

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Аудиторская деятельность

ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА

Маргарита Фридриховна САФОНОВА ^{a,*},
Наталья Валерьевна МАМУШКИНА ^b

^a доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой аудита,
Кубанский государственный аграрный университет им. И.Т. Трубилина (Кубанский ГАУ),
Краснодар, Российская Федерация
safsf@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-5825-4316>
SPIN-код: 1863-4932

^b старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
Нижегородский государственный инженерно-экономический университет (НГИЭУ),
Княгинино, Нижегородская область, Российская Федерация
Nataliamam1180@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-3330-5156>
SPIN-код: 8830-7087

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 672/2020
Получена 25.11.2020
Получена в
доработанном виде
30.11.2020
Одобрена 03.12.2020
Доступна онлайн
15.12.2020

УДК 657.6

JEL: M41, M42

Аннотация

Предмет. Организация и проведение аудита предполагает разработку и выполнение определенных действий для получения обоснованных выводов, которые послужат основанием для формирования аудиторского мнения. В ходе выполнения процедур анализа аудитору следует учитывать особенности производства и бухгалтерского учета затрат на производство продукции. Изучение вопросов технологии производства и учета затрат дает возможность определить и выполнить необходимые аудиторские процедуры.

Цели. Осуществить унификацию аудиторских процедур проверки по существу учета затрат и калькулирования себестоимости с учетом особенностей процесса производства, которые непосредственно влияют на методику проверки и технологию выполнения аудиторского задания. Сформулировать конкретные процедуры аудиторской проверки учета затрат на производство продукции молочного скотоводства с учетом особенностей технологического процесса получения готовой продукции.

Методология. В процессе исследования использованы методы анализа и синтеза, индукции и дедукции, приемы систематизации и обобщения информации.

Результаты. В статье представлены аудиторские процедуры затрат на производство продукции молочного скотоводства, которые проводятся с учетом изучения особенностей технологии производства продукции и бизнес-процесса, специфики организации и ведения бухгалтерского учета затрат и формирования отчетности проверяемого экономического субъекта.

Область применения. Результаты исследования могут быть

использованы в теории аудита и в практической деятельности аудиторов и аудиторских организаций.

Выводы. Применение аудиторских процедур обусловлено особенностями бухгалтерского учета и заключается в последовательности выполнения данных процедур и использовании источников информации. Аудиторские процедуры, выполняемые в ходе аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства, способствуют выявлению искажений в области бухгалтерского учета и отчетности, а также являются источником получения аудиторских доказательств для формирования мнения аудитора.

Ключевые слова: аудит, затраты, аудиторские процедуры, бухгалтерский учет

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2020

Для цитирования: Сафонова М.Ф., Мамушкина Н.В. Процедуры аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства // *Международный бухгалтерский учет*. – 2020. – Т. 23, № 12. – С. 1316 – 1339.
<https://doi.org/10.24891/ia.23.12.1316>

Важным показателем, отражающим финансово-хозяйственную деятельность организации, является себестоимость готовой продукции. Последняя зависит от стоимости и структуры используемых в производстве ресурсов и затрат на их приобретение.

Деятельность экономического субъекта состоит из комплекса взаимосвязанных и взаимозависимых бизнес-процессов, среди которых наибольший интерес для изучения представляет процесс производства, ресурсов, необходимых для его функционирования и затрат, которые его сопровождают.

Постановка системы учета и контроля затрат в аграрных формированиях сопряжена прежде всего со спецификой технологического цикла сельскохозяйственного производства, что непосредственно оказывает значительное влияние на учетно-контрольные процедуры. Учетно-контрольная система затрат на производство готовой продукции в аграрных формированиях является одним из основных модулей организационно-экономического механизма управления.

Время не стоит на месте, общество развивается, развиваются экономические отношения, совершенствуются методы и инструменты цифровой экономики. Это в полной мере относится и к учету и управлению затратами на производство конечного продукта любого хозяйствующего субъекта. В силу этого требуют дальнейшего методологического обеспечения как учет затрат на производство, так и анализ, и аудит данных

затрат. Сопряжено это с тем, что происходит непрерывный процесс развития техники и технологии производства.

На развитие учетно-контрольной системы в аграрных формированиях оказывают влияние особенности производства продукции растениеводства и животноводства. В исследованиях многих ученых и практиков эти особенности подробно изложены, определено их факторное и рамочное влияние на учет затрат, экономический анализ и, как следствие, аудит. В рамках нашего исследования мы подробно остановимся на изучении влияния аграрного производства на формирование учетно-контрольной системы аграрных формирований, технику и технологию аудита.

Современный подход к контролю затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции предполагает изучение не только операций и методов учета во взаимосвязи в системах финансового, управленческого и налогового учетов, но и стратегии процессов производства и продажи продукции. Это означает, что все виды учета (финансовый, управленческий, налоговый) используют изначально одну и ту же информацию, зафиксированную в первичных учетных документах, осуществляют их обработку, оценку, использование, хранение и защиту в формате единой классификации затрат. В формате такого функционирования учетной системы аудиторы имеют возможность путем встречной проверки установить возможные отклонения, определить рациональность использования ресурсов, целесообразность и эффективность понесенных затрат.

В основе аудиторской проверки затрат на производство продукции молочного скотоводства находится понимание деятельности аудируемого лица, которое составляет предварительную стадию проверки. Собранная информация становится основой для составления предварительной характеристики экономического субъекта, определения областей аудиторского риска и искажения отчетных данных. Предметом изучения аудитора становится информация о видах деятельности экономического субъекта, статус и доля организации на продовольственном рынке, конкурентные преимущества и недостатки, информация о контрагентах, отношения с кредитными учреждениями, анализ динамики развития, информация о способности осуществлять свою деятельность непрерывно и факторах, на нее влияющих, системе организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, технологических особенностях производства.

