DOI: 10.17117/na.2016.02.01.211

<http://ucom.ru/doc/na.2016.02.01.211.pdf>

Поступила (Received): 29.02.2016

Кулякина Е.Л., Сметанко А.В. Раскрытие основных этапов процесса планирования аудита затрат на производство

Kulyakina E.L., Smetanko A.V.
**To reveal the key stages of the planning process
audit of production costs**

В статье рассматриваются вопросы, связанные с раскрытием основных этапов процесса планирования аудита затрат на производство продукции в промышленных организациях Российской Федерации. Дается характеристика основным этапам планирования аудиторской проверки учета затрат на производство. Приводятся рекомендации, направленные на оптимизацию процесса планирования и применения аудиторских процедур в процессе осуществления аудиторской проверки

Ключевые слова: аудит, планирование аудита, этапы планирования, аудиторские процедуры, затраты на производство

The article discusses issues related to the disclosure of the basic stages of process of planning of audit of costs on production in the industrial organizations of the Russian Federation. Describes the basic stages of planning of the audit of the account of expenses for production. Recommendations aimed at the optimization of planning process and application of audit procedures in the implementation of the audit

Key words: audit, audit planning, the stages of planning, audit procedures, cost of production

Кулякина Елена Леонидовна

Магистрант

Крымский Федеральный университет им. В.И. Вернадского

Крым, г. Симферополь, ул. Севастопольская 21/4

Kulyakina Elena Leonidovna

Master

Crimean federal university named V.I. Vernadsky
Crimea, Simferopol, Sevastopolskaya st., 21/4

Сметанко Александр Васильевич

Кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой

Крымский Федеральный университет им. В.И. Вернадского

Крым, г. Симферополь, ул. Севастопольская 21/4

Smetanko Alexander Vasilievich

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
Crimean federal university named V.I. Vernadsky

Crimea, Simferopol, Sevastopolskaya st., 21/4

Вступление. Аудит затрат на производство является одним из наиболее сложных и трудоёмких участков аудиторской проверки, основная цель которого направлена на выражение независимого мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и установление соответствия применяемого порядка ведения бухгалтерского учета затрат на производство согласно нормам действующего законодательства. Следует отметить, что эффективность проведения аудита затрат на производство напрямую зависит от правильности

планирования процесса проведения аудита, что позволяет обеспечить рациональное использование фонда рабочего времени аудиторской группы за счет проведения проверки по наиболее значимым аспектам учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг). От того, насколько грамотно организован и спланирован процесс проведения аудита затрат на производство, зависит эффективность процесса выявления имеющихся и предупреждения потенциальных ошибок в системе учета затрат и планирования производственного процесса.

Целью статьи является раскрытие основных этапов процесса планирования аудита затрат на производство.

Исходя из поставленной цели необходимо решить задачи в части раскрытия основных этапов процесса планирования аудита затрат на производство.

Обзор литературы. Вопросами, связанными с особенностями процесса планирования аудита затрат на производство занимались многие отечественные учёные, среди которых следует выделить Т.В. Сергееву [5], Н.В. Мамушкину [2], Е.В. Черкасову [7], Г.В. Сиротюка [6], А.М. Проскурякова [4], Д.В. Литвина [1].

По мнению Н.В. Мамушкиной в процессе планирования аудиторской проверки необходимо определять объем предстоящих работ (стратегии) с учетом индивидуальных особенностей конкретной организации, который базируется на следующих ключевых моментах: сбор информации об аудируемой организации; предварительная оценка риска существенных искажений и эффективности СВК; определение информационной базы для последующего аудита; разработка плана и программы проверки [2, с. 179-180].

Другой позиции придерживается ведущий экономист Е.В. Черкасова, которая в своей работе выделяет следующие основные этапы, выполняемые в процессе планирования аудита затрат на производство: предварительное изучение экономического субъекта; составление письма-обязательства, заключение договора; оценка надёжности СВК, аудиторского риска и уровня существенности; анализ возможности применения статистических и нестатистических методов определения ожидаемой ошибки; разработка стратегии, плана и программы аудита [7, с. 6].

Схожей точки зрения с Е.В. Черкасовой придерживается Г.В. Сиротюк, который отмечает, что на этапе планирования аудиторской проверки необходимо осуществлять тестирование СВК, проводить оценку аудиторского риска и уровня существенности, а также составлять план и программу аудита затрат на производство [6, с. 254].

