

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

Институт экономики

Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»

Кафедра бухгалтерского учета и аудита

Допустить к защите
Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г.С.

«24» мая 2019г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Совершенствование бухгалтерского учета и аудита продажи
готовой продукции в сельскохозяйственных организациях на примере
акционерного общества «Кукморагрохимсервис» Кукморского района
Республики Татарстан**

Обучающийся:

Хамизуллина Гульшат Рустамовна

Руководитель:
к.н.д., доцент

Залалтдинов Марат Миннулович

Рецензент:
к.э.н., доцент

Сафиуллин Ильнур Наилевич

Казань – 2019

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»
ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки 38.03.01 Экономика

Кафедра: Бухгалтерский учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г.С.
«07» декабря 2017г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу
Хамизуллиной Гульшат Рустамовны

1. **Тема работы:** Совершенствование бухгалтерского учета и аудита продажи готовой продукции на примере акционерного общества «Кукморагрохимсервис» Кукморского района Республики Татарстан
2. **Срок сдачи выпускной квалификационной работы** «24».05. 2019г.
3. **Исходные данные к работе:** материалы исследования; аналитический и синтетический учет, годовые отчеты; первичные документы; аудиторские документы по учету продажи продукции АО «Кукморагрохимсервис»
4. **Перечень подлежащих разработке вопросов:** теоретические основы бухгалтерского учета и аудита продажи готовой продукции в сельскохозяйственных организациях; оценка бизнеса АО «Кукморагрохимсервис» Кукморского района Республики Татарстан; бухгалтерский учет и аудит продажи готовой продукции в АО «Кукморагрохимсервис» Кукморского района Республики Татарстан;
5. **Перечень графических материалов:** таблицы, рисунки
6. **Дата выдачи задания** «07» декабря 2017г.

Руководитель

М.М. Залалтдинов

Задание принял к исполнению

Г.Р. Хамизуллина

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.04.18	выполнено
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	15.04.18	выполнено
1.1 Экономическая сущность продажи продукции		выполнено
1.2 Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета и аудита продажи готовой продукции		выполнено
1.3 Необходимость и сущность аудиторской проверки процесса продажи продукции		выполнено
2 ОЦЕНКА БИЗНЕСА АО «КУКМОРАГРОХИМСЕРВИС»	15.10.18	выполнено
2.1 Экономическая характеристика деятельности предприятия		выполнено
2.2 Анализ финансовых результатов продажи готовой продукции и финансового состояния предприятия		выполнено
2.3 Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля		выполнено
3 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В АО «КУКМОРАГРОХИМСЕРВИС»	15.04.19	выполнено
3.1 Современное состояние учета продажи готовой продукции на предприятии		выполнено
3.2 Методика аудиторской проверки продажи готовой продукции		выполнено
3.3 Разработка рекомендаций по совершенствованию учета продажи готовой продукции в ходе аудиторской проверки		выполнено
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.05.19	выполнено
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.05.19	выполнено
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.05.19	выполнено

Обучающийся
Руководитель

Г.Р. Хамизуллина
М.М. Залалтдинов

Аннотация

к выпускной квалификационной работе бакалавра на тему
«Совершенствование бухгалтерского учета и аудита продажи готовой
продукции (на примере акционерного общества «Кукморагрохимсервис»
Кукморского района Республики Татарстан»

В работе рассмотрены теоретические основы бухгалтерского учета и аудита продажи готовой продукции в организации; дана оценка природно-экономическим условиям производства; определен достигнутый уровень экономического состояния организации; проанализированы основные показатели эффективности и рентабельности деятельности организации и факторы, повлиявшие на их динамику. Разработана методика внутреннего аудита продаж готовой продукции и рекомендации по совершенствованию системы учета продажи готовой продукции. В заключении представлены выводы по результатам работы.

Выводы и предложения вытекают из анализа состояния рассматриваемой проблемы, обоснованных направлений улучшения изучаемых вопросов, и в случае их реализации на практике могут принести положительный эффект.

Annotation

To the final qualification work of the bachelor on the theme "Improving accounting and auditing the sale of finished products (on the example of the joint stock company" Kukmoragrohimservice "Kukmorsky district of the Republic of Tatarstan"

The paper discusses the theoretical foundations of accounting and auditing the sale of finished products in the organization, an assessment of the natural and economic conditions of production; determined the achieved level of the economic condition of the organization; analyzed the main indicators of efficiency and profitability of the organization and the factors affecting their dynamics. A methodology has been developed for internal audit of sales of finished products and recommendations for improving the accounting system for sales of finished products. Conclusions and suggestions are derived from an analysis of the state of the problem under consideration, grounded directions for improving the issues being studied, and, if implemented, can have a positive effect.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ.....	8
1.1 Экономическая сущность продажи продукции	8
1.2 Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета и аудита продажи готовой продукции	13
1.3 Необходимость и сущность аудиторской проверки процесса продажи продукции.....	19
2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА АО «КУКМОРАГРОХИМСЕРВИС».....	25
2.1 Экономическая характеристика деятельности предприятия.....	25
2.2 Анализ финансового состояния предприятия.....	34
2.3 Оценка системы бухгалтерского учёта и внутреннего контроля.....	42
3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ АО «КУКМОРАГРОХИМСЕРВИС».....	49
3.1 Современное состояние учета продажи готовой продукции на предприятии.....	49
3.2 Методика аудиторской проверки продажи готовой продукции.....	57
3.3 Разработка рекомендаций по совершенствованию учета продажи готовой продукции в ходе аудиторской проверки.....	61
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	71
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	74
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	80

ВВЕДЕНИЕ

Реализация готовой продукции является важнейшим показателем деятельности хозяйствующего субъекта и этапом, которым завершается оборот средств, затраченных на изготовление продукции. Производство готовой продукции и ее продажа является основным видом деятельности многих производственных и сельскохозяйственных предприятий, обеспечивающих получение прибыли. Готовая продукция предприятия представляет собой изделия или полуфабрикаты, прошедшие все стадии обработки на данном предприятии, соответствующие действующим стандартам или техническим условиям, прошедшие отдел технического контроля и принятые на склад готовой продукции или заказчиком. Учет и аудит готовой продукции предприятия и ее продажи являются одним из важнейших участков бухгалтерского учета на предприятии. Несмотря на общие подходы к определению понятия готовой продукции, ее реализации и элементам продажи продукции, существуют отраслевые особенности определения данных понятий и их учета.

Все это обосновывает актуальность вопросов учета и аудита продажи готовой продукции на предприятии.

В экономической литературе вопросам учета и аудита продажи готовой продукции посвящены разделы учебно-методической литературы таких авторов как: Л.Ф. Алексеевой, Л.И. Куликовой, А.С. Алисенова, П.Г. Пономаренко, Г.С. Клычовой, статьи в периодических журналах: Л.Т. Яхиной, Р.Ф. Валиева, А.Р. Закировой и других авторов. Так, в учебных пособиях Алексеевой Л.Ф., Л.И. Куликовой, А.С. Алисенова посвященной бухгалтерскому финансовому учету рассматриваются отдельные вопросы учета готовой продукции. В учебном пособии по бухгалтерскому учету, анализу и аудиту П.Г. Пономаренко рассматриваются также вопросы аудита готовой продукции. В трудах Г.С. Клычовой и А.Р. Зариповой рассматривались вопросы аудита в целом, а также методика учета затрат в

калькулировании себестоимости продукции в сельском хозяйстве. Яхиной Л.Т. рассматривались отдельные вопросы организации и методики аудита в сельскохозяйственных организациях. Статья Валиева Р.Ф, посвящена особенностям проведения аудиторской проверки готовой продукции в сельском хозяйстве.

Тем не менее, для каждого отдельного хозяйствующего субъекта, в том числе для сельскохозяйственного предприятия, существуют свои открытые вопросы в области учета и аудита продажи готовой продукции.

Предметом исследования является бухгалтерский учет и контроль продажи готовой продукции. Объектом исследования является бухгалтерский учет и контроль продажи готовой продукции на сельскохозяйственном предприятии АО «Кукморагрохимсервис».

Целью работы является совершенствование бухгалтерского учета и аудита продажи готовой продукции в сельскохозяйственных организациях на примере акционерного общества «Кукморагрохимсервис» Кукморского района Республики Татарстан. Для достижения данной цели решены следующие задачи:

- освещены теоретические основы бухгалтерского учета и аудита продажи готовой продукции в сельскохозяйственных организациях;
- дана оценка бизнеса АО «Кукморагрохимсервис»
- разработана бухгалтерский учет и аудит продажи готовой продукции в АО «Кукморагрохимсервис»

Научной базой исследования явились труды отечественных и зарубежных ученых по теме исследования, нормативно-правовая литература, отечественные и международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности, бухгалтерская и управленческая отчетность АО «Кукморагрохимсервис».

При написании выпускной квалификационной работы использовались следующие методы исследования: логический метод, анализ, синтез, метод сравнения, теоретический метод.

Новизной работы является уточнение теоретической базы исследования, а также предложение практических рекомендаций по совершенствованию системы учета и аудита продажи готовой продукции на предприятии.

Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы. Во введении обосновывается актуальность работы, ее предмет, объект, цели, задачи и структура. Первая глава исследования посвящена теоретическим основам бухгалтерского учета и аудита продажи готовой продукции в сельскохозяйственных организациях. Вторая глава исследования посвящена анализу деятельности АО «Кукморагрохимсервис». В третьей главе на основе анализа состояния учета предприятия разрабатываются рекомендации по совершенствованию системы учета продажи готовой продукции. В заключении представлены выводы по результатам работы.

По теме выпускной квалификационной работы опубликованы 3 научные работы.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

1.1 Экономическая сущность продажи продукции

Основным видом деятельности многих производственных и сельскохозяйственных предприятий, обеспечивающих получение прибыли, является производство готовой продукции и ее продажа.

Готовая продукция предприятия в соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов относится к материально-производственным запасам, предназначенным для продажи, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов [19].

Под готовой продукцией понимают изделия или полуфабрикаты, прошедшие все стадии обработки на данном предприятии, соответствующие действующим стандартам или техническим условиям, прошедшие отдел технического контроля и принятые на склад готовой продукции или заказчиком [21].

Таким образом, готовую продукцию можно определить как конечный продукт производственного процесса предприятия, особенности учета которого состоят в том, что учетные процедуры охватывают как процессы производства, так и процессы продажи (реализации) продукции.

Экономическая сущность продажи продукции состоит в том, что реализация изготовленной продукции является важнейшим показателем деятельности производственной организации и этапом, которым завершается оборот средств, затраченных на изготовление продукции. В результате продажи готовой продукции предприятие-изготовитель получает оборотные средства, необходимые для возобновления нового цикла производственного

процесса [36, с. 14]. Также существуют другие аспекты, характеризующие понятие продажи готовой продукции, представленные в Приложении А.

Продажа продукции как экономическая категория играет жизненно важную роль в экономической системе в целом, представляя на рынок различные товары для удовлетворения потребностей покупателей, действуя в качестве каналов связи, решая проблемы спроса [35, с. 10].

Продажа готовой продукции предполагает [25]:

- отгрузку готовой продукции покупателю по фактической себестоимости с учетом расходов, связанных с продажей;
- поступление средств от покупателя за отгруженную в их адрес готовую продукцию по отпускным продажным ценам, включающим прибыль организации.

Выручка от продажи продукции должна покрыть затраты предприятия на производство продукции и обеспечить ему прибыль.

Признание выручки от продажи продукции в бухгалтерском учете связано с переходом права собственности на готовую продукцию от продавца к покупателю.

Статья 224 Гражданского Кодекса РФ определяет передачу продукции как вручение приобретателю, сдача перевозчику для отправки приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю [1].

Продукция считается врученной покупателю с момента ее фактического поступления во владение покупателя или указанного им лица. К передаче продукции также приравнивается передача на нее товаросопроводительных документов.

Моментом реализации может считаться как дата зачисления на расчетный счет продавца платежа от покупателя, так и дата отгрузки продукции и предъявления покупателем платежно-расчетных документов. При расчетах в порядке плановых платежей моментом реализации является дата отгрузки продукции потребителю. Конкретный вариант учета

реализации предприятие определяет самостоятельно, в соответствии со своей учетной политикой [27].

С реализацией продукции происходит переход права собственности на продукцию (товар, работы, услуги) от поставщика к покупателю, и с этой даты у предприятия возникают обязательства перед государством по уплате налогов и сборов [22].

Отражение в бухгалтерском учете выручки от продажи продукции подразумевает наличие документов, которые подтверждают переход права собственности на эту продукцию к покупателю: различные первичные учетные документы – накладные [32, с.95]. Первичные учетные документы принимаются к учету при соблюдении следующих условий:

- первичные документы составлены по форме, содержащейся в альбомах, унифицированных (типовых) форм первичной учетной документации;

- первичные документы утверждены организацией.

Во втором случае самостоятельно разработанная предприятием форма первичного документа в соответствии с требованиями статьи 9 Федерального закона №402-ФЗ должна содержать такие сведения как [5]:

- наименование документа;
- дата формирования документа;
- наименование организации-составителя документа;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- единица измерения;
- должность ответственного лица и его подпись с расшифровкой.

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, важнейшей задачей учета готовой продукции является формирование ее фактической себестоимости и правильное и своевременное документальное оформление операций, а также обеспечение достоверных данных по ее отпуску (реализации) [19].

Для целей бухгалтерского учета выручка от продажи готовой продукции определяется исходя из допущений о временной определенности фактов хозяйственной деятельности (по отгрузке или принципу начисления).

Учет реализации готовой продукции осуществляется с использованием активно-пассивного счета 90 «Продажи».

Счет продаж 90 «Продажи» закрывается на счет 99 «Прибыли и убытки» с целью определения финансового результата.

Выручка от реализации продукции в отчетном периоде относится в кредит счета.

По дебету счета отражаются косвенные налоги, налоги с оборота, такие как НДС, акцизы, а также затраты, связанные с производством и реализацией продукции.

Формирование учетных данных таким образом обеспечивает информацию о доходах в связи с продажей продукции, и информацию о затратах в связи с ее производством и продажей. Сопоставление кредитового и дебетового оборотов по счету 90 «Продажи» отражает финансовый результат от реализации продукции – прибыль, если кредитовый оборот счета 90 больше дебетового, и убыток, если дебетовый оборот счета 90 больше его кредитового оборота.

В общем случае выручка отражается в учете в размере суммы, исчисленной в денежном выражении, которая равна величине поступления денежных средств и (или) величине дебиторской задолженности [9].

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности, в части, непокрытой поступлением [9].

В бухгалтерском учете принимают выручку от продажи продукции при выполнении следующих условий [22]:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора;

- величина выручки может быть точно определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- право собственности на продукцию перешло от организации к покупателю;
- расходы, которые произведены в связи с получением дохода от продажи продукции, могут быть определены.

Резюмируя все вышесказанное, можно определить графически экономическую сущность продажи продукции следующим образом:

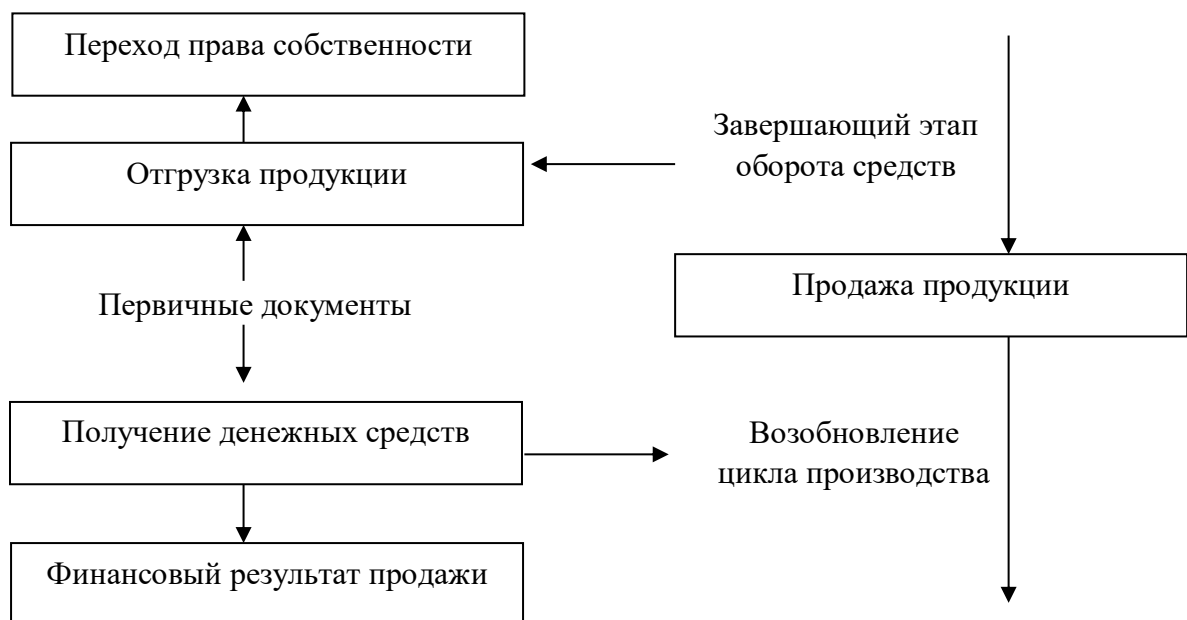


Рисунок 1 - Элементы экономической сущности продажи продукции

Несмотря на общие подходы к определению понятия готовой продукции, ее реализации и элементам продажи продукции, представленным на рисунке 1, существуют отраслевые особенности определения данных понятий, в частности, например, в сельском хозяйстве специфика отрасли проявляется на уровне субсчетов, что оказывает влияние на учет готовой продукции.