К примеру, процедура изучения технологических особенностей производства позволяет получить представление о процессе превращения

ресурсов в готовый продукт, факторах, влияющих на производство: продуктивность животных молочного направления (коров), поголовье стада, содержание животных, механизации производственных процессов и т. д. Продуктивность и количество поголовья – прямые факторы, определяющие валовое производство молока. Если рассматривать производство продукции молока под углом экономичности, продуктивности и эффективности бизнес-процесса, то определяющими здесь будут производственные факторы – ресурсы (рис. 1).

Бизнес-процесс «Производство продукции молочного скотоводства» сопровождается потреблением ресурсов, где затраты отражают их экономическую стоимость и определяют качественную и количественную стороны их использования. Для выполнения следующих процедур аудиту необходимо изучить информацию, составляющую систему бухгалтерского учета и формирования отчетности по затратам на производство продукции молочного скотоводства аудируемого лица.

Основным источником информации для аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства являются данные бухгалтерского учета и отчетности: здесь ведется учет фактов хозяйственной жизни, который осуществляется в соответствии с положениями российских стандартов бухгалтерского учета; производится отражение затрат на счетах бухгалтерского учета, для которых предназначен счет 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство». Аналитический учет по затратам ведется в соответствующих аналитических карточках учета в разрезе видов затрат (по группам и видам животных, по циклам производства, центрам затрат). Сводный учет затрат ведется в регистрах учета и накопительных ведомостях учета затрат. Представление итоговых данных о затратах на производство продукции молочного скотоводства производится в специализированных формах бухгалтерской отчетности, утверждаемых ежегодным приказом Минсельхоза России.

В источниках экономической и научной литературы представлены различные точки зрения об особенностях учета затрат на производство продукции животноводства, например, таких авторов как Р.А. Алборов, С.М. Концевая [1], В.П. Васильев, О.В. Тахумова, В.В. Скибина [2], Е.В. Сидорчукова, Е.А. Коврякова [3], В.В. Говдя, Ж.В. Дегальцева [4], О.Е. Голикова [5], С.В. Козменкова, Н.Л. Гусева [6], О.В. Котлячков, Н.В. Котлячкова [7], Г.Я. Остаев, А.А. Алборов, Г.Р. Концевой [8], О.И. Барина, Т.Г. Юренева [9].

Различные подходы к проверке затрат на производство изучены в трудах следующих авторов: Г.С. Клычовой [10], Г.Я. Остаева, С.М. Концевой, Г.Р. Концевой [11], С.В. Козменковой [12, 13], Е.Н. Шатиной [13], А.В. Петуха [14], М.Ф. Сафоновой [15], А.В. Сметанко [16], Л.И. Хоружия, Е.В. Бобковой [17], Н.В. Мамушкиной, С.Н. Козлова [18].

Аудиторские процедуры, как показатель качества выполнения, также рассмотрены и в зарубежных источниках, например, трудах таких авторов как Iman Sarwoko, Sukrisno Agoes [19], D.J. Meisinger [20].

Система бухгалтерского учета включает совокупность взаимосвязанных операций, производимых работником бухгалтерии по схеме «от частного к общему», то есть от заполнения форм первичных учетных документов до строки бухгалтерской отчетности.

Действия аудитора отличны от действий бухгалтера и выполняются по схеме «от общего к частному», то есть от проверки строки бухгалтерской отчетности до формы первичных документов (рис. 2). Такой подход позволяет разобраться в группах однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода и раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

В ходе проверки организации и ведения бухгалтерского учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в системе аудируемого лица аудитором выполняются следующие процедуры:

- проверка достоверности данных бухгалтерской отчетности;
- установление соответствия порядка ведения бухгалтерского учета затрат на производство продукции молочного скотоводства аудируемого лица установленным требованиям российского законодательства;
- анализ целесообразности и эффективности произведенных затрат и их влияние на непрерывность деятельности организации.

При этом требуется выполнение следующих процедур:

- проверка однотипных хозяйственных операций;
- проверка остатков по счетам бухгалтерского учета;
- проверка представления и раскрытия информации.

Как правило, такие процедуры носят комплексный характер, то есть включают несколько, объединенных одной целью. Например, процедура «Проверка групп однотипных хозяйственных операций» осуществляется путем подтверждения предпосылок подготовки в отношении групп однотипных хозяйственных операций по следующим категориям: возникновение, классификация, отнесение к соответствующему периоду, полнота, точность, продуктивность, результативность, экономичность, эффективность бизнес-процесса. Процедура предполагает получение аудиторских доказательств того, что затраты были осуществлены, отражены в соответствующих формах первичных учетных документов, факты хозяйственной жизни произведены в том отчетном периоде, в котором имели место и соответствуют деятельности аудируемого лица, расчеты произведены с арифметической точностью, произведенные затраты обеспечивают бесперебойность и эффективность бизнес-процесса.

Другая процедура «Проверка остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода» характеризуется выполнением действий, которые подтверждают следующие предпосылки: оценку и распределение, права и обязательства, существование, полноту, экономичность и эффективность. Процедура позволяет получить доказательства того, что затраты существуют, и они соответствуют производственному направлению экономического субъекта, существование затрат юридически и экономически обосновано, они соответствуют требованиям существующего законодательства, отвечают целям эффективности и экономичности.

Третья процедура «Проверка представления и раскрытия информации» реализуется подтверждением предпосылок: возникновение, классификация и понятность, права и обязательства, полнота, точность и оценка, продуктивность, результативность, экономичность, целесообразность, непрерывность деятельности, эффективность бизнес-процесса. Выполнение процедуры позволяет установить отнесение затрат к соответствующему отчетному периоду и юридической принадлежности экономическому субъекту, правильность оценки и точность отнесения затрат к статьям отчетности, проверить целесообразность и эффективность включения затрат в структуру бизнес-процесса.

