оценка бизнес-рисков, рисков существенного искажения и корректировка состава и объема аудиторских процедур по существу является постоянным процессом и осуществляется на протяжении всего аудита.

Преимущество исследуемого подхода отмечают Р.П. Булыга и М.В. Мельник, подчеркивая, что «концепция аудита, базирующегося на риске, основана на концентрации аудиторской работы в областях с более высоким возможным риском, что значительно упрощает аудит в областях с низким риском» [2, с. 21].

Алгоритм проведения риск-ориентированного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности одинаков для экономических субъектов всех сфер деятельности. Однако отраслевая специфика проверяемого объекта оказывает влияние на состав и содержание применяемых аудиторских процедур, последовательность их выполнения, используемые источники информации. Рассматриваемый методический аспект приобретает особую актуальность при аудите бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций, характер хозяйственной деятельности и условия функционирования которых существенно отличаются от организаций других отраслей.



Рис. 1. Проведение риск-ориентированного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности

Процесс риск-ориентированного аудита начинается с выполнения процедур оценки риска, под которыми понимаются «процедуры, проводимые с целью получения понимания организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, направленные на выявление и оценку рисков существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок» [1].

При этом МСА 315 «не содержит никакой информации по практическому применению процедур оценки рисков, а также по применению неколичественных (качественных) величин оценки рисков» [6, с. 53].

Для повышения результативности их выполнения многие авторы рекомендуют применять метод тестирования [4, 5, 9]. Для этого требуется предварительная разработка вопросов-факторов, которые бы способствовали выявлению условий и событий, инициирующих бизнес-риски и связанные с ними РСИ.

Отдельные примеры условий и событий, которые могут указывать на риски существенного искажения, приведены в приложении к МСА 315. К их числу относятся:

- разработка или предложение новых продуктов или услуг, внедрение новых направлений бизнеса;

- территориальное расширение деятельности;
- изменения в организации, например, крупные приобретения, реорганизация или иные необычные события;
- значительные операции со связанными сторонами;
- недостаток персонала с надлежащими навыками в области бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности;
- изменения в составе ключевого персонала, включая уход ключевых руководителей [1] и др.

Как видно, представленные факторы не учитывают отраслевые особенности деятельности аудируемых лиц. В то же время отрасль сельского хозяйства характеризуется рядом особых хозяйственных рисков, являющихся последствием внешних и внутренних факторов и способных повлечь РСИ.

Перечень условий и событий, обуславливающих специфические отраслевые бизнес-риски и РСИ, включает:

- влияние на достижение цели и стратегии функционирования организации природно-естественных факторов (засухи, заморозки, эпидемии болезней животных и др.);
- использование специфических ресурсов производства: земли и биологических активов, для которых характерны процессы биотрансформации;
- многообразие направлений и специализаций организаций аграрного сектора;
- многочисленность осуществляемых бизнес-процессов;
- технологические особенности производства;
- территориальная удаленность производственных подразделений;
- длительность производственного и операционного циклов в сельском хозяйстве;
- сезонность производства;
- особенности в формировании уставного капитала (паевого фонда) экономических субъектов аграрной сферы;
- особый порядок налогообложения;
- использование целевого бюджетного финансирования;
- особенностями в организации отраслевого бухгалтерского учета;
- применение обширной системы специализированной отраслевой документации, в том числе специализированных форм бухгалтерской отчетности;
- сложная система калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции.