Учёт готовой продукции в сельском хозяйстве является сложным и

трудоёмким процессом. В каждом хозяйстве имеется большой перечень основной и побочной производимой продукции. Кроме того, готовая продукция на сельскохозяйственных предприятиях может расходоваться и внутри хозяйства, отмечается сезонность производства, особенностью также является и территориальная разобщенность и неоднородность производства [38, с.77].

Учёт сельскохозяйственной продукции осуществляется с использованием счета 43 «Готовая продукция». В случае, если готовая продукция на предприятии полностью направляется для использования в самом хозяйстве, то она может сразу быть оприходована на счёте 10 «Материалы».

К счёту 43 «Готовая продукция» сельскохозяйственных предприятий отрываются следующие аналитические субсчета:

- 1 — «Готовая продукция растениеводства»;
- 2 — «Готовая продукция животноводства»;
- 3 — «Готовая продукция промышленных и подсобных производств»;
- 4 — «Готовая продукция вспомогательных, обслуживающих и других производств»;
- 5 — «Готовая продукция, принятая у населения для продажи».

В бухгалтерском учёте данных предприятий выпуск и реализация готовой продукции могут также отражаться с применением счёта 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», который предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции за отчётный период [38, с.78].

1.2 Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета и аудита продажи готовой продукции

Нормативно-правовая база регулирования бухгалтерского учета и аудита продажи готовой продукции включает в себя нормативные документы различных уровней.

Рассмотрим основные нормативные документы, регулирующие порядок учета готовой продукции и ее реализации, обратимся к приложению Б.

В Российской Федерации систему нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности можно представить как четырехуровневую систему. К нормативным документам первого, высшего, законодательного, уровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета относят Гражданский и Налоговый кодексы РФ, федеральные законы и иные законодательные акты (указы Президента, постановления Правительства), регулирующие прямо или косвенно постановку бухгалтерского учета в организации.

Гражданский кодекс Российской Федерации регулирует права собственности, порядок заключение и условия договоров между продавцами и покупателями, возникновение обязательств, сроки их исполнения, а также санкции за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств. Глава 30 ГК РФ «Купля - продажа» устанавливает общий порядок заключения и условия основных договоров продажи продукции, вопросы срока годности и качества продукции, обязанности продавца и покупателя [2].

Налоговый кодекс Российской Федерации определяет порядок налогообложения продажи готовой продукции, определяя основные понятия и критерии налогообложения, сроки, порядок и особенности исчисления и уплаты налогов. Так, в статье 39 НК разъясняется, какие именно факты хозяйственной жизни признаются реализацией, а какие нет [3]. Статья 40 НК содержит принципы определения цены продукции. Глава 25 «Налог на прибыль организаций» содержит перечень доходов и расходов, связанных с продажей продукции. В ней отражается порядок признания доходов и расходов для налогообложения прибыли организаций, порядок ведения учета и специфика налогового учета доходов и расходов от продажи продукции [4].

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ регулирует бухгалтерский учет продаж как особый вид хозяйственных

операций, рассматривая их в качестве объекта бухгалтерского учета. В законе разъясняются правила отражения хозяйственных операций в первичных документах и регистрах бухгалтерского учета, особенности оценки имущества и обязательств, определяется порядок проведения инвентаризации [5].

Национальные учетные стандарты относятся ко второму уровню системы нормативного регулирования. Положения являются общими предписаниями по ведению бухгалтерского учета и его организации в различных компаниях, правила формирования, сдачи и публикации финансовой отчетности [34, с.176].

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ уделяют особое внимание более общим моментам, отраженным в Федеральном законе «О бухгалтерском учете», раскрывая их более детально. Например, данное Положение определяет специфику документирования хозяйственных операций и формирования регистров бухгалтерского учета, порядок формирования и сдачи бухгалтерской отчетности [5].

Положение по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов - ПБУ 5/01 определяет понятие готовой продукции, единицы бухгалтерского учета и регламентирует порядок оценки и отпуска материально-производственных запасов, а также раскрытие информации в бухгалтерской отчетности [12].

Готовая продукция при продаже может быть оценена [12]:

- 1) по себестоимости каждой единицы;
- 2) по средней себестоимости;
- 3) по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО).

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» - ПБУ 9/99 разграничивает доходы организации на доходы от обычных видов деятельности и прочие, которые участвуют в формировании конечных

финансовых результатов хозяйственной деятельности предприятия. Данное Положение определяет порядок признания доходов в бухгалтерском учете и отражения информации в бухгалтерской отчетности [9].

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» - ПБУ 01/2008 регламентирует порядок выбора организацией метода оценки готовой продукции и определения выручки от продажи, от которых зависит значение финансового результата от продажи готовой продукции [13].

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» - ПБУ 10/99 регламентирует общий порядок признания и определения расходов организации, устанавливает порядок раскрытия информации о расходах организации в бухгалтерской отчетности. В отношении учета реализации готовой продукции это Положение содержит перечень расходов, их поэлементную группировку, на основе которой и составляется себестоимость реализованной продукции и формируется конечный финансовый результат от продаж [10].

Наряду с нормативно-правовыми актами, регламентирующими отдельные вопросы учета продажи готовой продукции в целом по хозяйствующим субъектам РФ, следует также отметить отраслевые нормативные акты, учитывающие специфику предприятий сельского хозяйства и особенности бухгалтерского учета в них.

ПБУ дают базовые правила бухгалтерского учета, основные понятия, относящиеся к отдельным участкам учета, и возможные бухгалтерские приемы, но не раскрывают конкретного механизма применения их к определенному виду деятельности. Конкретизация многих вопросов представлена в нормативных документах третьего уровня, к которым относятся нормативные акты Правительства Российской Федерации, различного рода методические рекомендации, указания отдельных ведомств, учитывающие в том числе отраслевую специфику, а также иные акты правительственных органов, устанавливающие принципиальные нормы, которые необходимо использовать при разработке положений четвертого

уровня [34, с.177]. В частности к нормативным актам третьего уровня относятся методические рекомендации Министерства сельского хозяйства.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению указывает с использованием каких счетов возможно сформировать учет готовой продукции, ее продажи и расчетов с поставщиками на предприятии [15].

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях сельского хозяйства содержат порядок определения себестоимости готовой продукции, конкретизируют состав затрат и их классификацию, на основе чего определяется полная себестоимость продукции, работ, услуг [17].

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях содержат нормативную информацию по оценке готовой продукции и ее особенностям в сельскохозяйственных организациях, порядок оформления документов при продаже готовой продукции сельского хозяйства по ее видам, правила учета транспортных затрат при продаже продукции [16].

В сельском хозяйстве готовая продукция может быть оценена следующими способами: по фактической себестоимости или учетным ценам, то есть плановой (нормативной) себестоимости. Во втором случае оценка осуществляется с учетом сезонной специфики предприятий данной отрасли. В течение года учет готовой продукции ведется в плановой оценке, а в конце года эту оценку доводят до фактической себестоимости, списывая или дописывая калькуляционные разницы [29].

Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях рассматривает общие вопросы бухгалтерского учета в организациях сельского хозяйства, представляет индивидуальные формы первичных документов, формы документов для

внутренней отчетности, порядок проведения инвентаризации, методы оценки активов и обязательств и различные образцы форм отчетности [18].

Внутренние документы организации относятся к четвертому уровню системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и утверждаются в рамках принятой учетной политики.

Все вышеобозначенные нормативные акты учитываются при организации бухгалтерского учета на предприятии, а также при планировании и осуществлении аудиторской деятельности, особое внимание в которой в части продажи готовой продукции уделяется порядку оценки готовой продукции, ее отпуска, формированию себестоимости, налогообложению продажи и порядку отражения операций по продажам готовой продукции на счетах бухгалтерского учета.

Нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности в РФ включает несколько уровней [40]:

1. Основным правоустанавливающим документом является закон № 307-ФЗ, который установил понятие аудиторской деятельности, определил сферу аудита, сформулировал требования к индивидуальным аудиторам и аудиторским организациям, порядок регулирования аудиторской деятельности и другие вопросы.

2. Международные стандарты аудита, регламентирующие порядок взаимодействия аудитора с руководством проверяемой организации, составления аудиторского задания, подготовки отчетности.

3. Методические рекомендации, разъяснения по отдельным (частным) вопросам, одобренные Советом по аудиторской деятельности.

4. Правила, требования, разъяснения и другие нормативные акты, устанавливаемые СРО и частными компаниями, оказывающими услуги аудита, также учитываются аудиторами.

5. Технические моменты типа порядка ведения реестров (СРО или аудиторов) либо правил проведения экзаменов на квалификацию зачастую регулируются письмами Минфина России.

В отношении аудита реализации готовой продукции основными нормативными документами являются 307-ФЗ, а также различные международные стандарты аудита, регламентирующие отдельные вопросы аудита, такие как планирование аудита финансовой отчетности, существенности при проведении аудита, аудиторские доказательства и другие.

Таким образом, система нормативно-правового регулирования представляет собой целостную, взаимосвязанную, иерархично выстроенную совокупность нормативно правовых и иных актов, призванных упорядочить бухгалтерский учет и аудит продаж готовой продукции на предприятии. Все вышеперечисленные нормативные акты регламентируют отдельные вопросы учета с разной степенью конкретизации и учета специфики отраслевых особенностей предприятий.

1.3 Необходимость и сущность аудиторской проверки процесса продажи продукции

В связи с большим объемом выпускаемой продукции, широкой номенклатурой готовой продукции, спецификой ее оценки особую значимость приобретают вопросы правильности ведения бухгалтерского учета и достоверного отражения фактов хозяйственной деятельности в учете.

Необходимость аудиторской проверки процесса продажи продукции обосновывается тем, что учет продаж в части достоверного исчисления объемов реализации, величины отгрузки и оплаты продукции влияет на формирование выручки предприятия, исчисленных налогов и ключевого результирующего показателя деятельности – чистой прибыли.

Актуальность аудита учета готовой продукции состоит в том, что одним из важнейших участков хозяйственной деятельности предприятия является именно процесс выпуска и реализации готовой продукции. Процесс организации учета выпуска готовой продукции и ее реализации является

одним из элементов учета финансовых результатов деятельности предприятия, а объем продаж продукции является одним из важнейших показателей, на основе которого осуществляется планирование всех остальных показателей работы предприятия на будущий период [34, с.176].

Как было отмечено в предыдущем параграфе исследования, осуществление аудиторских проверок регулируется Международными стандартами аудита. Выделим основные стандарты, используемые при аудите процесса продажи готовой продукции. Обратимся к Приложению В.

Таким образом, как видно из приложения В, МСА регулируют как общие вопросы организации аудиторской проверки, так и частные вопросы ее осуществления, например, в части определения объема исходной информации и ее трактовки. Сущность аудиторской проверки выпуска и продажи готовой продукции заключается в объективной оценке полноты, своевременности и достоверности отражения в учете и отчетности показателей выручки от продажи, себестоимости проданной продукции, управленческих и коммерческих расходов и прибыли (убытка) от продажи.

В аудиторской проверке продаж и финансовых результатов можно выделить следующие этапы, представленные на рисунке 2. В ходе аудиторской проверки рассматриваются бухгалтерские документы, отчетность экономического субъекта и прочая внеучетная информация. Результаты проверки оформляются в форме рабочих документов аудита организации аналитического и синтетического учета выпуска и реализации готовой продукции.

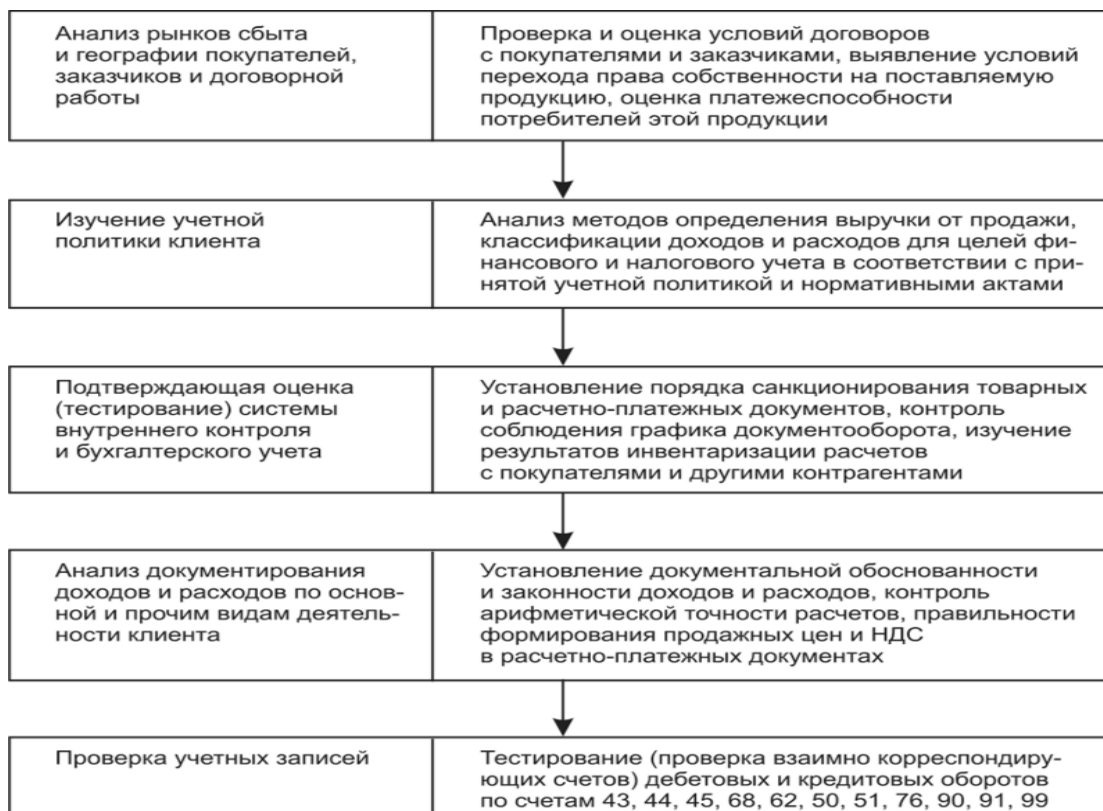


Рисунок 2 - Этапы аудита продаж и формирования финансовых результатов [23]

Порядок и техника аудиторской проверки отгрузки и продажи включает следующие основные процедуры [23]:

- сопоставление договоров по реализации готовой продукции и расчетно-платежных и товарных документов для того, чтобы подтвердить их полноту и реальность совершенных операций;
- проверка прайс-листов для определения правильности формирования цен, контроль внутренних распорядительных документов, проверка счетов-фактур, договоров;
- сопоставление дат в товарно-транспортных накладных для проверки своевременности учета реализованной продукции по ее отгрузке и оплате, контроль дат отражения данных операций в учете;
- проверка кредитового оборота счета 90/1 «Выручка» с дебета счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» для определения верной величины выручки.

В аудиторские процедуры проверки расходов по реализации продукции входят:

- проверка документального обоснования расходов по составу и объему по оправдательным документам и счету 44 «Расходы на продажу» в аналитическом разрезе;
- сверка счета 44 «Расходы на продажу» в аналитическом и синтетическом разрезе;
- контроль правильности списания расходов по реализации продукции на себестоимость продаж путем сопоставления оборота по дебету счета 90/2 «Себестоимость продаж» и кредиту счета 44 «Расходы на продажу».

Для подтверждения правильности формирования финансового результата от продажи аудитор контролирует учетные записи по всем субсчетам к счету 90 «Продажи». Так, суммы начисленных акцизов и НДС контролируются по кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом», а себестоимость отгруженной продукции тестируется по кредиту счетов: 45 «Товары отгруженные», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары».

Обобщая результаты аудиторской проверки в рабочих документах, аудитор группирует выявленные нарушения, определяет их влияние на показатели бухгалтерской финансовой отчетности. К наиболее типичным нарушениям и ошибкам можно отнести следующие:

- неправильное исчисление фактической себестоимости реализованной продукции;
- неправомерное разграничение доходов и расходов между смежными отчетными периодами;
- неправильное включение доходов и расходов в состав прочих доходов и расходов;
- некорректные бухгалтерские записи по формированию финансовых результатов.

В ходе аудита необходимо установить достоверность учета сумм анализов и обобщений в счетах, отражающих движение готовой продукции на основе первичных учетных документов.