Особого внимания требует изучение порядка исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства, что обусловлено условиями производства, методическими особенностями бухгалтерского учета. Множество нюансов бухгалтерского учета затрат на производство делает необходимым исследование таких вопросов как:

- оценка материально-производственных запасов и их списание на производство. В зависимости от способа, применяемого в организации, различают: оценку по себестоимости каждой единицы, то есть каждая единица запаса оценивается при его поступлении индивидуально и также списывается при его расходе; по средней себестоимости – как частное от деления общей себестоимости запаса на их общее количество или по методу ФИФО, при данном способе приход и расход запасов учитывается по первой партии поступления [21, 22];
- расчет плановой себестоимости готовой продукции и ее доведение до фактической в конце отчетного периода: исчисление себестоимости дает возможность проводить анализ продукции по категориям затрат, определять направления дальнейших управленческих действий и решений, контролировать бизнес-процесс производства;
- распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов: в основе данного подхода – распределение накладных расходов, накопленных за отчетный период. Осуществляют по объектам затрат молочного скотоводства пропорционально общей сумме затрат за исключением стоимости израсходованных кормов.

Рассмотрим порядок расчета себестоимости готовой продукции и процедуры аудитора на примере сельскохозяйственной организации «А» Нижегородской области. Себестоимость молока формируется за счет включения в нее таких показателей как затраты на корма, оплата труда работников, обслуживающих молочное стадо, содержание и ремонт основных средств, принимающих участие в производстве молока, амортизационные отчисления по объектам основных средств молочного производства и другие. Корма, как правило, занимают наибольший удельный вес в структуре себестоимости молочной продукции. Для оценки структуры затрат на корма проводятся аудиторские процедуры (табл. 1).

В состав кормов в зависимости от рациона кормления могут включаться следующие компоненты: молочные отходы, пудра сахарная, комбикорма, сорбенты, сода пищевая, премиксы, глюкоза пищевая, жмых подсолнечный, шрот подсолнечный, соль, витамины, кормовые добавки. Сельскохозяйственные производители составляют кормовой рацион из кормов собственного производства и покупных.

В бухгалтерском учете затраты на корма объединяются в отдельную статью «Материальные затраты», далее в отчетности они отражаются с подразделением на корма покупные и собственного производства.

В зависимости от технологических и агроклиматических условий удельный вес кормов в общей сумме затрат на производство продукции молочного производства может изменяться.

Основанием для формирования статьи затрат служат данные ведомости учета расхода кормов (далее по тексту – ф. № СП-20) и информация отчета о движении материальных ценностей. Количество израсходованных кормов по группам животных отражается в ведомости учета расхода кормов в натуральном выражении. Ведомость заполняется главным зоотехником и в конце месяца передается в бухгалтерию. Бухгалтером организации «А» производится расчет стоимости израсходованного корма, как правило, по средней цене (табл. 2). Далее формируется отчет о движении материальных ценностей и данные переносятся в Главную книгу.

Выполнение аудиторской процедуры по установлению стоимости кормов собственного производства, использованных на внутренние нужды (на корм животным), сопровождается следующими расчетами (табл. 3).

Источником информации для процедуры служат данные специализированных форм бухгалтерской отчетности: № 9-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства» (далее – ф. № 9-АПК), № 13-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства» (далее – ф. № 13-АПК) и № 16-АПК «Баланс продукции» (далее – ф. № 16-АПК). В ф. № 16-АПК указывается информация о количестве израсходованных кормов по их видам на корм животным, в ф. № 9-АПК представлены сведения о стоимости единицы произведенной продукции растениеводства, используемой в качестве кормов собственного производства в животноводстве, в ф. № 13-АПК отражается информация о себестоимости единицы продукции (молока), используемого в качестве молочного продукта на выпойку телятам.

Расчет стоимости кормов исчисляется путем умножения количества кормов собственного производства, использованных на внутренние нужды (на корм животным), на стоимость единицы произведенного вида продукции отчетного или прошлого года. Последнее зависит от остатков готовой продукции на начало отчетного периода (табл. 4).

Полученный расчет показывает, что стоимость кормов, исчисленная аудитором, отлична от стоимости кормов, представленной в ф. № 13-АПК. Последнее объясняется тем, что корма, произведенные в прошлом году, оцениваются по себестоимости прошлого года, а произведенные в данном

году – по себестоимости отчетного года, в связи с чем образуются ценовые разницы в бухгалтерском учете при оценке кормов на конец года. Отклонения в цене можно определить, анализируя данные аналитического учета к счету 10 «Материалы» и оборотно-сальдовой ведомости экономического субъекта.

При исчислении себестоимости продукции молока в конце года плановую себестоимость доводят до фактической. Плановая калькуляция устанавливается в начале года в бизнес-плане развития организации, фактическая себестоимости отражается в разделе 13-1 «Производство и себестоимость продукции животноводства» «Отчета о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства». Плановую себестоимость в конце года необходимо доводить до фактической. После исчисления фактической себестоимости определяют калькуляционную разницу, которую принято списывать методом «красное сторно» в случае превышения плановой себестоимости над фактической и способом дополнительной разницы, если фактическая себестоимость ниже плановой [23]. На практике данный расчет выглядит следующим образом (табл. 5).

После составления расчета фактической себестоимости продукции молока определяется разница между фактической и плановой себестоимостью продукции. Разницу в учете принято списывать с кредита счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» в дебет соответствующих счетов (табл. 6).