На этапе планирования аудиторской проверки идентифицируются цели и стратегические планы аудируемого лица и связанные с ними риски хозяйственной деятельности. Для сельскохозяйственного производства характерен высокий бизнес-риск неполучения планируемого объема производства продукции и доходов, обусловленный природно-естественными условиями: снижение плодородия почв, их эрозия, неблагоприятные климатические условия (засухи, заморозки, наводнение и др.), эпидемиологическая обстановка в животноводстве. Природно-естественные риски могут приводить к несвоевременному выполнению сельскохозяйственных работ, нарушению технологии возделывания сельскохозяйственных культур, к гибели сельскохозяйственных культур и животных и сопровождаться значительными убытками организации. В свою очередь это порождает риск хозяйственной деятельности, связанный с неудовлетворительным финансовым положением организации и трудностями с привлечением заемного капитала, что может стать

причиной фальсификации данных финансовой отчетности, выражающейся в завышении суммы активов и прибыли. Следовательно, требуется проведение аудиторских процедур за полнотой и точностью учета фактов хозяйственной жизни, связанных с такими событиями.

В качестве специфических ресурсов аграрное производство предполагает использование биологических активов:

- многолетние насаждения;
- рабочий и продуктивный скот;
- сельскохозяйственные культуры.

Для них характерны процессы биотрансформации:

- получение новых биологических активов (приплод, инкубация, роение);
- изменение их веса и качественных характеристик (упитанности, жирности молока, сахаристости и др.);
- отделение сельхозпродукции от биологического актива (уборка урожая, удой молока, настриг шерсти);
- прекращение жизненных процессов (забой и падеж скота и птицы, раскорчевка сада) [8, с. 16].

Многообразие и сложность оценки биологических активов и связанных с ними процессов порождают риски неполного или неправильного отражения сведений о них в системе бухгалтерского учета, искажается достоверность сведений о стоимости аграрного бизнеса и финансовых результатах за период. Проверка достоверности учетных сведений о процессах роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства, а также происходящих качественных и количественных изменениях в биологических активах, требует наличия специальных знаний агрономического или зоотехнического характера:

- о возможных уровнях урожайности сельскохозяйственных культур;
- среднесуточном приросте животных;
- средней массе 1 головы приплода по видам животных и т.д.

В отдельных случаях требуется консультационная помощь соответствующих специалистов.

Важное значение придается изучению осуществляемых бизнес-процессов (основных, вспомогательных, обслуживающих), которые зависят от производственной направленности организации. Производственная направленность довольно разнообразна в сельском хозяйстве (зерновое производство, свекловодство, плодоовощное или картофелеводческое направление, молочное и мясное скотоводство, свиноводство, птицеводство и др.). Многообразие направлений и специализаций организаций аграрного сектора обуславливает различия в организации труда, усложняет порядок учета доходов и расходов, систему калькулирования, расширяет перечень формируемых учетных и налоговых регистров и отражаемой в них информации. В результате возрастает вероятность преднамеренных и непреднамеренных искажений учетных данных.

Производственная направленность определяет технологические особенности деятельности. Сельскохозяйственное производство характеризуется обширным перечнем технологических работ и приемов. Это выражается в многочисленности видов ручных и механизированных работ в растениеводстве, животноводстве, вспомогательных и обслуживающих

производства, большом наборе технологических операций (пахота, боронование, посев, культивация и др.). В результате возникает риск искажений при установлении норм выработки по разным видам работ, норм обслуживания животных, норм расхода горюче-смазочных материалов (ГСМ) по видам работ, в правильности тарификации выполненных работ для начисления заработной платы.

Понимание бизнес-процессов аудируемого лица и технологических особенностей его деятельности позволяет аудитору разобраться в группах однотипных операций, остатках на счетах бухгалтерского учета и раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

К факторам риска существенного искажения относятся территориальная расположенность сельскохозяйственной организации и ее производственных подразделений. Для аграрных организаций характерна территориальная удаленность производственных подразделений (расположение в другом населенном пункте). При низком уровне автоматизации первичного учета и отсутствии внутренней компьютерной сети это может приводить к несвоевременной и неполной передаче информации и создавать возможность для возникновения недостоверных данных в бухгалтерском учете. Кроме того, пространственная распространенность обуславливает необходимость наличия в составе основных средств активной части: тракторов, комбайнов, сельскохозяйственных машин и орудий. Их использование связано с физическим перемещением по полям, находящимся в разных подразделениях организации, и оказанием услуг другим организациям и лицам [8, с. 16]. Это осложняет процесс проведения процедур внутреннего контроля за сохранностью таких активов.