Для этого суммы, указанные в основном бухгалтерском документе, сравниваются с суммами программ аналитики и сводного учета. В ходе аудита каждое из действий аудитора направлено на достижение основной цели аудита - составление объективного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности компании.. Это мнение является предметом аудиторского заключения [39].

Аудиторское заключение представляет собой документ с юридическим статусом для всех заинтересованных лиц и организаций. Аудиторское заключение включает все основные элементы, в соответствии со статьей 6 ФЗ «Об аудиторской деятельности»: сведения об аудируемом лице; сведения об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе; перечень аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности; сведения о работе, выполненной аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица (объем аудита); мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность такой отчетности; результаты проверки [6].

Аудиторское заключение содержит три части: вводную, аналитическую и итоговую [39].

Вводная часть включает сведения об аудируемом лице и аудиторской организации.

Аналитическая часть включает отчет аудиторской фирмы об общих результатах проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и финансовой отчетности предприятия субъекта, а также соблюдения предприятием законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Заключительной частью аудиторского заключения является мнение аудитора о достоверности финансовой отчетности компании.

Таким образом, только с помощью рациональной организации бухгалтерского учета и на основании результатов аудита предприятия, выявления сильных и слабых сторон в учетной политике предприятия можно выявить меры по улучшению качества и увеличению выпуска готовой продукции [39]. В то же время правильная, надежная и объективная оценка произведенного готового продукта определяет управление экономической деятельностью предприятия, поскольку она напрямую влияет на налогооблагаемую базу и ценообразование.

2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА АО «КУКМОРАГРОХИМСЕРВИС»

2.1 Экономическая характеристика деятельности предприятия

АО «Кукморагрохимсервис» среднее сельскохозяйственное предприятие молочно - скотоводческого направления, расположенное в северо-восточной части Кукморского муниципального района Республики Татарстан.

Пахотные земли хозяйства простираются на 2889 гектаров, на фермах хозяйства в среднем содержится 1140 голов крупного рогатого скота.

Основным видом деятельности АО «Кукморагрохимсервис» является смешанное сельское хозяйство.

Дополнительными видами деятельности являются следующие: выращивание зерновых (кроме риса), зернобобовых культур и семян масличных культур, выращивание столовых корнеплодных и клубнеплодных культур с высоким содержанием крахмала или инулина, цветоводство, выращивание многолетних культур, выращивание рассады, добыча камня, песка и глины, добыча декоративного и строительного камня, известняка, гипса, мела и сланцев, добыча и агломерация торфа, переработка и консервирование картофеля, производство молочной продукции, производство молока (кроме сырого) и молочной продукции, оптовая торговля зерном, оптовая торговля свежим картофелем, оптовая торговля мясом и мясом птицы, оптовая торговля удобрениями и агрохимическими продуктами, и другие дополнительные виды деятельности.

Основными пунктами сдачи и реализации сельскохозяйственной продукции являются:

- поселок Кукмор, где происходит реализация молока;
- поселок городского типа Арск, где предприятие реализует зерно и молоко.

Общая земельная площадь составляет 3648 гектаров, более 88% которых отведено под пашню.

Изучение использования земельных фондов начнем с определения косвенных показателей (Таблица 2).

Таблица 2 – Состав земельных фондов и структура сельскохозяйственных угодий в АО «Кукморагрохимсервис»

Период	ед. изм.	Всего земель	в т.ч. с/х угодий				Процент распаханности, %
			всего	пашня	сенокосы	пастбища	
2014 г.	площадь, га	3379	3268	2889	16	363	X
	%	X	100	88,4	0,49	11,11	88,4
2015 г.	площадь, га	3379	3268	2889	16	363	X
	%	X	100	88,4	0,49	11,11	88,4
2016 г.	площадь, га	3379	3268	2889	16	363	X
	%	X	100	88,4	0,49	11,11	88,4
2017 г.	площадь, га	3379	3268	2889	16	363	X
	%	X	100	88,4	0,49	11,11	88,4
2018 г.	площадь, га	3648	3418	3039	16	363	X
	%	X	100	88,9	0,47	10,6	88,9
В среднем по РТ в 2018 г.	площадь, га	6654	6442	5650	157	620	X
	%	X	100	87,7	2,4	9,6	87,7

Как видно из таблицы 2 одним из косвенных показателей использования земли является процент распаханности, который в АО «Кукморагрохимсервис» находится на уровне 88,4% за 2014-2017 год и 88,9% за 2018 г.. Чем выше процент распаханности, тем больше при прочих равных условиях сельскохозяйственная организация имеет возможность для производства продукции с каждого гектара сельхозугодий. На втором месте в структуре сельхозугодий находится площадь пастбища. И на третьем месте сенокосы.

Присутствие в структуре сельскохозяйственных угодий сенокосов и пастбищ, которые занимают соответственно 0,47% и 11,6% в структуре

земельных угодий за изучаемый период, позволяет предположить об обеспеченности части животноводства кормами собственного производства в стойловый период и за счет пастбищ обеспеченностью зимними кормами в пастбищный период.

Проводя сравнение данных хозяйства с данными в среднем по республике можно заметить, что площадь распаханности больше, чем в среднем по республике.

Для определения производственного направления сельхозпредприятия используется понятие специализация. Определим производственное направление и уровень специализации АО «Кукморагрохимсервис», для всесторонней характеристики которой применяется система показателей, наиболее важным среди которых является показатель структуры товарной продукции (таблица 3).

Таблица 3 – Структура товарной продукции АО «Кукморагрохимсервис»

Виды продукции	Годы										В среднем за 5 лет	
	2014		2015		2016		2017		2018			
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%
Зерно	15,60	2,9	45,22	6,6	58,20	7,4	17,09	2,7	18,44	2,8	30,91	4,6
Молоко	489,44	90,2	517,23	75,0	568,90	72,5	603,63	94,3	621,25	93,4	560,09	84,3
Мясо КРС	37,71	6,9	126,98	18,4	158,18	20,1	19,43	3,0	25,42	3,8	73,54	11,1
Итого по хозяйству	542,75	100	689,43	100	785,28	100	640,15	100	665,11	100	664,54	100

Из таблицы видно, что наибольший удельный вес в среднем за три года принадлежит молоку – 84,3 %, мясо КРС на втором месте – 11,1 %, зерно на третьем – 4,6%. Для характеристики уровня (степени) специализации хозяйства используем коэффициент специализации, предложенный профессором Поповичем И.В.:

$$K_c = 100 / \sum P (2i - 1), \quad (1)$$

где K_c – коэффициент специализации;

P – удельный вес каждой отрасли в структуре товарной продукции;

i – порядковый номер отрасли в ранжированном ряду по удельному весу в структуре товарной продукции, начиная с наивысшего.

$$K_c = 100 / (95,3 \times 1 + 4,7 \times 3) = 0,91$$

Значение коэффициента, превышающего 0,5, свидетельствует о том, что в АО «Кукморагрохимсервис» глубокий уровень молочно-скотоводческой специализации.

Для характеристики производства предприятия обратимся к анализу состояния средств производства и рабочей силы предприятия. Обеспеченность предприятия основными фондами значительно влияет на производственный процесс. Проанализируем данный показатель через фондооснащенность (Фо) и фондовооруженность труда (Фв) (Таблица 4).

Данные таблицы 4 отражают динамику изменения использования основных производственных фондов в изучаемом хозяйстве за 2014-2018 гг. Анализ данных показывает, что показатель фондооснащенности из года в год имеет стабильную тенденцию роста, а показатель фондовооруженности имеет стабильную тенденцию снижения.

Благоприятной тенденцией является ежегодное повышение среднегодовой стоимости основных производственных фондов. Так, за рассматриваемый период их объем увеличился на 31 244 тыс. руб. или на 40,2%.

Фондооснащенность на 100 га сельскохозяйственных угодий увеличивалась за рассматриваемый период на 809,7 тыс. руб. В 2018 г. фондооснащенность предприятия составляет 66,6% от среднереспубликанского показателя.

Таблица 4 – Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в АО «Кукморагрохимсервис»

Показатели	Годы					В среднем по республике за 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018	
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс. руб.	77778	74251	79574	85197	109022	308432
Площадь сельскохозяйственных угодий, га	3268	3268	3268	3268	3418	6442
Среднегодовая численность работников занятых в сельскохозяйственном производстве, чел	61	62	65	76	63	98
Фондооснащенность в расчете на 100 га сельскохозяйственных угодий, тыс.руб.	2380,0	2272,1	2434,9	2607,0	3189,6	4787,8
Фондовооруженность труда в расчете на одного работника, тыс.руб.	1275,0	1197,6	1224,2	1121,0	1730,5	3142,6

Фондовооруженность на 1 работника с 2014 по 2018 год увеличилась на 455,5 тыс. руб. и в 2018 г. составила 55,0% от среднереспубликанского показателя.

Важное влияние на деятельность предприятия оказывает развитие материально – технической базы, которая отражает совокупность материальных условий производства, которые необходимы для реализации продуктов питания и материалов для различных отраслей.

Развитие материально–технической базы характеризуют такие показатели как:

- энергооснащенность хозяйства (Эо),
- энерговооруженность труда (Эв).

Данные о состоянии выше названных показателей представлены в таблице 5. Анализируя показатели энерговооруженности и

энергооснащенности можно сказать, что в период с 2014 по 2018 годы они имеют колеблющийся характер. Так значение показателя энерговооруженности с 2014 по 2016 год имеет тенденцию к росту, в 2017 году снижается, а в 2018 г. снова увеличивается.

Таблица 5 – Уровень энергооснащенности и энерговооруженности труда в АО «Кукморагрохимсервис»

Показатели	Годы					В среднем по республике за 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018	
Сумма энергетических мощностей, л.с.	9324	9618	11200	11290	11234	7769
Площадь пашни, га	2889	2889	2889	2889	3039	5650
Число среднегодовых работников, чел	61	62	65	76	63	98
Энергооснащенность на 100 га пашни, л.с.	322,7	332,9	387,7	390,8	369,7	137,5
Энерговооруженность труда в расчете одного работника, л.с.	152,8	155,1	172,3	148,6	178,3	79,2

Энергооснащенность в этот период имеет тенденцию увеличения до 2017 г., в 2018 г. показатель снижается. Так за период 2014-2017 гг. показатель энергооснащенности увеличился на 68,6 л.с., а в 2018 г. он уменьшился на 21,1 л.с.

Результаты производства и производительность труда во многом определяются структурой и уровнем использования труда.

Уровень использования запаса труда рассчитывается как отношение фактически отработанных человеко-часов к их годовому запасу как по определенным категориям, так и по хозяйству в целом (Таблица 6).

По рассчитанным показателям таблицы 6 можно сделать вывод о том, что уровень использования запаса труда за период лет колеблется. Так с 2014 года по 2016 год произошло увеличение уровня использования запаса труда на 75,4 пункта, с 2016 года по 2018 год данный показатель уменьшился на 85,4 пункта.

Таблица 6 – Годовой запас труда и уровень его использования в АО «Кукморагрохимсервис»

Показатели	Годы					В среднем по республике за 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018	
Среднегодовое число работников, чел	61	62	65	76	63	105
Годовой запас труда, тыс. чел – час	113,0	115,0	118,3	138,3	135,2	191
Фактически отработано, тыс. чел – час	125	128	220	133	136	207
Уровень использования запаса труда, %	110,6	111,3	186,0	96,2	100,6	108,4

Отмечается, что более высокий уровень обеспеченности рабочей силой влечет за собой снижение уровня ее использования. В случае же нехватки рабочей силы, она используется лучше. При этом результаты производства одинаково негативно проявляются как в случае высокой рабочей силой по сравнению с истинной потребностью, так и в случае низкой ее обеспеченности.

На наш взгляд, неблагоприятным моментом в деятельности предприятия является тот факт, что за 2017 г. наблюдается рост среднегодового числа работников, при этом в 2017 г. снижается количество фактически отработанного время, соответственно, падает уровень использования запаса труда. Все это говорит о неэффективном управлении персоналом и наличии возможных резервов оптимизации численности сотрудников и оплаты труда. Благоприятным моментом является выравнивание данных показателей в 2018 г.

Наиболее важные в системе показателей, характеризующих экономическую эффективность сельскохозяйственного производства, отражены в таблице 7.

Таблица 7 – Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в АО «Кукморагрохимсервис»

Показатели	Годы					В среднем по республике за 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018	
Стоимость валовой продукции в расчете на: - 100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	33,9	39,1	42,6	51,5	55,3	246,2
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.	16,1	18,8	19,6	20,2	26,7	41,4
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.	1,3	1,6	1,6	1,8	1,5	1,3
- 100 руб. издержек производства, руб.	1,8	1,6	1,6	1,6	2,0	1,9
Стоимость валового дохода в расчете на: - 100 га сельхозугодий тыс. руб.	87,6	151,2	182,9	168,3	136,4	510,4
- 1 среднегодового работника тыс.руб.	46,9	72,8	84,1	66,1	74,0	335,0
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.	3,7	6,08	6,9	5,9	4,3	10,7
- 100 руб. издержек производства, руб.	5,3	6,1	6,8	5,1	5,4	15,7
Сумма прибыли в расчете на: - 100 га сельхозугодий тыс. руб.	12,9	97,7	330,0	249,1	269,0	129,0
- 1 среднегодового работника тыс.руб.	6,9	47,1	151,6	97,9	146,0	84,6
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.	0,5	3,9	12,39	8,7	8,4	2,7
- 100 руб. издержек производства, руб.	0,8	8,01	12,2	7,53	10,7	4,0
Уровень рентабельности, (убыточности), %	7,5	7,3	7,1	5,7	5,4	5,8

Определенное ресурсного потенциала важно для оценки эффективности производства сельскохозяйственных предприятий. Ресурсный потенциал представляет является совокупностью взаимосвязанных ресурсов организации, которые при данных условиях способствуют достижению

определенного уровня хозяйственных результатов. Определение сельскохозяйственного ресурсного потенциала основывается на объективной оценке возможности главных факторов сельскохозяйственного производства, обеспечивать в конкретных природно-экономических условиях, получение определенного количества продукции.

Для всесторонней оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельском хозяйстве применяется система показателей, характеризующих использование главных факторов сельскохозяйственного производства – земли, производственных фондов, труда.

На основании таблицы 7 можно сделать следующие выводы:

- многие показатели экономической эффективности по АО «Кукморагрохимсервис» значительно ниже показателей в среднем по республике, что является неблагоприятным моментом;

- в рассматриваемом периоде наблюдается рост стоимости валовой продукции в расчете 100 га пашни, на 1 работника, на 100 руб. основных производственных фондов и на 100 руб. издержек производства, что благоприятно характеризует рост производительности на предприятии;

- в период с 2014 по 2017 г. стоимость валового дохода в расчете на 100 га сельхозугодий увеличилась на 80,7 тыс. рублей, что характеризует интенсивность использования сельхозугодий;

- в 2018 г. стоимость валового дохода в расчете на 100 га сельхозугодий снизилась на 31,9 тыс. руб., что является неблагоприятным моментом;

- . стоимость валового дохода в расчете на 1 среднегодового работника увеличилась в 2018 г., что говорит о повышении интенсивности труда;

- наблюдается снижение валового дохода на 100 га сельхозугодий, на 100 руб. основных производственных фондов, что неблагоприятно характеризует эффективность производства и опережающий рост издержек производства;

- благоприятным моментом является рост прибыли в 2018 г. в расчете на 100 га сельхозугодий и на 100 руб. издержек производства;

- ввиду снижения эффективности производств и роста затрат, показатели нормы прибыли имеют тенденцию снижения в 2017 г. Все относительные показатели прибыли снизились за рассматриваемый период;

- неблагоприятно характеризует эффективность управления основными фондами показатель прибыли в расчете на 100 рублей основных фондов, который снижается с 2016 г.

Чтобы добиться повышения эффективности предприятия, нужно повышать прибыль и/или снижать себестоимость, что, например, возможно путем использования методов урожайности сельскохозяйственных культур, повышения энергосберегающих технологий, контроля надоя молока и других методов.

2.2 Анализ финансового состояния предприятия

Одним из значимых условий эффективного управления финансами организации является анализ ее финансового состояния, которое определяется способностью предприятия финансировать свою деятельность. Оно характеризуется обеспеченностью финансовыми ресурсами, необходимыми для нормального функционирования организации, целесообразным их размещением и эффективным использованием, финансовыми взаимоотношениями с другими физическими и юридическими лицами, платежеспособностью и финансовой устойчивостью.

Рассмотрим показатели хозяйственно-экономической деятельности компании. Бухгалтерский баланс АО «Кукморагрохимсервис» представлен в таблице 8.

По данным бухгалтерского баланса можно оценить рост валюты баланса. Так, в 2016 г. прирост составил 11,8%, в 2017 г. – 37,6%, в 2018 г. 103,5%.

Наибольшую долю в активах баланса в 2017 г. составляли

внеоборотные активы (61,6%), которые представлены основными средствами. В 2018 г. их удельный вес в активах незначительно снизился до 59,4%. В объеме оборотных активов наибольшую долю составляют запасы (94,8% оборотных активов в 2017 г. и 93,1% в 2018 г.), абсолютная величина которых ежегодно увеличивается.