В результате исследования и при разработке и выполнении процедур аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства необходимо учитывать:

- особенности технологии и организации производства продукции молока;
- состав и структуру бухгалтерского учета и формирования отчетности по затратам на производство продукции молочного скотоводства, последовательность формирования информации о затратах в системе учета и отчетности экономического субъекта;
- понятие, состав затрат на производство продукции, методы формирования себестоимости готовой продукции и места возможных искажений и ошибок;
- возможность применения различных аудиторских процедур в зависимости от задач, этапов и объектов проверки.

Таким образом, можно сделать вывод, что аудиторские процедуры, выполняемые в ходе аудита затрат на производство продукции животноводства, способствуют выявлению искажений в области бухгалтерского учета и отчетности, а также являются источником получения аудиторских доказательств для формирования мнения аудитора.

Таблица 1

Предварительный анализ структуры материальных затрат на производство продукции животноводства (молочного направления) в общей сумме затрат организации

Table 1

A preliminary analysis of the structure of material costs for production of livestock products (dairy farming) in the total costs of the organization

Показатель / затраты	Затраты организации на производство основных видов продукции, тыс. руб.	Общая сумма затрат на производство продукции животноводства, тыс. руб.	В том числе материальные затраты, тыс. руб.		Себестоимость единицы продукции, руб.
			Корма собственного производства	Корма покупные	
Организация					
№ 1	123 244	42 583	22 255	579	1 809,76
№ 2	122 185	62 851	33 023	2 971	1 835,1
№ 3	132 537	75 810	32 309	4 820	2 136,12
№ 4	215 644	113 017	45 968	3 766	1 603,56
№ 5	347 952	192 017	71 637	10 836	2 114,42

(Продолжение)

Показатель / затраты	Затраты организации на производство основных видов продукции, тыс. руб.	Общая сумма затрат на производство продукции животноводства, тыс. руб.	В том числе материальные затраты, тыс. руб.		Себестоимость единицы продукции, руб.
			Корма собственного производства	Корма покупные	
Организация					
	Удельный вес затрат на производство продукции животноводства в общей сумме затрат организации, %		Удельный вес кормов в сумме затрат на производство продукции животноводства, %		–
			Корма собственного производства	Корма покупные	
№ 1	–	–	52,26	1,36	–
№ 2	100	51,44	52,54	4,73	–
№ 3	100	57,2	42,62	6,36	–
№ 4	100	52,41	40,67	3,33	–
№ 5	100	55,18	37,31	5,64	–

Источник: составлено автором по данным бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций Нижегородской области по ф. № 8-АПК «Отчет о затратах на основное производство», № 13-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства» за 2019 г.

Source: Authoring, based on the accounting statements of agricultural organizations of the Nizhny Novgorod Oblast, Form № 8-АПК, *Report on Core Production Costs*, Form № 13-АПК, *Report on Production, Costs, Cost and Sales of Livestock Products*, for 2019

Таблица 2**Анализ расхода кормов по группам животных по данным отчета о движении материальных ценностей****Table 2****An analysis of feed consumption by animal group according to the valuables movement report**

Группы животных	Си́лос		Со́ль		Сенаж	
	Количество, кг	Стоимость, руб.	Количество, кг	Стоимость, руб.	Количество, кг	Стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7
1. Основное стадо молочного направления продуктивности (коровы)	67 137,75	134 275,5	211,6	1 015,68	62 651	156 627,5
Итого на молоко за месяц	67 137,75	134 275,5	211,6	1 015,68	62 651	156 627,5
2. Животные на выращивании и откорме	–	–	–	–	–	–
Нетели	9 054,73	18 109,5	28,29	135,79	8 449,69	21 124,23
Телки 2018 г.	9 496,55	18 993,1	29,67	142,42	8861,87	22 154,67
Телки 2019 г.	11 263,35	22 526,7	35,19	168,91	10 510,59	26 276,47
Бычки 2018 г.	14 796,95	29 593,9	46,23	221,91	13 808,03	34 520,07
Бычки 2019 г.	16 122,05	32 244,1	50,37	241,78	15 044,57	37 611,43
Коровы откорма	13 030,15	26 060,3	40,71	195,41	12 159,31	30 398,27
Итого на группу животных на выращивании и откорме за месяц	73 763,78	147 527,6	230,46	1 106,22	68 834,06	172 085,14
За месяц (1 группа)	67 137,75	134 275,5	211,6	1 015,68	62 651	156 627,5
За месяц (2 группа)	73 763,78	147 527,6	614,56	2 949,91	183 007,56	457 518,88
За 12 месяцев (коровы 1 группа)	805 653	1 611 306	2 539,2	12 188,16	751 812	1 879 530
За 12 месяцев (2 группа)	885 165,36	1 770 331,2	7 374,72	35 398,92	2 196 090,72	5 490 226,56
Средняя цена, руб.	–	2,0	–	4,8	–	2,5

(Продолжение)

Группы животных	Сено		Молочные отходы		Итого, сумма
	Количество, кг	Стоимость, руб.	Количество, кг	Стоимость, руб.	
1	8	9	10	11	12
1. Основное стадо молочного направления продуктивности (коровы)	4 604	7 827,51	262	1 572	301 318,19
Итого на молоко за месяц	4 604	7 827,51	262	1 572	301 318,19
2. Животные на выращивании и откорме	–	–	–	–	–
Нетели	620,74	1 055,26	35,26	211,56	40 636,34
Телки 2018 г.	651,02	1 106,73	36,98	221,88	42 618,81
Телки 2019 г.	772,14	1 312,64	43,86	263,16	50 547,88
Бычки 2018 г.	1014,38	1 724,45	57,62	345,72	66 406,05
Бычки 2019 г.	1105,22	1 878,87	62,78	376,68	72 352,86
Коровы откорма	893,26	1 518,54	50,74	304,44	58 476,96
Итого на группу животных на выращивании и откорме за месяц	5 056,76	8 596,49	287,24	1 723,44	331 038,09
За месяц (1 группа)	4 604	7 827,51	262	1 572	301 318,19

За месяц (2 группа)	13 445,76	22 858,5	764,24	4 585,44	880 140,83
За 12 месяцев (коровы 1 группа)	55 248	93 930,12	3144	18 864	3 615 818,28
За 12 месяцев (2 группа)	161 349,12	274 302	9 170,88	55 025,28	10 561 689,96
Средняя цена, руб.	–	1,7	–	6	–

Источник: составлено автором по данным по данным бухгалтерского учета сельскохозяйственной организации «А» Нижегородской области за 2019 г.