Природно-естественные и биологические факторы влияют на длительность производственного и операционного циклов в сельском хозяйстве. Часто они не совпадают с календарным годом. Например, выращивание озимых зерновых, закладка и выращивание многолетних насаждений охватывают несколько отчетных периодов. Возникает риск искажений в стоимостной оценке произведенной продукции и принимаемых на учет активов, в разграничении расходов и доходов между отчетными периодами.

Сезонность производства также может повлиять на РСИ. Уборка продукции растениеводства, стрижка овец происходит в короткие сроки. В эти периоды увеличивается объем учетных операций и загрузка бухгалтеров, кладовщиков, привлекаются временные работники для фиксации первичных данных на току и весовых.

В аграрной сфере функционируют экономические субъекты разных организационно-правовых форм. В отрасли представлены как крупные агрохолдинги, зарегистрированные в форме акционерных обществ или обществ с ограниченной ответственностью, так средние и мелкие по размеру сельскохозяйственные кооперативы и фермерские хозяйства. Уставный капитал (паевой фонд) сельскохозяйственных организаций формируется за счет денежных, имущественных вкладов и земельных долей участников общества (членов кооперативов). Эти факторы определяют осо-

бенности в методике учета собственного капитала; учетных процедурах по определению и выплате дивидендов и доходов на земельные доли, и в свою очередь обуславливают РСИ.

При изучении среды функционирования сельскохозяйственных организаций следует ознакомиться с такими внешними факторами деятельности, как особые условия налогообложения, финансирования, страхования, кредитования отрасли. Сельскохозяйственные товаропроизводители могут применять как общий, так и специальные режимы налогообложения. Организации, находящиеся на общем режиме налогообложения, уплачивают все виды налогов, предусмотренные Налоговым кодексом РФ. При этом для них установлена нулевая ставка по налогу на прибыль при условии раздельного учета доходов и расходов по льготизируемому и иным видам деятельности. Большинство сельскохозяйственных товаропроизводителей применяют специальный налоговый режим – единый сельскохозяйственный налог, который освобождает их от уплаты ряда других налогов. При этом организация учета доходов и расходов для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения существенно различается. Зачастую в бухгалтерском учете неправомерно применяют правила признания доходов и расходов для целей налогообложения, что ведет к искажению учетных данных. Это обстоятельство требует дополнительных процедур контроля для минимизации риска искажений.

По целевым федеральным и областным программам организации аграрной отрасли получают государственные субсидии, направленные на поддержку и развитие производства. В отрасли применяется льготный порядок страхования урожая сельскохозяйственных культур. Перечисленные факторы влияют на организацию учета, состав и содержание информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности. Это порождает потребность в таких аудиторских процедурах, как контроль за полнотой представления в отчетности данных о размере бюджетных субсидий по разным программам, проверка точности информации о расчетах по страхованию.

Также для сельскохозяйственной деятельности характерны значимые хозяйственные риски, обусловленные непропорциональным ростом цен на потребляемые промышленные средства производства (горюче-смазочные материалы, запасные части, удобрения и т.п.) и производимую продукцию, высокой конкуренцией на рынке сбыта продукции и др. Эти факты являются существенными для понимания результатов деятельности организации, выражения мнения аудитора о непрерывности ее деятельности.