Таблица 8 – Бухгалтерский баланс АО «Кукморагрохимсервис» за 2014-2018 гг.

Наименование показателя	Код строки	На 31 декабря 2014 г.	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2017 г.	На 31 декабря 2018 г.
АКТИВ						
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ						
Основные средства	1150	40984	45062	50440	77991	77888
Финансовые вложения	1170	5	5			
Прочие внеоборотные активы	1190	2688	1660	2219		
Итого по разделу I	1100	43677	46727	52659	77991	77888
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ						
Запасы	1210	31484	29822	36985	46105	49546
Дебиторская задолженность	1230	6492	5110	2310	2532	3604
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	166	675	80	6	40
Итого по разделу II	1200	38142	35607	39375	48643	53190
БАЛАНС	1600	81819	82334	92034	126634	131078
ПАССИВ						
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ						
Уставный капитал	1310	517	517	517	517	517
Добавочный капитал	1350	32506	32506	32506	32506	32506
Нераспределенная прибыль	1370	25679	28597	38453	45893	55089
Итого по разделу III	1300	58702	61620	71476	78916	88112
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА						
Заемные средства	1420	7269	5874	7285	8456	5932
Прочие обязательства	1450	212	1121	936	9928	8285
Итого по разделу IV	1400	7481	6995	8221	18384	14217
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА						
Заемные средства	1510	2200	2000	5500	2761	1380
Кредиторская задолженность	1520	13436	11719	6837	26573	27369
Итого по разделу V	1500	15636	13719	12337	29334	28749
БАЛАНС	1700	81819	82334	92034	126634	131078

Анализируя статьи пассива баланса необходимо отметить, что 67,2% пассивов составляют капитал и резервы. В данной группе пассивов нераспределенная прибыль составляет 62,5%, добавочный капитал 36,9%. Благоприятным моментом деятельности организации является ежегодное

увеличение статьи нераспределенной прибыли в балансе.

Заемные средства организации представлены преимущественно краткосрочной кредиторской задолженностью (21,9% в общей величине пассивов) и долгосрочными обязательствами (10,8% соответственно).

Ликвидность баланса представляет собой степень покрытия обязательств предприятия активами, срок превращения которых в денежные средства соответствует сроку погашения обязательств.

От степени ликвидности баланса зависит платежеспособность организации. Основным признаком ликвидности является формальное превышение стоимости оборотных активов над краткосрочными пассивами. И чем больше это превышение, тем более благоприятное финансовое состояние имеет предприятие с позиции ликвидности.

Активы организации (статьи актива баланса) в зависимости от скорости превращения их в денежные средства делятся на 4 группы:

A1 – наиболее ликвидные активы, то есть денежные средства и финансовые вложения (ценные бумаги);

A2 – быстро реализуемые активы, т.е. дебиторская задолженность и прочие активы;

A3 – медленно реализуемые активы (запасы, НДС и прочие оборотные активы);

A4 – труднореализуемые активы (внеоборотные активы).

Пассивы баланса группируются в зависимости от срочности их погашения и степени их оплаты также на 4 группы:

П1 – наиболее срочные обязательства, т.е. кредиторская задолженность;

П2 – краткосрочные пассивы, т.е. краткосрочные кредиты и займы;

П3– долгосрочные пассивы, т.е. долгосрочные кредиты и займы, доходы будущих периодов и резервы предстоящих расходов и платежей;

П4– постоянные или устойчивые пассивы, т.е. капитал и резервы (собственный капитал организации).

Баланс считается абсолютно ликвидным, если выполняются условия:

$$A1 > П1 \quad (2)$$

$$A2 > П2 \quad (3)$$

$$A3 > П3 \quad (4)$$

$$A4 < П4 \quad (5)$$

Представим группировку активов и пассивов баланса АО «Кукуморпрохимсервис». Рассмотрим таблицу 9.

Таблица 9 – Группировка активов и пассивов предприятия

Группы активов и пассивов	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.
A1	166	675	80	6	40
A2	6492	5 110	2 310	2 532	3604
A3	31484	29 822	36 985	46 105	49546
A4	43677	46 727	52 659	77 991	77888
П1	13436	11 719	6 837	26 573	27369
П2	2200	2000	5 500	2 761	1380
П3	7481	6 995	8 221	18 384	14217
П4	58702	61 620	71 476	78 916	88112

Сравнения по группам активов и пассивов представим в таблице 10.

По данным таблицы 10 можно сделать вывод о том, что на предприятии выполняются лишь часть условий ликвидности баланса, предприятие не может покрыть самые срочные обязательства за счет наиболее ликвидных активов.

Данная ситуация во многом объясняется спецификой самого предприятия, значительными объемами запасов в денежной величине и использовании в текущей деятельности свободных денежных средств.

При этом в 2014, 2015, 2018 гг. не выполнялось только первое соотношение, а в 2016 и 2017 гг. не выполнялись первые два соотношения,

что говорит о частичной неликвидности баланса организации в тот период.

Таблица 10 – Анализ ликвидности баланса АО «Кукморагрохимсервис» за 2014-2018 отчетные периоды по сопоставлению групп активов и пассивов

Группы активов	Год					Группы пассивов
	2014	2015	2016	2017	2018	
A1	<	<	<	<	<	П1
A2	>	>	<	<	>	П2
A3	>	>	>	>	>	П3
A4	<	<	<	<	<	П4

Показатели отчета о финансовых результатах предприятия представлены в таблице 11.

Таблица 11 – Показатели отчета о финансовых результатах АО «Кукморагрохимсервис» за 2014-2018 гг.

Наименование показателя	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.
Выручка	56462	66289	82099	93054	90942
Себестоимость продаж	53600	61773	76636	88027	86279
Валовая прибыль (убыток)	2862	4516	5463	5027	4663
Коммерческие расходы	2385	1996	-	-	-
Прибыль (убыток) от продаж	477	2520	5463	5027	4663
Проценты к уплате	-	-	-	-	1364
Прочие доходы	4452	5462	6812	4801	8297
Прочие расходы	4343	4803	2107	2131	2223
Прибыль (убыток) до налогообложения	586	3179	10168	7697	9373
Прочее	163	261	-312	257	177
Чистая прибыль (убыток)	423	2918	9856	7440	9196

За рассматриваемый период наблюдается:

- рост выручки, себестоимости предприятия;
- снижение валовой прибыли;
- снижение прибыли от продаж;

- колебания прочих доходов и расходов;
- рост чистой прибыли предприятия.

В таблице 12 представлен анализ динамики показателя отчета о финансовых результатах предприятия.

Таблица 12 – Анализ динамики показателей отчета о финансовых результатах АО «Кукморагрохимсервис» за 2014-2018 гг.

Наименование показателя	Отклонение 2015 г. / 2014 г.		Отклонение 2016 г. / 2015 г.		Отклонение 2017 г. / 2016 г.		Отклонение 2018 г. / 2017 г.	
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%
Выручка	9827	117,4	15810	123,9	10955	113,3	-2112	97,7
Себестоимость продаж	8173	115,2	-14863	124,1	-11391	114,9	-1748	98,0
Валовая прибыль (убыток)	1654	157,8	947	121,0	-436	92,0	-364	92,8
Коммерческие расходы	-389	83,7	-1996	-	-	-	-	-
Прибыль (убыток) от продаж	2043	528,3	2943	216,8	-436	92,0	-364	92,8
Проценты к уплате	-	-	-	-	-	-	1364	-
Прочие доходы	1010	122,7	1350	124,7	-2011	70,5	3496	172,8
Прочие расходы	460	110,6	-6910	-43,9	-24	101,1	4354	-104,3
Прибыль (убыток) до налогообложения	2593	542,5	6989	319,8	-2471	75,7	1676	121,8
Прочее	98	160,1	-51	119,5	55	82,4	-80	68,9
Чистая прибыль (убыток)	2495	689,8	6938	337,8	-2416	75,5	1756	123,6

Как видно из таблицы 12, наблюдаются колебания различных показателей предприятия и их изменений в рассматриваемые периоды. Благоприятной тенденцией является рост выручки от продаж в рассматриваемом периоде до 2017 г. Однако себестоимость продаж выросла

более быстрыми темпами, в связи с чем в 2017 г. наблюдалось снижение показателя валовой прибыли предприятия. В связи с тем, что прочие доходы в 2017 г. оказались на 29,5% ниже аналогичного показателя 2016 г. при сравнительно той же величине прочих расходов, предприятие получило значительно меньшую величину прибыли до налогообложения (на 2 471 тыс. руб.).

Чистая прибыль в 2016 г. показала рост в три раза по сравнению с показателем 2015 г., однако, в 2017 г. снизилась на 24,5%

В 2018 г. отмечается снижение выручки на 2,3% и снижение себестоимости на 2%, валовая прибыль сократилась на 7,2%. Однако, за счет значительного роста прочих доходов, чистая прибыль предприятия выросла на 1,76 млн. рублей или на 23,6%.

Наиболее проблемным моментом является превышение темпов роста расходов предприятия над темпами роста его доходов.

В качестве благоприятного момента необходимо отметить прибыльность как продаж предприятия, так и в целом его деятельности по конечному показателю чистой прибыли.

Финансовое положение предприятия обуславливается в значительной степени его деловой активностью, которую можно охарактеризовать с помощью «золотого правила экономики предприятия», в соответствии с которым рассматриваются следующее оптимальное соотношение:

$$T_{п} > T_{в} > T_{а} > 100\% \quad (6)$$

где: $T_{п}$ – темпы роста чистой прибыли;

$T_{в}$ – темпы роста выручки;

$T_{а}$ – темпы роста суммы активов (основного и оборотного капитала) предприятия.

Сопоставим темпы роста прибыли, выручки и совокупных активов АО «Кукуморпрохимсервис». Все эти показатели должны быть выше 100%.

Темп роста чистой прибыли в 2016 г. – 337,8%, в 2017 г. – 75,5% (снижение чистой прибыли), в 2018 г. – 123,6%.

Темп роста выручки в 2016 г. – 123,9%, в 2017 г. – 113,3%, в 2018 г. – 97,7% (снижение выручки).

Темп роста активов в 2016 г. – 111,8%, в 2017 г. – 137,6%, в 2018 г. – 103,5%.

Золотое правило экономики соблюдалось по итогам 2016 года и полностью не соблюдалось по итогам 2017 г., что является негативным моментом.

Опережение темпов роста выручки по сравнению с темпами роста чистой прибыли свидетельствуют об относительном повышении издержек производства, и, следовательно, о снижении экономической эффективности предприятия.

В 2018 г. несоблюдение данного правила было связано со снижением выручки предприятия.

На основе показателей отчетности рассчитаем коэффициенты ликвидности, соотношения собственных и заемных средств и процента рентабельности продаж для более полной характеристики финансовой устойчивости предприятия. Обратимся к таблице 13.

По данным таблицы 13 можно сделать вывод о том, что показатели ликвидности предприятия значительно отклоняются от нормативных, при этом необходимо отметить их ухудшение в динамике в 2017 г. Благоприятным моментом является рост показателей ликвидности в 2018 г.

Неблагоприятными моментами является ухудшение показателя валовой рентабельности и снижение рентабельности продаж предприятия в 2017 г. Предприятию необходимо обратить внимание на себестоимость продаж и оптимизацию затрат.

Анализируя показатели рентабельности в 2018 г. необходимо отметить благоприятную тенденцию роста рентабельности по чистой прибыли и рентабельности активов.

Таблица 13 – Расчет финансовых показателей АО «Кукморагрохимсервис» за 2014 - 2018 гг.

Коэффициенты	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	Отклонение, %			
						2015 / 2014 г.	2016 / 2015 г.	2017 / 2016 г.	2018 / 2017 г.
Коэффициент текущей ликвидности (норматив ≥ 2)	2,44	2,60	3,19	1,66	1,85	106,4	123,0	52,0	111,6
Коэффициент срочной ликвидности (норматив ≥ 1)	0,43	0,42	0,19	0,09	0,13	99,0	45,9	44,7	146,5
Коэффициент абсолютной ликвидности (норматив $\geq 0,2$)	0,01	0,05	0,01	0,00	0,00	463,4	13,2	3,2	680,2
Коэффициент валовой рентабельности	5,07	6,81	6,65	5,40	5,13	134,4	97,7	81,2	94,9
Коэффициент рентабельности продаж	0,84	3,80	6,65	5,40	5,13	450,0	175,0	81,2	94,9
Коэффициент рентабельности по чистой прибыли	0,75	4,40	12,01	8,00	10,11	587,6	272,7	66,6	126,5
Коэффициент рентабельности активов	0,52	3,54	10,71	5,88	7,02	685,5	302,2	54,9	119,4

2.3 Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Бухгалтерский учет в АО «Кукморагрохимсервис» выстроен в соответствии с требованиями законодательства и нормативно-правовых актов в области организации и ведения бухгалтерского учета.

В АО «Кукморагрохимсервис» Кукморского района РТ весь учетный процесс сосредоточен в центральной бухгалтерии. Ответственным за организацию бухгалтерского учета является руководитель хозяйства, который учредил бухгалтерскую службу как структурное подразделение во

главе с главным бухгалтером. В состав этого подразделения, кроме главного бухгалтера, так же входят бухгалтер по растениеводству, бухгалтер по животноводству, бухгалтер по механизации, кассир. Их права и служебные обязанности отражены в Должностных инструкциях. Секретарь руководителя хозяйства одновременно выполняет обязанности работника отдела кадров.

Учет в АО «Кукморагрохимсервис» частично автоматизирован, в автоматизированной части учета используют программу «1С: Бухгалтерия предприятия 8.2».

Ответственность за формирование и содержание учетной политики несет руководитель организации. В АО «Кукморагрохимсервис» формирует учетную политику главный бухгалтер, а председатель лишь ее утверждает. Ввиду специфики предприятия, важнейшим аспектом бухгалтерского учета является учет основных средств, который осуществляется в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств». К основным средствам сельскохозяйственного назначения относят: основные средства растениеводства, животноводства, общественного назначения. А не сельскохозяйственного назначения: основные средства промышленных производств, обслуживающих производств, строительство.

Сельскохозяйственная продукция также занимает особое место среди материально производственных запасов, так как с одной стороны выступает как товарная продукция, а с другой – как производственные запасы. Особенность сельскохозяйственного производства обуславливает специфические способы контроля за движением и использованием материалов в хозяйстве.

Растениеводство — одна из главных и специфических отраслей сельского хозяйства — отличается сезонным характером работ. Производственные затраты осуществляются неравномерно в разное время года. Выход продукции обусловлен сроками созревания растений и происходит в период уборки урожая. От урожая получают основную и

побочную продукцию (солому, полосу, ботву и т. д.). Технологический процесс включает несколько этапов: подготовку почвы к посеву (пахота, боронование, культивация), посев (посадка), уход за растениями, уборку урожая.

В АО «Кукморагрохимсервис» выращиваются такие культуры, как овёс, пшеница, рожь. Продукция растениеводства поступает в хозяйство в сжатые сроки уборки при различных погодных условиях. Поэтому правильная организация учета ее поступления и дальнейшего движения имеет особо важное значение.

По учету выхода и движения продукции растениеводства ввиду разнообразия подотраслей и видов продукции используется большое число форм первичной документации.

В целях полноты оприходования и обеспечения сохранности поступившего на тока зерна и другой готовой продукции растениеводства большое значение имеет их правильное и своевременное документальное оформление.

Операции по сортировке и сушке зерна и другой продукции растениеводства в АО «Кукморагрохимсервис» оформляются Актом на сортировку и сушку продукции растениеводства (форма №СП-12), составляемым в единственном экземпляре на каждую партию продукции, предназначенную для сортировки и сушки. В акте фиксируется масса, цена, сумма продукции поступившей в сортировку и сушку. Получение продукции после сортировки и сушки с указанием используемых и неиспользуемых отходов по каждому виду полученной продукции также отражается в акте. Он является основанием для принятия к учету по соответствующим счетам бухгалтерского учета отсортированной по сортам и видам продукции.

В АО «Кукморагрохимсервис» для учета расхода кормов используется ведомость учета расхода кормов (форма №СП-20), которая выдается бухгалтерией, а выписывается бригадиром в одном экземпляре в

конце месяца. Подписывается эта ведомость бригадиром, главным зоотехником. Нормы расхода кормов на 1 голову утверждается заранее, а в ведомости указывается фактическое количество кормов, израсходованных на корм скоту. Здесь же списывается солома на подстилку.

Рассмотрим учет животноводческой продукции. В АО «Кукморагрохимсервис» действует процесс доения и переработки молока, где применяются современные препараты. Первичным документом по учету молока в АО «Кукморагрохимсервис» является журнал учета надоя молока (форма № СП-21). В нем записываются фамилии доярок. Количество коров, закрепленных за доярками в журнале не указывается, как это должно быть, а указывается в акте закрепления. Данные о количестве полученного молока, после каждой дойки (утром, вечером), заносят в журнал. В журнал не заносится процент содержания жира, который должен заноситься систематически. В АО «Кукморагрохимсервис» журнал учета молока заполняют в течении месяца, в одном экземпляре, затем его сдают в бухгалтерию.