Source: Authoring, based on the accounting data of agricultural organization “A” of the Nizhny Novgorod Oblast for 2019

Таблица 3

Расчет стоимости кормов собственного производства, использованных на корм животным (молочного направления)

Table 3

Calculating the cost of own-produced feed used for animal feed (dairy farming)

Корма	По данным формы № 16-АПК Код строки	Расход кормов на внутреннее потребление, ц		
		Итого за год	В том числе	
			с января по сентябрь, в ценах прошлого года	с сентября по декабрь в ценах текущего года
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Фуражное зерно	163 110	2 203	1 233	970
Молочное сырье	162 120	1 499	885	614
Силос	161 640	22 100	13 770	8 330
Сенаж	161 630	22 900	14 400	8 500
Сено	161 620	7 860	6 560	1 300
Итого...	–	56 562	36 848	19 714

(Продолжение)

Корма	По данным форм № 9-АПК и 13-АПК Код строки	Общая сумма затрат, руб.			
		Корма, производства:			
		прошлого года	текущего года	прошлого года	текущего года
<i>1</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>
Фуражное зерно	92 100,2	593,91	595,82	732 291	577 945,4
Молочное сырье	131 110,1	1 806,97	1 809,76	1 599 168,4	1 111 192,6
Силос	92 690,1	96	93,00	1 321 920	774 690
Сенаж	92 680,1	143	147	2 059 200	1 249 500
Сено	92 621,1	153,07	168	1 004 139,2	218 400
Итого...	–	–	–	6 716 718,7	3 931 728

Источник: составлено автором по данным бухгалтерской отчетности сельскохозяйственной организации «А» Нижегородской области по ф. № 9-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства», № 13-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства» за 2019 г.

Source: Authoring, based on the accounting statements of agricultural organization “A” of the Nizhny Novgorod Oblast, Form № 9-АПК, *Report on Production, Costs, Cost and Sales of Crop Production*, Form № 13-АПК, *Report on Production, Costs, Cost and Sales of Livestock Products*, for 2019

Таблица 4

Расчет стоимости кормов собственного производства по данным аудируемого лица и аудитора

Table 4

Calculating the cost of own-produced feed based on the audited entity and auditor's data

Корма собственного производства	Общая сумма затрат, тыс. руб.			
	По данным ф. № 13-АПК	Полученная расчетным путем		Отклонение +/-
		По стоимости прошлого года	По стоимости отчетного года	
1	2	3	4	5 = (3 + 4) – 2
Фуражное зерно	–	732	578	–
Молочное сырье	–	1 599	1 111	–
Силос	–	1 322	775	–
Сенаж	–	2 059	1 249	–
Сено	–	1 004	218	–
Итого...	10 551	6 716	3 931	+ 96

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 5

Калькулирование себестоимости молока аудируемого лица

Table 5

Calculating the cost of milk of the audited entity

Вид продукции	Ед. измерения	Выход продукции, ц	% распределения
1	2	3	4
Молоко	ц	17 199	90
Приплод	гол	377	10
Итого	–	–	100
затрат			

(Продолжение)

Вид продукции	Себестоимость		Фактическая		Калькуляционная разница	
	Плановая	На 1 ед.	Всего,	На 1 ед.	Всего,	На 1 ед.
	Всего, тыс. руб.	продукции, руб.	тыс. руб.	продукции, руб.	тыс. руб.	продукции, руб.
1	5	6	7	8	9 = 7 – 5	10 = 8 – 6
Молоко	27 936	1 624,28	31 126	1 809,76	3 190	185,48
Приплод	3 104	8 233,42	3 458	9 172,41	354	938,99
Итого	31 040	–	34 584	–	3544	–
затрат						

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 6**Списание калькуляционных разниц по молоку по данным аудитора****Table 6****Write-off of calculation differences for milk according to the auditor's data**

Показатель	Единица измерения	Количество	Калькуляционная разница, тыс. руб.	Корреспонденция счетов, составленная аудитором	
				Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
По молоку:	–	–	–	–	–
– на продажу	ц	15 802	2 930,9	90.2	20.2.1 *
– на выпойку телятам	ц	1 397	259,1	20.2.2	20.2.1 *
По приплоду на доращивание	гол.	377	354	11.1	20.2.1

Примечание. * 20.2-1 – затраты по молочному стаду; 20.2-2 – затраты по молодняку животных.