В процессе аудита необходимо учитывать риски, связанные с особенностями в организации отраслевого бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, определенными нормативными правовыми актами Министерства сельского хозяйства РФ (Минсельхоз РФ). Большинство нормативных документов этого ведомства издано в развитие методических рекомендаций общего уровня. Так, особенности в применении Плана счетов бухгалтерского

учета определены Методическими рекомендациями по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций (утвержден приказом Минсельхоза РФ от 13 июня 2001 г. №654) и Методическими рекомендациями по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций (утверждены приказом Минсельхоза РФ от 29 января 2002 г. №68). Порядок учета производственных затрат регламентируется Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденными приказом Минсельхоза РФ от 6 июня 2003 г. №792, а также рядом методических рекомендаций по учету затрат и выхода продукции в растениеводстве, молочном и мясном скотоводстве, оцеводстве, птицеводстве. Отдельные нормативные акты регулируют порядок отраслевого бухгалтерского учета основных средств, материально-производственных запасов, расчетов по оплате труда, кредитов и займов, государственной помощи, уставного капитала и расчетов с учредителями, доходов, расходов и финансовых результатов. Регламентируется порядок разработки учетной политики в сельскохозяйственных организациях, организация первичного учета, методика закрытия бухгалтерских счетов, состав и содержание отраслевых форм бухгалтерской отчетности. Отраслевая нормативная база определяет соответствующую специфику в организации документооборота, аналитического и синтетического учета и в формировании бухгалтерской отчетности.

Ряд крупных организаций агропромышленного комплекса (АПК) (вертикально-ориентированные агрохолдинги, предприятия с участием иностранного капитала), кроме отчетности, предусмотренной российским законодательством, составляют отчеты по правилам, предусмотренным международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). В этом случае возникает необходимость проверки процессов трансформации отчетных данных, составленных по российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ) в элементы МСФО (*IAS* и *IFRS*). При этом особое внимание уделяется соблюдению международных стандартов, отражающих специфику аграрного сектора (МСФО *IAS* 41 «Сельское хозяйство») и определение справедливой стоимости активов (МСФО *IFRS* 13 «Оценка справедливой стоимости»).

Таким образом, идентификация аудитором бизнес-рисков клиента и способов управления ими повышает вероятность выявления и оценки рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности. Хозяйственные условия и события, которые по оценке аудитора, характеризуются высокой и средней вероятностью риска, определяют направления проверки по существу.

При этом мы согласны с мнением Р.Н. Сингатулиной и О.Л. Гоголевой, что, «выявив риски существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, исполнитель контроля анализирует наличие средств контроля, способных эффективно предотвратить или скорректировать существенные

искажения. В случае отсутствия эффективных средств контроля, разработанных и применяемых экономическим субъектом по отношению к выявленным рискам существенного искажения фактов хозяйственной жизни, исполнитель контроля выполняет процедуры по существу» [7, с. 31].

Проверка по существу предусматривает выполнение детальных тестов оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации в отчетности и (или) аналитических процедур.

Аудитор самостоятельно определяет характер и объем проводимых аудиторских процедур по существу, основываясь на оценке аудиторских рисков. На наш взгляд, применение риск-ориентированного подхода позволяет обоснованно спланировать их перечень, объем и сроки проведения. Установлена взаимосвязь оценок РСИ и аудиторских процедур по существу (табл. 1).

Таблица 1

ВЗАИМОСВЯЗЬ ОЦЕНОК РИСКА СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ И ОТВЕТНЫХ АУДИТОРСКИХ ДЕЙСТВИЙ

Оценка РСИ	Ответные действия на оцененные риски		
	уровень существенности	характер аудиторских процедур	объем аудиторских процедур
Высокая	Низкий	В основном детальные тесты оборотов и сальдо по счетам, показателей отчетности	Увеличенный
Средняя	Средний	Детальные тесты и аналитические процедуры	Умеренный
Низкая	Высокий	В основном аналитические процедуры	Сокращенный

Если аудитор оценивает вероятность искажений учетной и отчетной информации как высокую, то это требует проведения детальных проверок оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета и показателей бухгалтерской отчетности. При этом аудиторские процедуры выполняются либо сплошным путем по отношению ко всей проверяемой информации либо выборочно, но с большим объемом выборки. Наоборот, при низком риске существенных искажений можно ограничиться проведением менее трудоемких аналитических процедур с небольшим объемом выборки.