Более расширенный подход к выделению и раскрытию основных этапов планирования аудита затрат на производство продукции предложен ведущим российским ученым Т.В. Сергеевой, которая рекомендует использовать блок-схему в процессе поэтапного планирования аудита с выделением контрольных точек и возможностью применения теории нечётных множеств для оценки аудиторского риска [5, с. 1].

А.М. Проскуряков [4, с. 37–134] и Д.В. Литвин [1, с. 120–124] отмечают, что процесс предварительного планирования аудита должен базироваться на

Международных стандартах аудита и Федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

Проведённый анализ экономической литературы свидетельствует о том, что в настоящий период времени требует дополнительного изучения вопрос, связанный с методикой планирования и процессом проведения аудита затрат на производство продукции (работ, услуг).

Основной текст. Согласно Правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита», планирование аудита является начальным этапом проведения проверки и состоит в разработке аудиторской организацией общего плана, с указанием ожидаемого объёма графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования объективного и независимого мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности [3].

С позиции планирования аудита затрат на производство, основной целью является разработка плана и программы проверки, направленные на оптимизацию процесса проведения аудита. Данная позиция обусловлена тем, что посредством сосредоточения внимания на наиболее сложных и значимых областях участка учёта затрат на производство достигается эффективность процесса и, как следует, результатов аудиторской проверки.

Для оптимизации процесса планирования аудита затрат на производство предлагается осуществлять аудит по следующим этапам:

Этап 1. Проведение экспресс-обследования деятельности аудируемого лица. Получение информации о деятельности аудируемого лица является важной частью планирования аудиторской проверки, именно поэтому самым начальным этапом планирования аудита затрат на производство выступает проведение экспресс-обследования деятельности проверяемой организации. Основной задачей для аудитора в процессе проведения экспресс-обследования выступает ознакомление с основными финансово-экономическими показателями, отражающими реальное положение дел аудируемой организации. На данном этапе аудитор должен провести расчет таких показателей, как рентабельность продукции и активов; среднегодовую производительность труда, среднегодовую заработную плату работника (в том числе работников основного производства); оборачиваемость запасов (в том числе основных и вспомогательных материалов, дебиторской и кредиторской задолженности), коэффициенты обновления и износа основных производственных фондов. Проведение экспресс-обследования деятельности аудируемого лица направлено на раскрытие вопросов, связанных с проведением оценки ликвидности, структуры баланса и определение типа финансовой устойчивости. Расчёт вышеназванных показателей позволит аудитору сформировать общее представление о деятельности аудируемого лица, установить, не является ли субъект хозяйствования банкротом, выявить слабые стороны в деятельности, которые могут привести к убыточности организации, что в свою очередь, позволит аудитору спланировать дальнейшую проверку; выделить наиболее эффективные способы и процедуры получения аудиторских доказательств. Следует отметить, что в качестве информационной

базы на данном этапе выступают формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, представленные Бухгалтерским балансом, Отчётом о финансовых результатах, а также Пояснениями к бухгалтерской (финансовой) отчетности. В целях проведения эффективного экспресс-обследования аудитору рекомендуется использовать общепризнанные аналитические процедуры, анализ, пересчет, а также запросы руководству организации.

Этап 2. Изучение нормативно-законодательных актов, регулирующих деятельность аудируемого лица в части учета затрат на производство продукции (работ, услуг). На данном этапе аудитор должен дать оценку деятельности субъекта хозяйствования в части соблюдения нормативно-правовых актов, регулирующих производственный процесс и учёт затрат на производство, а именно: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», ПБУ 10\99 «Расходы организации» от 06.05.1999 г. № 33н; ПБУ 5\01 «Учет материально-производственных запасов» от 09.06.2001 г. № 44н; НК РФ (глава 25) от 05.08.2000 № 117-ФЗ; ПБУ 18 «Учет расчетов по налогу прибыль» от 19.11.2002 г. № 114н.

Следует отметить, что на данном этапе аудитору необходимо использовать правовые методы и процедуры, позволяющие выявить правомерность включения в себестоимость готовой продукции затрат, которые планово-экономический отдел включает в состав калькуляций.