Источник: авторская разработка

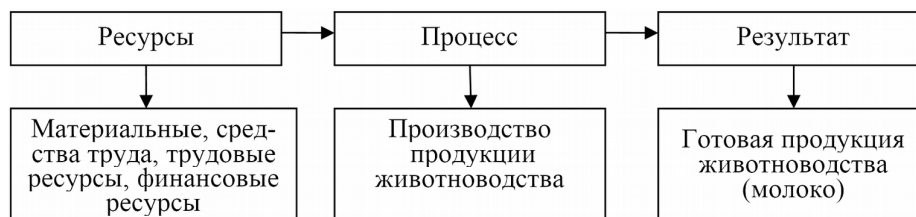
Source: Authoring

Рисунок 1

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

Figure 1

Composition and interrelation of the elements of production and economic processes of dairy breeding production



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 2

Схема процедур проверки затрат на производство продукции животноводства в бухгалтерском учете (при журнально-ордерной системе учета)

Figure 2

A chart of procedures for auditing the costs of production of livestock products in accounting (under the general-ledger accounting system)



Пояснения: субсчета к счету 23:

1 – Ремонтная мастерская, 3– Автопарк, 4 – Тракторный парк, 5–

Электроснабжение, 6 – Водоснабжение

25-2 «Общепроизводственные расходы животноводства»

26 «Общехозяйственные расходы»

Примечание. —> – последовательность выполнения действий аудитора;

- -> – взаимосвязь регистров и счетов учета затрат на производство.

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Алборов Р.А., Концевая С.М., Ливенская Г.Н. Совершенствование управленческого учета затрат в молокоперерабатывающих организациях // Бухучет в сельском хозяйстве. 2012. № 10. С. 70–74. URL: <https://yandex.ru/turbo/wiseeconomist.ru/s/poleznoe/75471-sovershenstvovanie-upravlencheskogo-ucheta-zatrat-molokopererabatyvayushhix-organizatsiyah>
2. Васильев В.П., Тахумова О.В., Белик Д.А., Скибина В.В. Анализ эффективности использования материальных ресурсов сельскохозяйственных организаций // Экономика и предпринимательство. 2018. № 3. С. 1058–1061.
3. Васильев В.П., Сидорчукова Е.В., Коврякова Е.А. Учетно-аналитическое обеспечение оценки затрат на производство продукции в организациях аграрного сектора // Экономика и предпринимательство. 2017. № 8-4. С. 849–853.
4. Говдя В.В., Дегальцева Ж.В. Управление затратами и калькулирование продукции в молочном скотоводстве // Вестник АПК Ставрополя. 2014. № 2. С. 216–221.
5. Голикова О.Е. Управленческая отчетность по затратам на производство продукции // Бухучет в сельском хозяйстве. 2011. № 6. С. 28–34.
6. Козменкова С.В., Гусева Н.Л., Михалицина Е.М. Особенности бухгалтерского учета затрат на производство при различных вариантах учета выхода продукции молочного скотоводства // Все для бухгалтера. 2016. № 3. С. 2–10. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-buhgalterskogo-ucheta-zatrat-na-proizvodstvo-pri-razlichnyh-variantah-ucheta-vyhoda-produktsii-molochного-skotovodstva>
7. Котлячков О.В., Котлячкова Н.В. Адаптация международных систем учета затрат в коммерческих организациях для целей управления // Международный бухгалтерский учет. 2011. Т. 14. Вып. 41. С. 31–41. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/adaptatsiya-mezhdunarodnyh-sistem-ucheta-zatrat-v-kommercheskih-organizatsiyah-dlya-tseley-upravleniya>
8. Остаев Г.Я., Алборов А.А., Концевой Г.Р. Учет биологических затрат на производство сельскохозяйственной продукции // Международный бухгалтерский учет. 2012. Т. 15. Вып. 29. С. 29–32.

URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-biologicheskikh-zatrat-na-proizvodstvo-selskohozyaystvennoy-produktsii>

9. *Барина О.И., Юренина Т.Г.* Проблемы в управлении затратами на производство молока // *Молочнохозяйственный вестник*. 2014. № 3. С. 69–76.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problems-of-the-cost-control-in-milk-production>
10. *Клычова Г.С., Козменков И.А.* Особенности проверки прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность сельскохозяйственного предприятия // *Вестник Казанского ГАУ*. 2015. Т. 10. № 2. С. 18–22.
URL: http://www.vestnik-kazgau.com/images/archive/2015/2/04_klytchova_kozmenkov.pdf
11. *Остаев Г.Я., Концевая С.М., Концевой Г.Р.* Методические подходы к проведению внутреннего контроля над затратами в мясном скотоводстве // *Международный бухгалтерский учет*. 2016. Т. 19. Вып. 9. С. 30–49.
URL: <https://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/detail.php?ID=68758>
12. *Козменкова С.В.* Конкретизация планирования проверки с учетом особенностей объектов аудита // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. Т. 15. Вып. 45. С. 42–48.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/konkretizatsiya-planirovaniya-proverki-s-uchetom-osobennostey-obektov-audita>
13. *Козменкова С.В., Шатина Е.Н., Тельгаева О.О.* Финансовые результаты деятельности: особенности аудиторской проверки // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2017. № 16. С. 13–25.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/finansovye-rezultaty-deyatelnosti-osobennosti-auditorskoy-proverki>
14. *Петух А.В.* Существенность в аудите: подход, основанный на приоритетах и ограничениях // *Вестник Воронежского государственного аграрного университета*. 2019. Т. 12. № 2. С. 182–195.
URL: <http://vestnik.vsau.ru/wp-content/uploads/2019/07/182-195.pdf>
15. *Сафонова М.Ф.* Особенности методики бухгалтерской экспертизы затрат на производство в сельскохозяйственных организациях // *Бухучет в сельском хозяйстве*. 2011. № 7. С. 17–22.
URL: <https://yandex.ru/turbo/wiseeconomist.ru/s/poleznoe/69638->

osobnosti-metodiki-buxgalterskoj-ekspertizy-zatrat-proizvodstvo-selskoxozyajstvennyx