АО «Кукморагрохимсервис» – хозяйство молочного и мясного направления. Продукция животноводства играет огромную роль в обеспечении населения продуктами питания, а для многих отраслей промышленности она является исходным сырьём для производства жизненно важных предметов потребления.

Бухгалтерский управленческий учет в АО «Кукморагрохимсервис» не ведется. Внутренний контроль в организации сводится в основном к инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Соответствующая инвентаризация внутрихозяйственной стоимости обычно выполняется при подготовке годового отчета. Для её проведения назначается ревизионная комиссия в составе из пяти человек. Результаты проверки составляются на основе запасов соответствующих значений, показывающих фактическое присутствие и общие суммы.. Экономика считает, что не может быть излишков и дефицитов. В правильной версии

проверяется не только фактическая доступность, но и доступность согласно данным бухгалтерского учета. Выявленные излишки должны быть оприходованы записью: дебет счетов соответствующих материальных ценностей 43,41,10 и кредит счета 10. Недостачи относят на дебет счета 94 с кредита соответствующего материального счета. Если недостача произошла по вине лиц, то списываются со счета 94 на дебет счета 73. Если недостача в пределах норм естественной убыли, то её списывают путем распределения по основным направлениям расхода продукции (20/1, 20/2, 90, 20/3 10).

Проведение инвентаризации АО «Кукморагрохимсервис» обязательно:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года;
- при передаче имущества предприятия в аренду, продаже;
- при смене материально-ответственных лиц (на день приема-передачи дел);
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также при порче ценностей;
- в случаях пожара или стихийных бедствий.

Перед составлением годового отчета предприятия инвентаризацию проводится в следующие сроки: основных средств и нематериальных активов – один раз в два года не ранее 1 ноября отчетного года, капитальных вложений – ежегодно по состоянию на 1 декабря, сырья, материалов – ежегодно по состоянию на 1 декабря, расчетов с банками (по денежным и ссудным счетам) – при получении последней по времени в отчетном году выписке банка, а по переданным в банк на инкассо расчетным документам – на 1 января года, следующего за отчетным, денежных средств в кассах, денежных документов – на 31 декабря отчетного года, расчетов по налогам и внебюджетные фонды, иных расчетов с государством, а также с дебиторами и кредиторами – на 1 января года, следующего за отчетным.

Инвентаризация материальных ценностей, денежных средств, денежных документов, бланков строгой отчетности в предприятии проводят внезапно. Инвентаризация проводится при обязательном участии материально-ответственных лиц. Результаты инвентаризации отражаются в соответствующих ведомостях, актах, сличительных ведомостях, протоколах.

В АО «Кукморагрохимсервис» организован только внутренний аудит для обеспечения сохранности имущества, создания законности и целесообразности финансово- хозяйственной деятельности, а также достоверности учетных и отчетных данных на предприятии. Сведения, полученные при данном аудите только для внутреннего контроля.

Хозяйство проверяется ревизионной комиссией, члены которой избираются в начале каждого года и состоят из трех членов: председателя ревизионной комиссии и двух членов комиссии.

Непосредственно во время внутреннего аудита компании составляются следующие документы: «Акт инвентаризации наличия средств», который составляется раз в месяц, при этом главный бухгалтер и кассир обязательно участвуют в проверке.

Присутствие животных на ферме также проверяется ежемесячно при подготовке Комиссии к инвентаризации, включая руководителя фермы, бухгалтера животноводства.

Перед составлением годовой отчетности проводится инвентаризация всех основных средств и товарно-материальных ценностей, это делается для того, чтобы сохранить все материальные ценности, а также предотвратить искажение информации в первичных документах и учетных регистрах; а также повысить ответственность материально ответственных лиц.

При проверке наличия и передвижения животных, в первую очередь, члены комиссии знакомятся с их размещением и закреплением за ответственными лицами, затем изучаются условия содержания и кормления животных, затем определяется своевременность и полнота размещения, что вошел в ферму. Прежде всего, определяют количество стельных маток по

отдельным месяцам проверяемого периода. Затем на основании записей в отчете о движении животных и птицы на ферме определяется фактическое оприходование количества животных. Далее акты на оприходование приплода животных сверяют по датам их составления с записями в отчетах о движении скота и птицы на ферме. В результате выявляется своевременность, полнота оприходования приплода.

При забое животных, выявляется обоснованность этих операций, соблюдение лимита поставок мяса для общественного питания, полнота и своевременность размещения продуктов убоя. В качестве основных источников контроля используются акты утилизации животных и птиц, справочные данные о среднем выходе мяса, убойной массе соответствующего вида и группы животных.

Также проверяются акты о регистрации гибели животных и птиц с точки зрения их подлинности, правильности, реальности причин утилизации животных и подписей соответствующих должностных лиц фермы.

Одним из основных документов, который определяет правила ведения бухгалтерского учета в АО «Кукморагрохимсервис» в рамках стандартов учета, определенных нормативными актами законодательства по бухгалтерскому учету Российской Федерации, является Учетная политика организации. Помимо основных документов, в АО «Кукморагрохимсервис» есть разработанное положение по охране и безопасности труда для работников (Приложение Г), а так же комплекс упражнений для сотрудников (Приложение Д). Так же на предприятии есть кодекс этики (Приложение Е), который регулирует и организует свои отношения между работниками согласно этическим нормам

3 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В АО «КУКМОРАГРОХИМСЕРВИС»

3.1 Современное состояние учета продажи готовой продукции на предприятии

Учет продажи готовой продукции в АО «Кукморагрохимсервис» осуществляется в соответствии с законодательством РФ по бухгалтерскому учету и формированию отчетности.

На предприятии применяются журналы–ордера, ведомости сводного аналитического учета, реестр, книги, бухгалтерские справки, листки–расшифровки, лицевые счета (производственные отчеты) подразделений и сводные.

Бухгалтерский учет на АО «Кукморагрохимсервис» характеризуется рядом особенностей, отражающих специфику отрасли сельского хозяйства и специализацией рассматриваемого предприятия, широкой номенклатурой его основных и дополнительных видов деятельности:

1. Главным средством производства в сельском хозяйстве является земля, поэтому необходим бухгалтерский учет земельных угодий и финансовых вложений в них.

2. Специфика бухгалтерского учета обусловлена неодинаковой природой отраслей сельского хозяйства и производимой на предприятии продукцией (растениеводство, животноводство, вспомогательное производство и т.д.) и соответственно происходящими в них изменениями (посев, оприходование урожая, прирост живой массы, приплод и пр.).

3. Сезонность производства, которая оказывает влияние на бухгалтерский учет (например, в период уборки и основных сельскохозяйственных работ объем учетных работ возрастает, а в период сезонного уменьшения объема работ сокращается).

4. От одной культуры или одного вида скота получают несколько видов продукции. Это приводит к необходимости разграничения затрат в бухгалтерском учете.

5. Часть продукции собственного производства поступает на внутрихозяйственное потребление (внутренний оборот): продукция растениеводства – на семена, корм скоту, в переработку; продукция животноводства – на удобрения в растениеводстве, корм скоту. В связи с этим необходимо четкое отражение движения продукции на всех этапах внутрихозяйственного оборота.

Основной продукцией АО «Кукморагрохимсервис» является молоко. В качестве первичных документов по учету молока на фермах используют журнал учета надоя молока (форма № 176–АПК). Записи в журнале выполняют ежедневно по каждой доярке (мастеру машинного доения) по закрепленной группе обслуживаемых коров после каждой дойки. Кроме количества надоенного молока, в документе проставляют данные о жирности молока, общем количестве полученных жироединиц, прочие данные о качестве молока (кислотность и др.). Журнал учета молока ведется в одном экземпляре и в течение 15 дней хранится в бригаде. Данные о количестве надоенного молока ежедневно из журнала учета надоя молока переносят в ведомость учета движения молока (форма № 178–АПК).

Ведомость представляет собой сводный документ по движению молока за отчетный месяц. В ведомость ежедневно из первичных документов заносят сведения о поступлении молока и его расходовании по основным каналам: реализовано, передано в переработку, израсходовано на выпойку телят, израсходовано на общественное питание и т.п., – выводят итог за день и остаток на конец дня. Ведомость ведут на каждом сливном пункте отдельно, открывают ее на месяц.

Перед отправкой молоко взвешивают, определяют жирность, кислотность, температуру; полученные сведения записывают в графу накладной «Отправлено». При приеме получателем молоко подвергается

вторичной проверке в присутствии представителя хозяйства и данные приемки заносят в графу накладной «Принято».

При использовании молока для внутрихозяйственных целей, например, в столовых, его расход фиксируют в лимитно–заборных картах или накладных внутрихозяйственного назначения. Отпуск молока на выпойку телятам записывают в ведомость расхода кормов.

Выпуск готовой осуществляется на АО «Кукморагрохимсервис» под постоянным контролем со стороны учетного аппарата предприятия, ввиду того, что бесперебойное поступление продукции из процесса производства предполагает своевременность выполняемых договорных отношений с покупателями, организации расчетов с бюджетом, внебюджетными фондами, работниками предприятия.

После того как продукция прошла последний этап производственного цикла, она считается готовой и, если не поступает сразу в реализацию, должна быть сдана на хранение материально ответственному лицу по документу о передаче материальных ценностей (акт, накладная и т.п.). При выбытии продукции со склада бухгалтерия оформляет два экземпляра накладных, один из которых остается у лица, получившего продукцию, другой – остается на складе. Все движение готовой продукции отражается в карточках складского учета (типовая форма № М–17).

После расчета всех первичных данных документа с информацией, представленной в бухгалтерских программах, бухгалтерские балансы составляются в бухгалтерии.

Оприходование готовой продукции в зависимости от ее дальнейшего использования осуществляется на счете 10 «Материалы» или 43 «Готовая продукция». Счет 10 используется в том случае, когда точно известно о дальнейшем использовании готовой продукции на нужды хозяйства, например, выращенные однолетние культуры для корма крупного рогатого скота.

Реализация и прочее выбытие готовой продукции отражается по кредиту счета 43 «Готовая продукция» и дебету счетов 90 «Продажи», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и пр. Данная корреспонденция отражает продажу продукции по плановой себестоимости с отражением фактической себестоимости в конце финансового года путем дополнительной проводки или методом «красного сторно» на сумму разницы между плановой и фактической себестоимостью.

Доходы организации в бухгалтерском учете подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы.

В хозяйстве установлено, что выручка для целей бухгалтерского учета определяется по принципу начисления, т.е. по отгрузке продукции и перехода права собственности. Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» выручка от реализации признается по следующим критериям: право организации на получение этой выручки; сумма выручки может быть определена; уверенность в том, что в результате конкретной операции увеличатся экономические выгоды организации; право собственности на продукцию перешло от организации к покупателю; расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и других активов, приобретенных организацией из проданной готовой продукции, хотя бы одно из вышеуказанных условий не выполнено, в бухгалтерском учете организации признаются платежи, а не доходы.

Учет продаж ведется на счете 90 «Продажи», по дебету которого учитываются расходы по обычным видам деятельности, по кредиту – доходы (выручка). В бухгалтерском учете суммы выручки от продажи продукции отражают по кредиту счета 90 и дебету счета 62. Аналитический учет по счету 90 ведется по каждому виду проданной продукции. Например: мясо КРС, молоко и т.п.

К счету 90 предусмотрены следующие субсчета:

90/1 – «выручка», по кредиту которого отражаются выручки в корреспонденции с дебетом счетов 62, 50 и др.

90/2 «себестоимость продаж» по дебету отражается себестоимость продаж, по которым на 90/1 учтена сумма выручки в корреспонденции с соответствующими счетами учета продукции.

90/3 – «НДС», по дебету которого учитываются отнесенные суммы налога на добавленную стоимость в установленном проценте от суммы выручки в корреспонденции с кредитом счета 68.

Также в хозяйстве с дебетом счета 90 корреспондируется счет 10 – на стоимость реализованных семян, кормов; 11- на стоимость реализованных животных.

Учет по счету 90 автоматизирован. Закрываются 90/1 и 90/2 субсчета внутренними записями на субсчет 90/9 «прибыль/ убыток от продаж». Счет 90 в программе закрывается автоматически при действии «Закрытие месяца».

Предприятие получает такие отчеты как анализ счета 90, карточку счета 90 и оборотно-сальдовую ведомость по счету 90.

В ходе реализации продукции у АО «Кукморагрохимсервис» возникает сложная система денежных отношений с различными организациями.

Свою продукцию (молоко, мясо, зерно) хозяйство продает заготовительным организациям (маслозаводу, мясокомбинату). Учет расчетов с ними ведется на счете 62 «расчеты с покупателями и заказчиками». Отправляют продукцию по счетам – фактурам с приложенными товарными накладными. Каждая выданная счет-фактура или продажа регистрируется в книге продаж.

Счет 62 является активным и имеет дебетовое сальдо. При продаже продукции по дебету счета указывают начисление задолженности в пользу хозяйства с соответствующих заготовительных организаций и прочих покупателей за проданную продукцию, а по кредиту – погашение задолженности. Так, проводкой Дт 62 – Кт 90 обозначается продажа

продукции. При поступлении от покупателей оплаты за проданную им продукцию запись следующая: Дт 51 – Кт 62.

Расчеты анализируются аналитически с организациями-поставщиками и другими покупателями в контексте всех других закупочных организаций или организаций-покупателей в аналитической бухгалтерской отчетности.

Финансовая отдача отражает изменение капитала за определенный период в результате производственной и финансовой деятельности предприятия.

Прибыль (убыток) от реализации услуг выявляют на счете 90 «Продажа» и относят на счет 99 «Прибыль (убыток) от продаж». Прибыль (убыток) от продажи и прочего выбытия активов предприятия выявляют на счете 91 «Прочие доходы и расходы» и относят на счет 99 «Прибыль (убыток) от продаж».

Прочие доходы и расходы отражают по субсчетам счета 91 в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов. Нераспределенная прибыль учитывается на счете 84.

На счете 90 «Продажи» обобщают информацию о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности, а также для определения финансового результата по ним.

Запись по субсчетам 90.1, 90.2, 90.3 ведут накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно определяют финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц путем сопоставления совокупного дебетового оборота по субсчетам 90.2, 90.3 и кредитового оборота по субсчету 90.1. Финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывают с субсчета 90.9 на счет 99 «Прибыли и убытки». По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» закрывают внутренними записями на субсчет 90.9.

Аналитический учет по счету 90 ведут по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

Учетными регистрами, при автоматизации учета, являются анализ счета 90, карточка счета 90, оборотно-сальдовая ведомость по счету 90. Продажу товаров, готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) отражают в бухгалтерском учете следующими записями:

Дт 62 Кт 90.1 – отражена выручка от реализации продукции;

Дт 90.2 Кт 20 – списана себестоимость услуг.

На отчетную дату при составлении годовой бухгалтерской отчетности производятся заключительные записи по закрытию всех субсчетов:

Дт 90.9 (99) Кт 99 (90.9) – по окончании месяца определен финансовый результат (прибыль или убыток) по обычным видам деятельности;

Дт 90.1 Кт 90.9 – сумма выручки от продаж отнесена на субсчет 90.9;

Дт 90.9 Кт 90.2 – себестоимость продаж отнесена на субсчет 90.9;

Дт 90.9 (99) Кт 99 (90.9) – определен финансовый результат по обычным видам деятельности.

Счет 99 «Прибыли и убытки» используют для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности предприятия в отчетном году. Конечный финансовый результат (чистая прибыль или убыток) определяют из финансового результата от обычных видов деятельности. А также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные.

По дебету счета 99 отражают убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыли (доходы) организации. Конечный финансовый результат отчетного периода определяют сопоставлением дебетового и кредитового оборотов за отчетный период.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывают. При этом заключительной записью декабря сумму чистой прибыли (убытка) отчетного года списывают со счета 99 «Прибыли и убытки» на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

При автоматизации учета АО «Кукморагрохимсервис» получает такие отчеты как анализ счета 99, карточка счета 99, оборотно-сальдовая ведомость по счету 99.

Таким образом, следует отметить, что в целом, современное состояние бухгалтерского учета продажи готовой продукции на АО «Кукморагрохимсервис» соответствует требованиям законодательства.

3.2 Методика аудиторской проверки продажи готовой продукции

В АО «Кукморагрохимсервис» организован как внешний, так и внутренний аудит.

Аудиторское заключение аудиторско-консалтинговой группы о годовой бухгалтерской отчетности организации за 2018 год содержит вывод о достоверности во всех существенных отношениях финансового положения организации на 31 декабря 2018 года, финансовых результатах его деятельности и движению денежных средств за 2018 год в соответствии с правилами составления бухгалтерской отчетности, установленными в Российской Федерации.

Помимо аудита годовой бухгалтерской отчетности нормативные правовые акты не предусматривают обязанность аудитора провести дополнительные процедуры в отношении отчетности организации.