Применительно к отдельным предпосылкам подготовки бухгалтерской отчетности идентификация и оценка рисков существенного искажения информации обеспечивают возможность выбора наиболее эффективных аудиторских процедур, направленных на выявление существенных искажений и сокращение аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.

Специфика объектов учета, внешних и внутренних факторов функционирования аграрных организаций оказывает существенное влияние на состав и содержание аудиторских процедур по существу. Так, в сельском хозяйстве не применим такой аналитический способ контроля за полнотой оприходования продукции как составление альтернативных балансов расхо-

да сырья и выхода готовой продукции. В тоже время умышленные факты сокрытия произведенной продукции могут быть установлены с помощью приемов фактического контроля: контрольных взвешиваний, контрольных доек, контрольных обмолотов.

Довольно специфична и трудоемка аудиторская процедура по проверке стоимостной оценки сельскохозяйственной продукции. В течение года все факты хозяйственной жизни, связанные с движением животных на выращивании и откорме и готовой продукцией, произведенной в отчетном периоде, отражаются в учете по плановой себестоимости. В конце года производится корректировка плановой оценки до фактической и списание выявленных калькуляционных разниц по направлениям использования готовой продукции (движения животных). Следовательно, проверка предпосылки «оценка и распределение» требует достаточных познаний аудитора в отношении методик калькулирования себестоимости 1 ц зерна, семян подсолнечника, молока, 1 головы приплода, 1 ц прироста живой массы или другой производимой продукции растениеводства и животноводства. В процессе проверки следует руководствоваться методиками калькулирования, закрепленными в учетной политике клиента, и соответствующими отраслевыми методическими рекомендациями.

Особенности в составе и содержании аудиторских процедур определяются характерными для аграрного производства фактами хозяйственной жизни. Так, направления использования произведенной сельскохозяйственной продукции отличаются большим разнообразием – продажа, передача на переработку на давальческой основе, использование в товарообменных сделках, выдача в качестве натуроплаты, использование в расчетах за земельные паи, использование для внутрихозяйственных целей (на семена и корма) и др. Это увеличивает риск преднамеренных и непреднамеренных искажений учетных сведений с целью получения незаконных выгод. Как правило, требуется сплошная проверка точности учета редко совершаемых фактов хозяйственной жизни – товарообменных, выдача продукции на паи, использование в качестве давальческого сырья, и выборочная проверка – типичных хозяйственных событий.

В ходе проверки аудитору приходится сталкиваться с фактами по списанию падежа животных и недостач сырья и готовой продукции (зерна, семян подсолнечника, картофеля, комбикорма) как естественной убыли. За этими операциями часто маскируются недобросовестные действия работников хозяйств по хищению продукции. Возникает необходимость в проведении таких аудиторских процедур, как проверка обоснованности определения источников списания убытков от падежа и правильности расчета размера естественной убыли, исходя из норм, установленных Минсельхозом РФ.

Особенности методики риск-ориентированного аудита в сельскохозяйственных организациях проявляются в используемых информационных источниках. В отрасли применяется большое количество разных первичных документов по учету сельскохозяйственной

продукции и сырья, животных на выращивании и откорме, учету труда и заработной платы и т.д., используются особые способы их систематизации, обработки и отражения в учетных регистрах.

При проверке достоверности данных, отраженных в бухгалтерской отчетности, аудитор наряду с основными формами обязан проверить полноту и точность раскрытия информации в специализированных формах отчетности сельскохозяйственных организаций, ежегодно утверждаемых приказом Минсельхоза РФ.