16. Кулякина Е.Л., Сметанко А.В. Разработка и внедрение рабочей документации аудитора в деятельность аудиторских фирм, как один из способов эффективности аудита затрат на производство // Научный альманах. 2016. № 5-1. С. 137–142.
URL: <https://ukonf.com/doc/na.2016.05.01.pdf>
17. Хоружий Л.И., Бобкова Е.В. Аудит затрат на производство в сельском хозяйстве // Аудиторские ведомости. 2006. № 9. С. 30–39.
URL: <http://buhi.ru/text/29210-1.html>
18. Мамушкина Н.В., Козлов С.Н. Особенности проведения анализа и аудита с учетом особенностей деятельности субъекта и среды, в которой она осуществляется // Азимут научных исследований: экономика и управления. 2018. Т. 7. № 2. С. 219–222.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-provedeniya-analiza-i-audita-s-uchetom-osobennostey-deyatelnosti-subekta-i-sredy-v-kotoroy-on-osuschestvlyaetsya>
19. Sarwoko I., Sukrisno A. An Empirical Analysis of Auditor's Industry Specialization, Auditor's Independence and Audit Procedures on Audit Quality: Evidence from Indonesia. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 2014, vol. 164, pp. 271–281.
URL: <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.077>
20. Meisinger D.J. Symposia Paper: On-farm Certification Programs: Auditing Procedures. *The Professional Animal Scientist*, 2002, vol. 18, iss. 1, pp. 1–3.
21. Дусаева Е.М., Карагодин Д.А. К вопросам оценки и методов списания запасов на затраты производства по российским и международным стандартам // Международный бухгалтерский учет. 2014. Т. 17. Вып. 15. С. 13–21. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosam-otsenki-i-metodov-spisaniya-zapasov-na-zatraty-proizvodstva-po-rossiyskim-i-mezhdunarodnym-standartam>
22. Бычкова С.М., Алдарова Т.М. Аудит запасов в соответствии с федеральными стандартами аудита и МСА // Аудиторские ведомости. 2010. № 10. С. 3–10.
URL: <https://yandex.ru/turbo/wiseeconomist.ru/s/poleznoe/59863-audit-zapasov-sootvetstvii-federalnymi-standartami-audita>

23. Криничная Е.П. Методика управленческого учета биологических активов и получаемой от них продукции // *Аудит и финансовый анализ*. 2011.

№ 2. С. 65–71.

URL: https://www.auditfin.com/fin/2011/2/2011_II_02_07.pdf

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Audit Activity

PROCEDURES FOR AUDITING THE COST OF DAIRY PRODUCTION

Margarita F. SAFONOVA ^{a,*},
Natal'ya V. MAMUSHKINA ^b

^a Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin (Kuban SAU),
Krasnodar, Russian Federation
safsf@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-5825-4316>

^b Nizhny Novgorod State University of Engineering and Economics (NGIEU),
Knyaginino, Nizhny Novgorod Oblast, Russian Federation
Nataliamam1180@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-3330-5156>

* Corresponding author

Article history:

Article No. 672/2020
Received 25 Nov 2020
Received in revised
form 30 Nov 2020
Accepted 3 Dec 2020
Available online
15 December 2020

JEL classification:

M41, M42

Abstract

Subject. This article discusses the issues related to the audit procedures required for auditing, taking into account the specifics of production technology and production costs.

Objectives. The article aims to unify the audit procedures for cost accounting and cost calculation, taking into account the specifics of the production process, which directly affect the verification methodology and technology of the audit job. The article also aims to formulate specific audit procedures for accounting for the cost of dairy production, taking into account the specifics of the process of obtaining finished products.

Methods. For the study, we used the methods of analysis and synthesis, induction and deduction, and information classification and consolidation techniques.

Results. The article presents audit procedures for the production of dairy cattle products, which are carried out taking into account the specifics of the production technology and business process, the specifics of the organization and accounting of costs and the formation of reporting of the audited economic entity.

Conclusions and Relevance. The application of audit procedures is due to the peculiarities of accounting and consists in the consistency of these procedures and the use of sources of information. Audit procedures carried out during the audit of the costs of dairy production contribute to the identification of accounting and reporting errors and auditor's opinion. The results of the study can be used in audit theory and in the practical activities of auditors and audit organizations.

Keywords: audit, costs, misstatements. They are a source of audit evidence to form the auditing procedures, accounting

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2020

Please cite this article as: Safonova M.F., Mamushkina N.V. Procedures for Auditing the Cost of Dairy Production. *International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 12, pp. 1316–1339.
<https://doi.org/10.24891/ia.23.12.1316>

References

1. Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Livenskaya G.N. [Improvement of management cost accounting in milk processing organizations]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve = Accounting in Agriculture*, 2012, no. 10, pp. 70–74. URL: <https://yandex.ru/turbo/wiseeconomist.ru/s/poleznoe/75471-sovershenstvovanie-upravlencheskogo-ucheta-zatrat-molokopererabatyvayushhix-organizatsiyax> (In Russ.)
2. Vasil'ev V.P., Takhumova O.V., Belik D.A., Skibina V.V. [Analysis of the efficiency of the use of material resources of agricultural organizations]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2018, no. 3, pp. 1058–1061. (In Russ.)
3. Vasil'ev V.P., Sidorchukova E.V., Kovryakova E.A. [Accounting and analytical provision of evaluation of expenses on production of products in organizations of the agrarian sector]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2017, no. 8-4, pp. 849–853. (In Russ.)
4. Govdya V.V., Degal'tseva Zh.V. [Cost management and product calculation in dairy farming]. *Vestnik APK Stavropol'ya = Agricultural Bulletin of Stavropol Region*, 2014, no. 2, pp. 216–221. (In Russ.)
5. Golikova O.E. [Management reporting on production costs]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve = Accounting in Agriculture*, 2011, no. 6, pp. 28–34. (In Russ.)
6. Kozmenkova S.V., Guseva N.L., Mikhailitsina E.M. [Particularities of accounting for production costs in different ways of accounting for the output of dairy cattle]. *Vse dlya bukhgaltera = All for Accountant*, 2016, no. 3, pp. 2–10. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-buhgalterskogo-ucheta-zatrat-na-proizvodstvo-pri-razlichnyh-variantah-ucheta-vyhoda-produktsii-molochnogo-skotovodstva> (In Russ.)
7. Kotlyachkov O.V., Kotlyachkova N.V. [Adaptation of international cost accounting systems in commercial organizations for management purposes]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2011, vol. 14, iss. 41, pp. 31–41. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/adaptatsiya-mezhdunarodnyh-sistem-ucheta-zatrat-v-kommercheskih-organizatsiyah-dlya-tseley-upravleniya> (In Russ.)