Внутренний аудит осуществляется для обеспечения сохранности имущества, создания законности и целесообразности финансово-хозяйственной деятельности, а также достоверности учетных и отчетных данных на предприятии. Сведения, полученные при данном аудите, используются в целях внутреннего контроля.

Аудит в хозяйстве проводит ревизионная комиссия хозяйства, члены которой избираются в начале каждого года в составе трех человек: председателя ревизионной комиссии и два члена комиссии.

Внутренний аудит – это по существу внутривозхозяйственный контроль. Но с точки зрения содержания и методов транспорта, это гораздо чаще

встречается с внешним аудитом. В ходе внутреннего аудита в течение года первичная документация и отчетность составляются с учетом бухгалтерского и синтетического учета и инвентаризационными комиссиями

Непосредственно, при проведении внутреннего аудита в хозяйстве составляют следующие документы: «Акт инвентаризации наличия денежных средств», которое составляется один раз в месяц и при проверке обязательно участвует главный бухгалтер и кассир.

Перед составлением годовой отчетности проводится инвентаризация всех основных средств и инвентарных запасов для сохранения всех материальных ценностей, а также для предотвращения искажения информации в первичных документах и программах учета; повышение ответственности тех, кто несет материальную ответственность.

Состав первичных документов, с одной стороны, очень узок – это приходные и расходные кассовые ордера, кассовая книга. С другой стороны, кассовые операции связаны практически со всеми остальными разделами учета, расчетами с подотчетными лицами, с поставщиками и т.д. Следовательно, при проверке необходимо сопоставлять кассовые документы с прочими.

Основные документы, которые необходимо изучить при проверке кассовых операций являются: кассовая книга, отчеты кассира, приходные и расходные кассовые ордера, журнал регистрации приходных кассовых ордеров, журнал регистрации расходных кассовых ордеров, журнал регистрации выданных доверенностей, журнал регистрации платежных ведомостей, оправдательные документы, авансовые отчеты.

Внутренний аудит на АО «Кукморагрохимсервис» включает следующие основные разделы:

- аудит кассы и кассовых операций;
- аудит операций по расчетному счету;
- аудит затрат труда и его оплаты;
- аудит основных средств.

Таким образом, по анализу системы внутреннего аудита АО «Кукморагрохимсервис» следует сделать вывод о том, что основное внимание внутреннего аудита сконцентрировано на правильности формирования годовой бухгалтерской отчетности, осуществления расчетных операций и обеспечения сохранности основных средств. Что касается готового продукта и его продаж, то здесь нет специальной методологии аудита, поэтому мы считаем необходимым рассмотреть этот вопрос более подробно.

Целью аудита операций с готовой продукцией является формирование мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, отражающих информацию о наличии и движении готовой продукции. Задачи аудита готовой продукции заключаются в получении доказательств, необходимых для подтверждения всех предпосылок подготовки финансовой отчетности [41]:

- проверка фактического наличия готовой продукции, отраженной в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности проверяемого лица на отчетную дату, и документально подтвержденных прав на неё;
- проверка реальности операций по движению готовой продукции, отраженных в учете в проверяемый период;
- контроль за полнотой и точностью отражения анализируемых операций в учетных регистрах и отчетности;
- проверка правильности стоимостной оценки в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с требованиями нормативных актов;
- подтверждение правильности классификации, представления и раскрытия изучаемых операций в финансовой отчетности.

В целом модель методики аудита производства и продаж готовой продукции можно представить в Приложении Ж.

Данная модель представляет собой таблицу матричной формы, где по вертикали располагаются составляющие методики аудиторской проверки, а по горизонтали – контрольные центры аудирования [38].

Достоинство модели заключается в ограниченной величине контрольных центров. Изменение состава и содержания форм бухгалтерской отчетности на модель не влияет. Обобщающие показатели содержат разное количество частных, которые по данной модели определяются степенью детализации показателей. Применение данной модели позволит проверить сопоставимость данных аналитического и синтетического учета и их взаимосвязь с данными бухгалтерской отчетности, ускорить сроки проведения аудита, определить основные приемы и процедуры по направлениям аудита, установить возможные нарушения и дать оценку существенности выявленных ошибок.

Внутренний аудит продаж должен быть инициирован для разработки общего плана и программы аудита на основе предварительных данных об организации.

В рамках методики аудиторской проверки готовой продукции на сельскохозяйственном предприятии наиболее значимыми являются такие обобщенные этапы аудита, как:

- 1) планирование,
- 2) сбор аудиторских доказательств,
- 3) обобщение результатов аудиторской проверки для подготовки итогового документа – аудиторского заключения.

От каждого этапа это зависит от последовательности работ, выполняемых аудитором. Первый шаг является наиболее важным при проверке продажи готовой продукции, так как он влияет на качество проверки. Пример плана проверки аудитором продажи готовой продукции молочного животноводства приведен в таблице 14.

После формирования плана аудиторской проверки с уточнением периода проведения и ответственного исполнителя необходимо разработать программу аудита, которая содержит более детальную расшифровку основных пунктов плана, для того чтобы можно было сделать обоснованные выводы о состоянии объекта аудита. Пример оформления стратегии

аудиторской проверки продажи готовой продукции представлен в Приложении И.

Таблица 14 – План аудита продаж готовой продукции молочного животноводства

№ п/п	Этапы аудиторской проверки	Период проведения	Первичные данные	Исполнитель
1.	Проверка учета готовой продукции	1.04.2019-12.04.2019	Журнал учета надоя молока (форма №СП-21); Ведомости учета движения молока (форма №СП-23); Данные аналитического учета по счету 43	Низамова Э.Ф.
2.	Проверка учета продажи готовой продукции	15.04.2019-20.04.2019	Товарно-транспортные накладные (форма № СП-33); Акты о приемке продукции для реализации (форма №СП-36); Отчеты о продаже сельскохозяйственной продукции (форма №СП-38); Отчеты о реализации продукции (форма №СП-37); Отчеты по складу холодильнику (форма №СП-30); Накладная внутрихозяйственного назначения (форма № 264-АПК); Лимитно-заборная ведомость (форма № 269-АПК)	Низамова Э.Ф.
3.	Проверка формирования финансового результата	22.04.2019-26.04.2019	Данные аналитического учета по счету 90, 99	Низамова Э.Ф.
4.	Составление отчета аудитора	29.04.2019-30.04.2019	Данные аналитического и синтетического учета, результатов аудиторской проверки	Низамова Э.Ф.

При формировании стратегии аудиторской проверки также необходимо указывать: планируемую трудоемкость аудиторских процедур, ответственного исполнителя.

По результатам проведенной проверки состояния учета готовой продукции и отражения информации о ней в бухгалтерской отчетности аудируемого лица — сельскохозяйственного предприятия, аудитором составляется рабочий документ.

При аудите продаж готовой продукции важное значение уделяется проверке наличия договоров на продажу продукции и соблюдения предусмотренных в них штрафов за несвоевременную поставку продукции организацией или несвоевременную ее оплату покупателем.

Для повышения эффективности производства возникает необходимость мобилизации всех внутренних резервов организаций. Это возможно посредством повседневного контроля за количеством и качеством производимой продукции и снижением затрат на её производство.

3.3 Разработка рекомендаций по совершенствованию учета продажи готовой продукции в ходе аудиторской проверки

Важнейшей задачей внутреннего аудита становится контроль за формированием затрат по местам их возникновения и центрам ответственности, выявление отклонений в выполнении производственных заданий, нарушения технологии производства продукции животноводства, предотвращение фактов хищений и злоупотреблений. В ходе анализа технико-экономических факторов возможно обнаружить существенные отклонения результатов анализа от нормативных показателей, значительный перерасход или недоиспользование ресурсов, что одновременно позволит судить об уровне эффективности системы внутрихозяйственного контроля за производственными процессами.

Рассмотрим процедуру проверки производства и реализации молока в АО «Кукморагрохимсервис». Обратимся к таблице 15, в которой представлены значения по надою коров ежемесячно за три года с расчетом индекса сезонности.

Интенсификация сельскохозяйственного производства, как правило, ведёт к уменьшению сезонности. Поэтому резко выраженная сезонность может быть свидетельством как рационального использования сезонных источников кормов, так и экстенсивного характера производства.

Из таблицы видно, что индекс сезонности возрастает в весенние и летние месяцы и уменьшается в осенние и зимние.

Для характеристики сезонных изменений производства во многих случаях целесообразно соответствующее укрупнение периодов, например по кварталам, и одновременное определение удельного веса каждого квартала в общем объёме производства за год.

Таблица 15 – Среднемесячный надой на 1 фуражную корову за 3 года

Месяц	Среднемесячный надой, л				Индекс сезонности, %
	2016 г.	2017 г.	2018 г.	среднемесячное значение за 3 года	
Январь	338	341	354	344	95,2
Февраль	352	350	346	349	96,6
Март	380	385	398	388	107,2
Апрель	389	396	405	397	109,7
Май	382	415	420	406	112,2
Июнь	396	440	452	429	118,7
Июль	402	435	448	428	118,4
Август	361	407	405	391	108,1
Сентябрь	321	333	327	327	90,4
Октябрь	254	291	289	278	76,9
Ноябрь	290	287	291	289	80,0
Декабрь	318	307	315	313	86,6
Итого	4183	4387	4450	362	100

Для характеристики сезонных изменений производства во многих случаях целесообразно соответствующее укрупнение периодов, например по кварталам, и одновременное определение удельного веса каждого квартала в общем объёме производства за год.

В таблице 16 представлено распределение надоя молока на предприятии по кварталам года и сезонам.

По отношению к базисному году надой молока возрастает как поквартально, так и посезонно, причём в весенне-летний период надой молока превышает надой молока осенне-зимнего периода.

При отправке молока на приемные пункты, на молокозаводы и т.п. составляется товарно - транспортная накладная на отправку - приемку молока и молочных продуктов. Для того чтобы выявить признаки незаконного изъятия молока в пути следования, необходимо провести встречную проверку разных экземпляров одной и той же товарно - транспортной накладной.

Таблица 16 – Распределение надоя молока по кварталам и сезонам

Период	2016 г.	2017 г.	2018 г.	Абс. отклонение 2018/2016 гг.
I	1070	1076	1098	28
II	1167	1251	1277	110
III	1084	1175	1180	96
IV	862	885	895	33
Осенне-зимний сезон	1873	1909	1922	49
Весенне-летний сезон	2310	2478	2528	218

По данным таблицы 17 проведём индексный метод анализа затрат на производство молока и выручки от продажи продукции за 2016-2018 гг.

По данным таблицы 17 можно сделать следующие выводы. Затраты на производство молока ежегодно растут, так их величина в 2018 г. выросла на 21,12% по сравнению с 2017 годом. При этом индекс себестоимости показал увеличение себестоимости продукции в этот период на 16,15%. Индекс физического объема свидетельствует о том, что на 4,28% рост затрат на производство объясняется увеличением физического объема продукции.

Индекс цен показал, что выручка от продаж на 19,78% вызвана ростом цен. По данным анализа необходимо в дальнейшем проанализировать причину более быстрого роста затрат на производство по сравнению с ростом выручки.

Таблица 17 – Анализ затрат на производство молока и продажи молока

Показатели	2016 г.	2017 г.	2018 г.
Количество продукции, т	1652	1776	1852
Себестоимость единицы продукции, руб.	985	1102	1280
Затраты на производство, тыс. руб.	1627,22	1957,152	2370,56
Цена единицы продукции, руб.	1168,70	1298,93	1491,97
Выручка от продажи продукции, тыс. руб.	1930,70	2306,90	2763,13
Индекс затрат на производство, %	x	120,28	121,12
Индекс себестоимости, %	x	111,88	116,15
Индекс физического объема продукции, %	x	107,51	104,28
Индекс выручки, %	x	119,49	119,78
Индекс цен, %	x	111,14	114,86

Таким образом, в качестве направлений для дальнейшего анализа можно отметить проведение выборочного анализа структуры себестоимости продукции в динамике с целью разработки предложений по повышению эффективности использования ресурсов организации. При выявлении значительных отклонений в структуре себестоимости выбранной для анализа продукции аудитор должен получить от ответственных лиц организации письменные объяснения причин этих отклонений.

В частности, в отношении производства и отпуска молока для контроля полноты оприходования молока в журнале учета надоя молока необходимо периодически проводить контрольные дойки, которые позволяют сопоставить средний надой молока в дни, когда контрольная дойка не проводилась, с надоем при контрольных дойках. В том случае когда надой при контрольных дойках значительно выше, чем при обычных дойках, есть основания предполагать факт незаконного изъятия молока.

Для выявления признаков незаконного изъятия необходимо проверить соответствие записей в ведомости движения молока данным первичных документов. В том случае если записи в указанной ведомости по приходу молока занижены, а по расходу завышены против первичных документов,

можно обоснованно предполагать о наличии признаков незаконного изъятия молока. Необходимо проверять и данные о количестве молока на начало и конец периода, поскольку за счет занижения остатков также могут создаваться неучтенные излишки для последующего изъятия.

Важной статьей затрат на предприятии являются корма. Для учета пастбищных кормов, скармливаемых скоту без предварительной уборки, т.е. путем выпаса, составляется акт на оприходование пастбищных кормов. Количество скормленных кормов определяют главный агроном и главный зоотехник сельхозпредприятия расчетным путем, взвешивая урожай с контрольных участков. Также расчетным путем такие корма списывают на затраты по группам животных. По учету корма, скормленные путем выпаса, не приходятся.

Для контроля сохранности заготовленных грубых и сочных кормов должны составляться планы участков с обозначением расположения стогов, скирд, буртов, траншей и т.п. и указанием их номеров. В каждый стог, скирду положено закладывать деревянную табличку с указанием номера стога, скирды и т.п., номера бригады или звена, времени укладки, объема в кубических метрах и массы заготовленных кормов

Кроме того, следует проверить соответствие данных бухгалтерского учета о движении молока аналогичным данным на ферме. Это необходимо сделать для того, чтобы проверить причастность бухгалтера к созданию неучтенных излишков молока.

Дневные данные по надою и качеству молока должны совпадать с ведомость учета движения молока по форме СП-23. При этом по итогам месяца также предлагается формировать общие расхождения по массе и качеству молока с причинами их возникновения. По анализам таких форм возможно ежемесячно сравнивать объемы и выявлять разницу между отправленными объемами молока и полученными объемами контрагентом.

Предложим форму ежедневного контроля надоя молока, обратимся к таблице 18.

Таблица 18 – Сводная ведомость контроля количества и качества реализованного молока

Дата	По данным организации		Контрагент	По данным контрагента		Причины расхождения	
	Масса отправки молока	Жирность		Масса полученного молока	Жирность	В массе	В жирности
1.06.19	7178	3,8	ОАО «Кукморский маслодельно-молочный комбинат»	7178	3,2	-	Лаб. исслед-я
2.06.19	6800	3,8	ОАО «Кукморский маслодельно-молочный комбинат»	5200	3,8	ДТП	-
3.06.19	2000	3,8	Вятско-полянское районное потребительское общество	2000	3,8	-	-
3.06.19	5200	3,2	ОАО «Кукморский маслодельно-молочный комбинат»	5200	3,2	-	-
4.06.19	3000	3,8	«Эссен»	3000	3,8	-	-
4.06.19	3825	3,8	ОАО «Кукморский маслодельно-молочный комбинат»	3825	3,8	-	-
5.06.19	6954	3,8	ОАО «Кукморский маслодельно-молочный комбинат»	6954	3,2	-	Лаб. исслед-я

Для выявления признаков незаконного изъятия кормов целесообразно использовать метод взаимного контроля актов на оприходование продукции (в данном случае кормов) и документов, послуживших основанием для оплаты рабочим за убранную зеленую массу. Если оприходовано кормов

меньше, чем следует исходя из начисленной за уборку зеленой массы заработной платы, то имеют место незаконное изъятие кормов либо приписки по заработной плате. Для того чтобы установить конкретную причину, необходимо провести опрос лиц, причастных к уборке зеленой массы.

В конце грубого сбора урожая и фуража, инвентарь составлен с целью получения его под ответственность руководителей фермы. Первый экземпляр описи передается в бухгалтерию, а второй - руководителю фермы.

Для выявления признаков незаконного изъятия заготовленных кормов целесообразно использование метода взаимного контроля документов, в которых отражена масса заготовленных кормов, и документов, в которых отражено начисление зарплаты за заготовку кормов. Кроме того, при необходимости рекомендуется инвентаризация собранного корма.

Для выявления признаков незаконного изъятия кормов под видом их отпуска на кормление животных необходимо с помощью зоотехника проверить правильность применяемых норм расхода кормов на соответствующие группы животных, а также списываемых кормов исходя из норм расхода и числящегося поголовья животных. В отдельных случаях необходимо использовать приемы фактического контроля.