Таким образом, подход, основанный на риске, предполагает системную проверку, при которой аудитор должен получить целостную картину о деятельности аудируемого лица, внешних и внутренних факторах, влияющих на нее, проанализировать способность организации создавать стоимость, сохранять конкурентное преимущество. На основе этого аудитор интерпретирует важные хозяйственные операции, отраженные в бухгалтерском учете, и оценивает достоверность утверждений, представленных в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Применение риск-ориентированного подхода в отечественной аудиторской практике требует разработки системы внутренних стандартов аудиторских организаций и саморегулируемых организаций аудиторов, содержащих детальные указания по оценке бизнес-рисков, установлению их взаимосвязи с рисками существенного искажения отчетности и выбору дальнейших аудиторских процедур с учетом отраслевых особенностей аудируемых лиц.

Литература

1. Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения [Электронный ресурс] : междунар. стандарт аудита МСА 315 ; утв. приказом М-ва финансов РФ от 24 окт. 2016 г. №192н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Булыга Р.П. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития [Текст] : монография / Р.П. Булыга, М.В. Мельник ; под ред. Р.П. Булыги. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 263 с.
3. Гузов Ю.Н. Практика планирования в риск-ориентированном аудите [Текст] / Ю.Н. Гузов, О.В. Стрельникова // Аудиторские ведомости. – 2015. – №1. – С. 29-41.
4. Каковкина Т.В. Риск-ориентированный подход в практике внутреннего контроля и аудита [Текст] / Т.В. Каковкина // Аудит. – 2014. – №3. – С. 36-40.
5. Коновалова Н.В. Методическое обеспечение контроля аудиторского риска [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Н.В. Коновалова. – Самара, 2011. – 26 с.
6. Кочинев Ю.Ю. Требования, предъявляемые к аудиту финансовой отчетности международными стандартами [Текст] / Ю.Ю. Кочинев, А. Ашрафф // Аудитор. – 2016. – №11. – С. 49-64.
7. Сингатуллина Р.Н. Методические подходы к оценке системы внутреннего контроля в аграрных организациях [Текст] / Р.Н. Сингатуллина, О.Л. Гоголева // Аудитор. – 2015. – №4. – С. 23-33.
8. Широбоков В.Г. Бухгалтерский учет в организациях АПК [Текст] : учеб. / В.Г. Широбоков. – М. : Финансы и статистика, 2010. – 688 с.
9. Якимова В.А. Комплаенс-риски аудируемого лица: сущность, классификация и методы оценки [Текст] / В.А. Якимова // Аудит и финансовый анализ. – 2017. – №2. – С. 155-161.

Ключевые слова

Риск-ориентированный аудит; риск существенного искажения; бухгалтерская отчетность; аудиторские процедуры; аудиторские доказательства; сельскохозяйственные организации.

Логвинова Тамара Ивановна

Широбоков Владимир Григорьевич

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. В последние годы в отечественной аудиторской практике получил развитие риск-ориентированный подход к проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако вопросы методического обеспечения риск-ориентированного аудита в организациях аграрной сферы остаются недостаточно исследованными и разработанными. Это обусловило проблемную область и актуальность темы научной статьи.

Научная новизна и практическая значимость исследования. Авторами исследована сущность и уточнено понятие риск-ориентированного аудита. На основе анализа положений международных стандартов аудита осуществлена систематизация этапов проведения аудиторской проверки. Разработанный авторами методический подход к проведению процедур оценки риска в сельскохозяйственных организациях позволит интенсифицировать процесс аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности и может быть использован для формирования внутренних аудиторских стандартов по оценке рисков существенного искажения. Систематизированный перечень условий и событий, инициирующих отраслевые бизнес-риски и связанные с ними риски существенного искажения учетной информации, упростит и упорядочит механизм выбора аудиторских процедур по существу.

Стиль, логика и доступность изложения материала в статье соответствуют научному характеру материала.

Заключение. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Залорощева Л.А., д.э.н., профессор кафедры финансов и кредита Воронежского государственного аграрного университета им. императора Петра I, г. Воронеж.

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)