8. Ostaev G.Ya., Alborov A.A., Kontsevoi G.R. [Accounting for the biological cost of production of agricultural products]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2012, vol. 15, iss. 29, pp. 29–32.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-biologicheskikh-zatrat-na-proizvodstvo-selskohozyaystvennoy-produktsii> (In Russ.)
9. Barinova O.I., Yureneva T.G. [Problems of the cost control in milk production]. *Molochnokhozyaistvennyi vestnik*, 2014, no. 3, pp. 69–76.
(In Russ.) URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problems-of-the-cost-control-in-milk-production>
10. Klychova G.S., Kozmenkov I.A. [Features of other information check in documents, containing audited financial (accounting) reporting of agricultural enterprises]. *Vestnik Kazanskogo GAU = Vestnik of Kazan State Agrarian University*, 2015, vol. 10, no. 2, pp. 18–22. URL: http://www.vestnik-kazgau.com/images/archive/2015/2/04_klytchova_kozmenkov.pdf (In Russ.)
11. Ostaev G.Ya., Kontsevaya S.M., Kontsevoi G.R. [Methodological approaches to internal control over costs in beef husbandry]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2016, vol. 19, iss. 9, pp. 30–49. URL: <https://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/detail.php?ID=68758> (In Russ.)
12. Kozmenkova S.V. [Specification of audit planning taking into account the specifics of audit objects]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2012, vol. 15, iss. 45, pp. 42–48.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/konkretizatsiya-planirovaniya-proverki-s-uchetom-osobennostey-obektov-audita> (In Russ.)
13. Kozmenkova S.V., Shatina E.N., Tel'gaeva O.O. [Financial results of operations: audit particularities]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2017, no. 16, pp. 13–25.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/finansovye-rezultaty-deyatelnosti-osobennosti-auditorskoy-proverki> (In Russ.)
14. Petukh A.V. [Materiality in auditing: approach based on priorities and constraints]. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Voronezh State Agrarian University*, 2019, vol. 12, no. 2, pp. 182–195. URL: <http://vestnik.vsau.ru/wp-content/uploads/2019/07/182-195.pdf> (In Russ.)

15. Safonova M.F. [Features of the methodology of accounting expertise of production costs in agricultural organizations]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve = Accounting in Agriculture*, 2011, no. 7, pp. 17–22.
URL: <https://yandex.ru/turbo/wiseeconomist.ru/s/poleznoe/69638-osobennosti-metodiki-buxgalterskoj-ekspertizy-zatrat-proizvodstvo-selskoxozyajstvennyx> (In Russ.)
16. Kulyakina E.L., Smetanko A.V. [Development and implementation of working documentation for the auditor in audit activities as one of the ways of improvement efficiency of production expenses audit]. *Nauchnyi al'manakh*, 2016, no. 5-1, pp. 137–142. (In Russ.)
URL: <https://ukonf.com/doc/na.2016.05.01.pdf>
17. Khoruzhii L.I., Bobkova E.V. [Audit of agricultural production costs]. *Auditorskije vedomosti = Audit Journal*, 2006, no. 9, pp. 30–39.
URL: <http://buhi.ru/text/29210-1.html> (In Russ.)
18. Mamushkina N.V., Kozlov S.N. [Peculiarities of conducting analysis and audit with the account of the peculiarities of the activity of the subject and the environment in which it is implemented]. *Azimut nauchnykh issledovaniy: ekonomika i upravlenie = Azimuth of Scientific Research: Economics and Administration*, 2018, vol. 7, no. 2, pp. 219–222.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-provedeniya-analiza-i-audita-s-uchetom-osobennostey-deyatelnosti-subekta-i-sredy-v-kotoroy-on-osuschestvlyaetsya> (In Russ.)
19. Sarwoko I., Sukrisno A. An Empirical Analysis of Auditor's Industry Specialization, Auditor's Independence and Audit Procedures on Audit Quality: Evidence from Indonesia. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 2014, vol. 164, pp. 271–281.
URL: <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.077>
20. Meisinger D.J. Symposia Paper: On-farm Certification Programs: Auditing Procedures. *The Professional Animal Scientist*, 2002, vol. 18, iss. 1, pp. 1–3.
21. Dusaeva E.M., Karagodin D.A. [On evaluation and write-off methods as to inventories for production costs in accordance with the Russian and international standards]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2014, vol. 17, iss. 15, pp. 13–21.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosam-otsenki-i-metodov-spisaniya-zapasov-na-zatraty-proizvodstva-po-rossiyskim-i-mezhdunarodnym-standartam> (In Russ.)

22. Bychkova S.M., Aldarova T.M. [Inventory audit in accordance with the Federal Audit Standards and ISAS]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2010, no. 10, pp. 3–10.
URL: <https://yandex.ru/turbo/wiseeconomist.ru/s/poleznoe/59863-audit-zapasov-sootvetstvii-federalnymi-standartami-audita> (In Russ.)
23. Krinichnaya E.P. [Technique of the administrative account of biological actives and production received from them]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2011, no. 2, pp. 65–71.
URL: https://www.auditfin.com/fin/2011/2/2011_II_02_07.pdf (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.