При перемещении кормов внутри хозяйства, например с поля на ферму, составляется накладная внутрихозяйственного значения. Для выявления фактов незаконного изъятия кормов, маскируемых под вид перемещения кормов внутри хозяйства, необходимо провести встречную проверку, используя разные экземпляры одной и той же накладной внутрихозяйственного значения, а также инвентаризацию.

Следует отметить, что аудит готовой продукции для сельскохозяйственных предприятий играет важную роль, поскольку сельскохозяйственный сектор имеет много аспектов, а аналитическая и методологическая поддержка несовершенна. Это означает, что аудитор во время работы на сельскохозяйственных предприятиях должен использовать

методы проверки, максимально адаптированные к специфике предприятия, руководствуясь при этом нормативной базой.

Совершенствованию внутривнутрихозяйственного контроля сельскохозяйственных организаций способствует надлежащая организация нормативного хозяйства и обоснованного нормирования производственных затрат. Основной задачей, которую ставит нормативный учёт затрат, являются оценка деятельности отдельных центров ответственности и организации в целом.

Управление нормативными затратами оказывает более активное влияние на управление стоимостью продуктов и создание оперативной информации и услуг для принятия управленческих решений.

Таким образом, по результатам анализа системы учета и аудита продажи готовой продукции нами были выдвинуты предложения и сформированы направления совершенствования учета продажи готовой продукции.

Для повышения информативности аналитического учета, формирования более детализированной информации для целей бухгалтерского учета, для формирования исходных данных для последующего экономического анализа и аудита, предлагаем открыть к 43 счету следующие субсчета с аналитикой:

43.1.1 — «Готовая продукция растениеводства на корма»;

43.1.2 — «Готовая продукция растениеводства на посадку»;

43.1.3 — «Готовая продукция растениеводства на продажу»;

43.2.1 — «Готовая продукция мясного животноводства»;

43.2.2 — «Готовая продукция молочного животноводства» на допой;

43.2.3 — «Готовая продукция молочного животноводства» на продажу;

Рассмотрим типовые проводки по счету 43:

Дт 43.2.3 – Кт 20 На склад-холодильник сдано молоко по фактической себестоимости

Дт 90.02 – Кт 43.2.3 Направлена на продажу молоко по фактической себестоимости

Дт 43.2.3 – Кт 91.1 Оприходование излишков молока на складе

Дт10 – Кт 43.2.2 Оприходование на склад молока на допой животных

Дт10 – Кт 43.1.1 Оприходование на склад готовой продукции растениеводства для корма животным

Дт10 – Кт 43.1.2 Оприходование на склад готовой продукции растениеводства для дальнейшей посадки

Дт 76 – Кт 43.2.3 Отражена задолженность персонала по приобретенному молоку

Дт 90.02 – Кт 43.2.1 Отгружен крупно-рогатый скот покупателю

Ввиду высоких темпов роста себестоимости и снижения рентабельности необходимо внедрить методы оптимизации затрат: использование методов повышения урожайности сельскохозяйственных культур, энергосберегающих технологий, контроля надоя молока.

Для разработки предложений по повышению эффективности использования ресурсов организации необходимо расширить анализ путем выборочного анализа структуры производственных затрат в динамике.

В качестве направлений совершенствования учетных процедур отметим использование процедур контроля учета готовой продукции:

- в отношении производства, оприходования и отпуска молока – проведение контрольных доек для сопоставления среднего надоя молока по дням;

- в отношении процедур транспортировки молока – проведение встречных проверок разных экземпляров одной и той же товарно-транспортной накладной;

- в отношении учета кормов – использование метода взаимного контроля актов на оприходование продукции и документов, послуживших основанием для оплаты рабочим за убранную зеленую массу; проверка правильности применяемых норм расхода кормов на соответствующие

группы животных исходя из числящегося поголовья животных; проведение встречных проверок при перемещении кормов, используя разные экземпляры одной и той же накладной внутрихозяйственного значения, а также инвентаризацию.

Ввиду того, что основное внимание текущего внутреннего аудита сконцентрировано на правильности формирования годовой бухгалтерской отчетности, осуществления расчетных операций и обеспечения сохранности основных средств считаем необходимым внедрить модель методики внутреннего аудита продаж готовой продукции. Модель методики внутреннего аудита базируется на сопоставлении составляющих методик аудиторской проверки и контрольных центров аудирования и включает в себя разработку общего плана и программы аудита на основе предварительных данных об организации. Так, например, предлагаются выборочные проверки дневников поступления сельскохозяйственной продукции, товарно-транспортных накладных для учета движения готовой продукции, аналитические процедуры для анализа корректности группировки затрат по статьям, местам их возникновения, соответствия номенклатуры статей перечню, установленному соответствующими отраслевыми рекомендациями.

Также предлагаем внедрить повседневный контроль за количеством и качеством производимой продукции и снижением затрат на её производство, например, на основе предложенной процедуры проверки производства и реализации молока по надою. Данная методика позволяет выявить сезонность в среднемесечном надое молока, а также сопоставить затраты на производство молока и его продажи.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

По результатам исследования сформулируем следующие выводы.

Экономическая сущность продажи продукции состоит из элементов этапа оборота средств и возобновления цикла производства, и характеризуется переходом права собственности при отгрузке продукции и получением денежных средств и формированием на этой основе финансового результата продажи. Учет готовой продукции является важнейшим участком бухгалтерского учета на предприятии и объектом аудиторской проверки. Сущность аудиторской проверки выпуска и продажи готовой продукции заключается в объективной оценке полноты, своевременности и достоверности отражения в учете и отчетности показателей выручки от продажи, себестоимости проданной продукции, управленческих и коммерческих расходов и прибыли (убытка) от продажи.

В исследовании была проанализирована деятельность АО «Кукморагрохимсервис» по таким показателям как: состав земельных фондов и структура сельскохозяйственных угодий, структура товарной продукции, фондооснащенность, энергооснащенность, годовой запас труда и его использование, показатели, рассчитываемые на основе бухгалтерской финансовой отчетности.

На основе анализа были выявлены благоприятные моменты: рост производительности труда в рассматриваемом периоде, повышение интенсивности использования сельхозугодий, повышение интенсивности труда.

К проблемным аспекты деятельности компании относится: отставание многих показателей экономической эффективности АО «Кукморагрохимсервис» от среднереспубликанских, снижение стоимости валового дохода в расчете на 100 га сельхозугодий; опережающий рост издержек производства в сравнении с валовым доходом; снижение прибыльности.

Чтобы добиться повышения эффективности предприятия, нужно повышать прибыль и/или снижать себестоимость, что, например, возможно путем использования методов урожайности сельскохозяйственных культур, повышения энергосберегающих технологий, контроля надоя молока и других методов.

Анализ показателей отчетности выявил проблемы с ликвидностью предприятия, при которых выполняются лишь часть условий ликвидности баланса, предприятие не может покрыть самые срочные обязательства за счет наиболее ликвидных активов. Данная ситуация во многом объясняется спецификой самого предприятия, значительными объемами запасов в денежной величине и использованием в текущей деятельности свободных денежных средств.

Показатели отчета о финансовых результатах характеризуют следующие тенденции:

- рост выручки, себестоимости предприятия;
- снижение валовой прибыли;
- снижение прибыли от продаж;
- колебания прочих доходов и расходов, влияющие на конечный финансовый результат;
- рост чистой прибыли предприятия.

Благоприятной тенденцией является рост выручки от продаж в рассматриваемом периоде до 2017 г. Однако себестоимость продаж выросла более быстрыми темпами, в связи с чем в 2017 г. наблюдалось снижение показателя валовой прибыли предприятия. В связи с тем, что прочие доходы в 2017 г. оказались на 29,5% ниже аналогичного показателя 2016 г. при сравнительно той же величине прочих расходов, предприятие получило значительно меньшую величину прибыли до налогообложения (на 2 471 тыс. руб.).

Наиболее проблемным моментом является превышение темпов роста расходов предприятия над темпами роста его доходов. Также

неблагоприятными моментами является ухудшение показателя валовой рентабельности и снижение рентабельности продаж предприятия в 2017 г. Предприятию необходимо обратить внимание на себестоимость продаж и оптимизацию затрат. Анализируя показатели рентабельности в 2018 г. необходимо отметить благоприятную тенденцию роста рентабельности по чистой прибыли и активов.

В отношении учетных процедур предприятия необходимо отметить их соответствие требованиям законодательства. При этом в связи с существованием проблемных моментов в деятельности организации необходимо обратить внимание на вопросы учета и контроля готовой продукции предприятия и ее продажи.

По результатам анализа системы учета и аудита продажи готовой продукции нами были выдвинуты предложения и сформированы направления совершенствования учета продажи готовой продукции:

- расширение аналитики по счету 43 «Готовая продукция»;
- совершенствование контроля надоя молока – проведение контрольных доек для сопоставления среднего надоя молока по дням; проведение встречных проверок разных экземпляров одной и той же товарно-транспортной накладной, контроль надоя по специальной форме контроля по дням и ежемесячно;
- внедрение модели методики внутреннего аудита продаж готовой продукции, которая базируется на сопоставлении составляющих методик аудиторской проверки и контрольных центров аудирования и включает в себя разработку общего плана и программы аудита на основе предварительных данных об организации.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая. [Федер.закон: Принят Государственной Думой 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ].
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая. [Федер.закон: Принят Государственной Думой 26 января 1996 г. № 14-ФЗ].
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. [Федер.закон: Принят Государственной Думой 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ].
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. [Федер.закон: Принят Государственной Думой 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ].
5. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ.
6. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ.
7. Постановление Правительства РФ от 11.06.2015 № 576 «Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации».
8. Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».
9. Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99».
10. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».
11. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

12. Приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01».

13. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)), «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»).

14. Приказ Минфина России от 24.10.2016 № 192н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации».

15. Приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению».

16. Приказ Минсельхоза РФ от 31.01.2003 № 26 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях».

17. Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях».

18. Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях. Утверждены приказом Минсельхозом РФ от 16.05.2005.

19. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждены приказом Министерства финансов от 28.12.2001 № 119н.

20. Международные стандарты аудита [Электронный ресурс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>]

21. Алексеева Л.Ф. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». - Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2017. – 163 с.
22. Алисенов, А. С. Бухгалтерский финансовый учет: учебник и практикум для СПО / А. С. Алисенов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Юрайт, 2018. — 464 с.
23. Аудит // Клычова Г.С., Леонтьева Ж.Г., Осипов М.А., Закирова А.Р., Заугарова Е.В., Клычова А.С., Табакова М.В. учебник / Издательство: Санкт-Петербургский государственный экономический университет Санкт-Петербург. – 2017. – 332 с.
24. Аудит.: Учебник / Н.В. Парушина, С.П. Суворова. - 2-е изд., перераб. и доп. - (Профессиональное образование). – 2018. – 288 с.
25. Алимбекова Г.Ф. Нормативно-правовое регулирование учета готовой продукции // NovaInfo. – 2018. - №66-2. – С.176-179.
26. Бондарева К.И. Понятие и сущность продажи товаров в современных условиях // Экономика и социум. – 2018. - №6 (25). – С.9-12.
27. Бухгалтерский учет в двух модулях : учеб. пособие / Т.В. Терентьева, В.В. Малышева. — М. : РИОР : ИНФРА-М, 2018. — 287 с.
28. Бухгалтерский учет: учебное пособие / В. Ф. Бабына [и др.]; под общ. ред. В. Ф. Бабыны. — Мн.: Выш. шк., 2017. — 304 с.
29. Бухгалтерский финансовый учет / Керимов В.Э., - 6-е изд. - М.:Дашков и К, 2018. - 688 с.
30. Бухгалтерский финансовый учет. Конспект лекций / Л.И.Куликова, Л.П.Белоглазова, П.А.Алеткин, Г.Г.Ахмадиева, А.В.Гошунова; Каз.федер.ун-т. – Казань, 2014. –97с.
31. Бычкова С.М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / С. М. Бычкова, Д. Г. Бадмаева. – Москва: Эксмо, 2015. – 399с.

32. Бурлина О., Артемьева Н.А. Аудит учета продаж готовой продукции (работ, услуг) [Электронный ресурс. Режим доступа: <https://files.scienceforum.ru/pdf/2012/1001.pdf>]
33. Валиев Р. Ф. Особенности проведения аудиторской проверки готовой продукции сельскохозяйственного предприятия // Молодой ученый. — 2018. — №27. — С. 63-67.
34. Горфинкель, В. Я. Экономика предприятия / В. Я. Горфинкель, В. А. Швандар. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Юнити-дана, 2017. — 670 с.
35. Ершова, И. В. Предпринимательское право / И. В. Ершова. — 4-е изд. перераб. и доп. — М.: Юриспруденция, 2018. — 560 с.
36. Зотова Н.Н., Зырянов О.Т. Бухгалтерский учет и анализ: учебное пособие. Курган: Изд-во Курганского гос. университета. – 2017. – 225 с.
37. Залялова Н.Р., Ахметзянова Р.И. Методика формирования внутренней управленческой отчетности в сельскохозяйственной организации / / Всероссийская студенческая научно-практическая конференция «Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях устойчивого развития сельских территорий». Казань, 2018.
38. Клычова Г.С., Галимзянова Ю.И., Роль бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационного развития аграрной экономики/ сб. науч.-практ. конф- Казань: Центр инновационных технологий, 2018-336
39. Клычова Г.С., Закирова А.Р., Клычова А.С. Аудит: учебное пособие (том 2) / Г.С. Клычова, А.Р. Закирова, А.С. Клычова. - Казань: Центр инновационных технологий, 2014. – 491с.
40. Клычова Г.С., Закирова А.А. Развитие методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства: Монография / Г.С. Клычова, А.Т. Исхаков. - Казань: Центр инновационных технологий. 2012. - 195 с.

41. Клычова Г.С., Закирова А.Р. Бухгалтерская отчетность - основа информационного обеспечения финансового анализа // Современные аспекты экономики. 2016. № 7-8 (227-228). С. 32-36.

42. Клычова Г.С., Карбозова А.С., Галимзянова Ю.И., Роль бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационного развития аграрной экономики/ сб.науч-практ. Конф – Казань: Центр инновационных технологий, 2018 -336 с.

43. Клычова Г.С., Закирова А.Р., Клычова А.С. Управленческий учет земель сельскохозяйственного назначения и внутренняя отчетность об их использовании. // Вестник Казанского ГАУ. – 2013. – №4(30). – С.15-21.

44. Кулаева Н.С. Определение выручки от продажи готовой продукции в бухгалтерском учете // Все для бухгалтера. – 2017. - №6. – С.14-21.

45. Левкович, О. А. Бухгалтерский учет / О. А. Левкович, И. Н. Тарасевич. — 7-е изд., перераб. и доп. — Минск: Амалфея, 2011. — 534с

46. Матвеева К.А. Мустафина З.К. Роль завершающих стадий в формировании финансовых результатов деятельности сельскохозяйственной организации // В сборнике: Наука третьего тысячелетия. Сборник статей Международной научно-практической конференции. Ответственный редактор: Сукиасян Асатур Альбертович. 2016. С. 107-109.

47. Пинина К.А., Хамизуллина Г.Р. Совершенствования учета продажи готовой продукции // сборник «Всероссийская научно-практическая конференция молодых ученых «Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики» – Казань: Издательство Казанского ГАУ, 2019.

48. Пинина К.А., Хамизуллина Г.Р. Бухгалтерский учет и аудит готовой продукции // сборник «Материалы VII Международной научно-практической конференции, посвященной памяти профессора Василия Петровича Петрова «Профессия бухгалтера – важнейший инструмент

эффективного управления сельскохозяйственным производством» – Казань: Издательство Казанского ГАУ, 2019.

49. Семенихина Н. Б., Ван Дзин. К вопросу информационного обеспечения системы управления предприятия в условиях цифровой экономики/ Международный экономический форум «Экономика в меняющемся мире» : сб. научных статей (24-27 апреля 2018).- Казань: Изд-во Академии наук РТ, 2018. - 180 с.-с.21-23

50. Стаселович В. А. Экономическое содержание понятия «реализация» как процесса бухгалтерского учета выручки // Молодой ученый. — 2018. — №17. — С. 463-468.

51. Стенникова М., Шегурова В.П. Особенности учета готовой продукции в сельском хозяйстве // Агропродовольственная экономика. — 2018. - №5. – С.76

52. Яхина Л.Т. Организация и методика аудита сельскохозяйственных организаций: Дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.12 : Казань, 2018. – 201 с.

53. G.S. Klychova, M.M. Nizamutdinov, L.N. Safiullin, L.M. Mavlieva Priorities of Agricultural Credit Cooperation Development / Mediterranean Journal of Social Sciences. - Vol 5, No 18 (2014). – p. 215-218.

54. R.A. Alborov, S.M. Kontsevaya, G.S. Klychova, V.P. Kuznetsov. The development of management and strategic management according in agriculture // Journal of Engineering and Applied Sciences. 2017. T. 12. № 19. С. 4979-4984.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Экономические аспекты, характеризующие сущность понятия
«продажи»

Источник	Определение понятия продажи
Гражданский кодекс РФ [1]	передача продукции как вручение приобретателю, сдача перевозчику для отправки приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю
Налоговый кодекс РФ [3]	передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.
Л.И. Куликова [28, с. 84]	обычный вид деятельности организации в соответствии с законодательством РФ сопровождающийся получением финансового результата
О. А. Левкович [33, с. 63]	процесс передачи продукции (товара) покупателю и права собственности на нее и процесс оплаты покупателем продукции
В. Ф. Бабына [26, с. 249]	совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом готовой продукции, планируемый на основе заключенных с покупателями договоров поставок, в которых указаны ассортимент, срок отгрузки, количество и качество продукции, цена, форма расчетов
П. Г. Пономаренко [24, с. 499]	процесс продажи готовой продукции, товара или выполненных работ и услуг; передача на возмездной основе материальных ценностей, выполнение работ и оказание услуг с целью извлечения дохода
В. Я. Горфинкель [30, с. 195]	совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом и продажей продукции и основной объемный показатель деятельности предприятия
И.В. Ершова [31, с. 64]	передача товаров с переходом права собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления; передача результатов выполненных работ; оказание услуг другому лицу
Стаселович В. А. [37, с. 465]	передача продукции (работ, услуг) с целью получения денежного дохода (выручки)

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Основные нормативно-правовые акты, регулирующие бухгалтерский учет и аудит готовой продукции

Нормативно-правовой акт	Аспекты регулирования в части бухгалтерского учета и аудита продажи готовой продукции
1	2
Гражданский кодекс Российской Федерации [1,2]	регламентация прав собственности, порядка заключения и условий основных договоров продажи продукции, обязанностей продавца и покупателя
Налоговый кодекс Российской Федерации [3,4]	определение фактов хозяйственной жизни, которые признаются реализацией, регламентация принципов определения цены продукции для целей налогообложения, определение перечня доходов и расходов, связанных с продажей продукции, и порядок их учета
Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [5]	регламентирует правила отражения хозяйственных операций в первичных документах и регистрах бухгалтерского учета, правила оценки и порядок осуществления инвентаризации готовой продукции
Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [8]	уточняет порядок документирования хозяйственных операций и ведения регистров бухгалтерского учета, порядок составления и предоставления бухгалтерской отчетности.
Положение по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) [12]	определяет понятие готовой продукции, единицы бухгалтерского учета и регламентирует порядок оценки и отпуска материально-производственных запасов, а также раскрытие информации в бухгалтерской отчетности
Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [9]	определяет принципы учета и признания доходов организации. В отношении продажи готовой продукции определяет перечень и порядок признания в бухгалтерском учете доходов предприятия от обычных видов деятельности, разграничивая их с прочими доходами, участвующими в формировании конечных финансовых результатов производственно-сбытовой деятельности предприятия

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ Б

1	2
Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» - ПБУ 01/2008 [13]	регламентирует порядок выбора организацией метода оценки готовой продукции и определения выручки от продажи, от которых зависит значение финансового результата от продажи готовой продукции
Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [10]	определяет принципы учета и признания расходов организации и порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности. В отношении продаж готовой продукции определяет перечень расходов, их группировку по элементам, на базе которой и формируется себестоимость проданной продукции и определяется конечный финансовый результат от продаж
План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методические рекомендации по его применению [15]	указывает с использованием каких счетов возможно сформировать учет готовой продукции, ее продажи и расчетов с поставщиками на предприятии
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [16]	определяют порядок формирования себестоимости готовой продукции, детально характеризуют состав затрат (понятие, классификация затрат), на основе которых формируется полная себестоимость продукции, работ, услуг
Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ [6]	регулирует основные аспекты аудиторской деятельности и порядок ее регулирования
МСА [20]	регулируют частные аспекты аудита готовой продукции, организацию аналитических процедур при планировании и проведении анализа бухгалтерской отчетности продажи продукции, порядок формирования аудиторской выборки и другие аспекты

**Основные МСА, используемые при организации аудиторской проверки
продажи готовой продукции**

Наименование МСА	Вопросы регулирования
Организационный аспект	
1	2
МСА 230 «Аудиторская документация»	устанавливает обязанности аудитора по подготовке аудиторской документации при проведении аудита финансовой отчетности; определяет форму, содержание и объем аудиторской документации, указание конкретных протестированных статей или вопросов
МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»	устанавливает обязанности аудитора по рассмотрению законов и нормативных актов при проведении аудита финансовой отчетности, установление соблюдения аудируемым лицом законов и нормативных актов, регламентирует действия аудитора при выявлении фактов несоблюдения законодательства
МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»	устанавливает обязанности аудитора по планированию аудита финансовой отчетности, уточняет вопросы документации по общей стратегии и плану аудита
МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»	устанавливает обязанности аудитора по применению принципа существенности при планировании и проведении аудита финансовой отчетности
Процедурно-аналитический аспект	
МСА 500 «Аудиторские доказательства»	устанавливает, что входит в состав аудиторских доказательств при проведении аудита финансовой отчетности и каковы обязанности аудитора по разработке и выполнению аудиторских процедур с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, чтобы иметь возможность сделать обоснованные выводы, которые послужат основанием для аудиторского мнения.
МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»	описывает отдельные вопросы, рассматриваемые аудитором при получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств
МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»	устанавливает обязанности аудитора по выявлению и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности посредством изучения организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации Например, ограничения системы внутреннего контроля: руководство может заключить с покупателями дополнительные соглашения, изменяющие условия типовых договоров купли-

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ В

1	2
МСА 520 «Аналитические процедуры»	устанавливает обязанности аудитора в отношении аналитических процедур в качестве процедур проверки по существу
МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»	устанавливает обязанности аудитора в отношении событий после отчетной даты при проведении аудита финансовой отчетности более высокие риски недобросовестных действий при признании выручки в организациях, которые получают значительную часть выручки от продаж с расчетом наличными денежными средствами, Например, при существовании давления на руководство по необходимости соответствовать ожиданиям по прибыли, может иметь место связанный с этим риск того, что руководство завышает показатели продаж путем заключения договоров купли-продажи с условиями, препятствующими признанию выручки, или путем выставления счетов, не дожидаясь поставки. В этих обстоятельствах аудитор может, например, разработать внешние подтверждения, чтобы подтвердить не только суммы задолженностей, но и отдельные условия договоров купли-продажи, включая дату, наличие прав возврата и условия поставки.
МСА 530 «Аудиторская выборка»	применяется в случаях, когда аудитор принял решение в ходе выполнения аудиторских процедур использовать аудиторскую выборку, например, в виде блочной выборки представляется отбор последовательности сотни счетов-фактур из книги продаж за определенный период

ПОЛОЖЕНИЕ

о службе охраны труда АО “Кукморагрохимсервис”

Настоящая инструкция разработана в соответствии с действующим законодательством и нормативно-правовыми актами в области охраны труда и может быть дополнена иными дополнительными требованиями применительно к конкретной должности или виду выполняемой работы с учетом специфики трудовой деятельности в конкретной организации и используемых оборудования, инструментов и материалов. Проверку и пересмотр инструкций по охране труда для работников организует работодатель. Пересмотр инструкций должен производиться не реже одного раза в 5 лет.

1. Общие требования безопасности.

1.1. К самостоятельной работе в качестве бухгалтера допускаются лица, имеющие соответствующее образование и подготовку по специальности, обладающие теоретическими знаниями и профессиональными навыками в соответствии с требованиями действующих нормативно-правовых актов, не имеющие противопоказаний к работе по данной профессии (специальности) по состоянию здоровья, прошедшие в установленном порядке предварительный (при поступлении на работу) и периодический (во время трудовой деятельности) медицинские осмотры, прошедшие обучение безопасным методам и приемам выполнения работ, вводный инструктаж по охране труда и инструктаж по охране труда на рабочем месте, проверку знаний требований охраны труда, при необходимости стажировку на рабочем месте. Проведение всех видов инструктажей должно регистрироваться в Журнале инструктажей с обязательными подписями получившего и проводившего инструктаж. Повторные инструктажи по охране труда должны проводиться не реже одного раза в год.

1.2. Бухгалтер обязан соблюдать Правила внутреннего трудового распорядка, установленные режимы труда и отдыха; режим труда и отдыха инструктора-методиста определяется графиком его работы.

1.3. При осуществлении производственных действий в должности бухгалтера возможно воздействие на работающего следующих опасных и вредных факторов:

- нарушение остроты зрения при недостаточной освещённости рабочего места, а также зрительное утомление при длительной работе с документами и (или) с ПЭВМ;

- поражение электрическим током при прикосновении к токоведущим частям с нарушенной изоляцией или заземлением (при включении или выключении электроприборов и (или) освещения в помещениях;

- снижение иммунитета организма работающего от чрезмерно продолжительного (суммарно – свыше 4 ч. в сутки) воздействия электромагнитного излучения при работе на ПЭВМ (персональной электронно-вычислительной машине);

- снижение работоспособности и ухудшение общего самочувствия ввиду переутомления в связи с чрезмерными для данного индивида фактической продолжительностью рабочего времени и (или) интенсивностью протекания производственных действий;

- получение травм вследствие неосторожного обращения с канцелярскими принадлежностями либо ввиду использования их не по прямому назначению;

- получение физических и (или) психических травм в связи с незаконными действиями работников, учащихся (воспитанников), родителей (лиц, их заменяющих), иных лиц, вошедших в прямой контакт с экономистом для решения тех или иных вопросов производственного характера.

1.4. Лица, допустившие невыполнение или нарушение настоящей Инструкции, привлекаются к дисциплинарной ответственности и, при

необходимости, подвергаются внеочередной проверке знаний норм и правил охраны труда.

2. Требования охраны труда перед началом работы.

2.1. Проверить исправность электроосвещения в кабинете.

2.2. Проверить работоспособность ПЭВМ, иных электроприборов, а также средств связи, находящихся в кабинете.

2.2. Проветрить помещение кабинета.

2.3. Проверить безопасность рабочего места на предмет стабильного положения и исправности мебели, стабильного положения находящихся в сгруппированном положении документов, а также проверить наличие в достаточном количестве и исправность канцелярских принадлежностей.

2.4. Уточнить план работы на день и, по возможности, распределить намеченное к исполнению равномерно по времени, с включением 15 мин отдыха (либо кратковременной смены вида деятельности) через каждые 45 мин. однотипных производственных действий, а также с отведением времени в объёме не менее 30 мин. для приёма пищи ориентировочно через 4-4,5 ч. слуха, памяти, внимания - вследствие ром для решения тех или иных вопросов производственного характера.

3. Требования охраны труда во время работы.

3.1. Соблюдать правила личной гигиены.

3.2. Исключить пользование неисправным электроосвещением, неработоспособными ПЭВМ, иными электроприборами, а также средствами связи, находящимися в кабинете.

3.3. Поддерживать чистоту и порядок на рабочем месте, не загромождать его бумагами, книгами и т.п.

3.4. Соблюдать правила пожарной безопасности.

3.5. Действуя в соответствии с планом работы на день, стараться распределять намеченное к исполнению равномерно по времени, с включением 15 мин. отдыха (либо кратковременной смены вида деятельности) через каждые 45 мин. однотипных производственных

действий, а также с отведением времени в объёме не менее 30 мин. для приёма пищи.

4. Требования охраны труда в аварийных ситуациях.

4.1. При возникновении в рабочей зоне опасных условий труда (появление запаха гари и дыма, повышенное тепловыделение от оборудования, повышенный уровень шума при его работе, неисправность заземления, загорание материалов и оборудования, прекращение подачи электроэнергии, появление запаха газа и т.п.) немедленно прекратить работу, выключить оборудование, сообщить о происшедшем непосредственному или вышестоящему руководству, при необходимости вызвать представителей аварийной и (или) технической служб.

4.2. При пожаре, задымлении или загазованности помещения (появлении запаха газа) необходимо немедленно организовать эвакуацию людей из помещения в соответствии с утвержденным планом эвакуации.

4.3. При обнаружении загазованности помещения (запаха газа) следует немедленно приостановить работу, выключить электроприборы и электроинструменты, открыть окно или форточку, покинуть помещение, сообщить о происшедшем непосредственному или вышестоящему руководству, вызвать аварийную службу газового хозяйства.

4.4. В случае возгорания или пожара немедленно вызвать пожарную команду, проинформировать своего непосредственного или вышестоящего руководителя и приступить к ликвидации очага пожара имеющимися техническими средствами.

Физическая культура на производстве

Физическая культура на производстве – важный фактор повышения производительности труда. Создание предпосылок к высокопроизводительному труду экономических специальностей, предупреждение профессиональных заболеваний и травматизма на производстве способствует использованию физической культуры для активной работы, отдыха и восстановления работоспособности в рабочее и свободное время.

В режиме труда и отдыха сотрудников аппарата бухгалтерии учтены такие факторы, как время официально разрешенных пауз во время работы. В качестве обязательной к применению меры в работе бухгалтера имеются две 10-минутные физкультурные паузы в течение рабочего дня. Помимо этого согласно Гигиеническим требованиям к ПЭВМ и организации работы с ними (утверждены постановлением Минздрава России от 3 июня 2003 г. № 118) У людей, работающих за компьютером, должны быть законные перерывы общей длительностью до 90 мин в день в счет рабочего времени.

Культура делового общения на предприятии

В целях повышения деловой репутации предприятия АО «Кукморагрохимсервис» и его сотрудников и формирования благоприятного климата в коллективе разработаны и используются следующие локальные нормативные документы:

- Кодекс деловой этики;
- Кодекс делового общения;
- Стратегия развитие предприятия;
- Ценности предприятия;
- Корпоративная социальная ответственность.

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж

Модель методики аудита производства и продаж готовой продукции

Элементы методики аудиторской проверки	Центры аудирования			
	Объем произведенной продукции	Себестоимость готовой продукции	Расходы на реализацию	Управленческие расходы
1	2	3	4	5
Цель аудита	Проверка достоверности объема произведенной продукции и ее полноты оприходования для прогнозирования формирования финансовых результатов	Проверка достоверности и реальности произведенных расходов, целесообразности их списания в соответствии с методом учета затрат на производство	Проверка достоверности и реальности произведенных расходов	Проверка достоверности, реальности, законности и целесообразности произведенных расходов
Объекты аудита	Хозяйственные операции, документы и регистры по счетам 20, 43	Хозяйственные операции, регистры по счетам 20, 23, 25, 26, 28, 29	Хозяйственные операции по счетам 44, 90, регистры бухгалтерского учета по счетам 50, 51, 43, 44, 90	Хозяйственные операции и регистры бухгалтерского учета по счетам 26, 90
Приемы и процедуры	Документальное исследование, расчетные, аналитические, автоматизированные	Документальное исследование, расчетные, аналитические, сравнения, сопоставления, контрольные замеры, автоматизированные	Документальное исследование, расчетные, аналитические, автоматизированные	Документальное исследование, расчетные, аналитические, прослеживание, автоматизированные
Возможные нарушения	Несвоевременное оприходование готовой продукции	Излишне списанные расходы, нарушения нормативно-правового законодательства в части отнесения расходов на счета бухгалтерского учета	Излишне списанные расходы, нарушение нормативно-правового законодательства в части отнесения расходов на счета бухгалтерского учета	Излишне списанные расходы, нарушение нормативно-правового законодательства в части отнесения расходов на счета бухгалтерского учета, необоснованное применение норм

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ Ж

1	2	3	4	5
Оценка материальности ошибок	Существенная	Существенная	Существенная	Существенная
Принятие решения аудитора	Отражено в заключении аудитора, расчеты приложены к рабочим документам	Отражено в заключении аудитора, расчеты приложены к рабочим документам	Отражено в заключении аудитора, расчеты приложены к рабочим документам	Отражено в заключении аудитора, расчеты приложены к рабочим документам

Пример стратегии аудита продажи готовой продукции

Объект проверки	Планируемый аудиторский подход
1	2
Проверка учета готовой продукции	
Проверка наличия и правильности оформления документов по учету готовой продукции: 1. По учету движения зерна: — Реестр приема зерна и другой продукции (форма № СП-2); — Талон водителя (форма № СП-5); — Товарно-транспортная накладная (зерно) (форма № СП-31) и др. 2. По учету движения другой продукции растениеводства: — Путевка на вывоз продукции с поля (форма № СП-4); — Акт на сортировку и сушку продукции растениеводства (форма № СП-12); — Акт приема грубых и сочных кормов (форма № СП-17) и др. 3. По учету движения животных: — Акт на оприходование приплода животных (форма № СП-39); — Ведомость взвешивания животных (форма № СП-43); — Расчет определения прироста живой массы животных (форма № СП-44) и др. Проверка наличия и правильности оформления документов от поставщиков материалов: форма № ТОРГ-12 «Товарная накладная». Анализ правильности и обоснованности формирования расходов на готовую продукцию, порядок учета этих расходов в системе бухгалтерского и налогового учета. Анализ соответствия фактически применяемой системы документооборота в целях обоснования хозяйственных операций по движению готовой продукции установленному порядку. Проверка полноты и своевременности оприходования готовой продукции.	Выборочная проверка, инспектирование, аналитические процедуры, запрос