Этап 3. Ознакомление с учётной политикой организации. На данном этапе аудитору необходимо ознакомиться с учётной политикой проверяемой организации, в части раскрытия статей затрат, включаемых в состав себестоимости готовой продукции:

- 1) применяемых методов учёта затрат и перечня калькуляционных статей
- 2) способов распределения (списания) общехозяйственных расходов:
 - на счет 90 «Продажи»;
 - на счета затрат (20, 23, 25, 26, 29, 44);
- 3) способов распределения общепроизводственных расходов;
- 4) способов определения затрат в незавершенном производстве;
- 5) рабочего плана счетов в части правомерности использования и закрытия счетов затрат;
- 6) особенностей формирования резервов предстоящих расходов и платежей, а также порядка отнесения на расходы создаваемых резервов;
- 7) перечня расходов будущих периодов и сроков их погашения;
- 8) методику полуфабрикатного или бесполуфабрикатного варианта учета затрат на производство;
- 9) способа оценки выбытия МПЗ, методов начисления амортизации и т.п.

Рассмотрение выделенных вопросов даст возможность аудитору провести всесторонний анализ учетной политики и выделить специфические особенности организации учета затрат на производство. В процессе сбора аудиторских доказательств аудитору рекомендуется применять аналитические процедуры, проводить обзор и инспектирование документов и записей, осуществлять запросы руководству и ведущим специалистам в части уточнения необходимой информации по учету затрат на производство.

Следует отметить, что по результатам рассмотренных вышеперечисленных первых трёх этапов планирования проверки, аудитор должен выработать решения касательно целесообразности продолжения дальнейшей работы с клиентом, а в случае принятия решения о дальнейшем сотрудничестве, утвердить общий план и сформировать состав аудиторской группы с учётом необходимости привлечения сторонних специалистов и экспертов (технологов, инженеров, специалистов по налогообложению) для предоставления консультаций по вопросам, связанным с технологией производства конкретных видов продукции, а также узкопрофильным вопросам, в части правильности включения затрат в себестоимость готовой продукции в процессе калькулирования и их последующем отражении в бухгалтерском и налоговом учете. В случае принятия решения о продолжении работы с данным клиентом аудитор направляет заказчику письмо-обязательство о проведении проверки, где и выражает свое согласие на проведение аудита. После получения подтверждения о понимании договорённостей на проведение аудиторской проверки, аудитор переходит к четвёртому этапу процесса планирования.

Этап 4. Заключение договора на проведение проверки. На данном этапе заключается договор на оказание услуг, составляется общий план проведения аудита затрат с учётом производственной специфики субъекта хозяйствования, определяется срок и перечень аудиторских процедур.

Этап 5. Установление приемлемого уровня существенности. Под существенностью информации понимают обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчётности. В процессе планирования аудита затрат на производство уровень существенности рассчитывается для таких форм финансовой отчетности, как: Отчет о финансовых результатах, а также Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Следует отметить, что на данном этапе аудитору необходимо рассчитать уровень существенности в целом, а также для наиболее значимых статей форм финансовой отчетности: «Себестоимость продаж» Отчета о финансовых результатах и Раздел 6 «Затраты на производство» Пояснения к бухгалтерской (финансовой) отчётности. Установленный уровень, для выделенных статей, в дальнейшем будет использоваться аудитором в процессе определения существенности выявленных ошибок и степени их влияния в процессе принятия управленческих решений.

Этап 6. Идентификация рисков. На шестом этапе планирования аудита затрат на производство аудитору необходимо провести идентификацию рисков. При проведении аудита затрат на производство под аудиторским риском понимается выражение аудитором ошибочного мнения о достоверности информации о затратах на производство продукции (работ, услуг), в случае когда в бухгалтерской (финансовой) отчетности содержатся существенные искажения. Наиболее распространённая модель аудиторского риска предусматривает существование риска существенных искажений и риска не обнаружения ошибки при проведении проверки. В свою очередь, идентификация рисков предполагает выявление рисков областей проверки по сегменту учета затрат. При

этом наиболее рисковыми сегментами выступают: порядок отпуска МПЗ в производство; соблюдение установленных норм расхода сырья и материалов на производство продукции; определение прямых расходов на оплату труда и социальные нужды; определение прочих производственных затрат на производство продукции (амортизация, коммунальные расходы, прочие расходы по обслуживанию производственных помещений); распределение косвенных расходов; списание на себестоимость готовой продукции затрат вспомогательных производств, обслуживающих и прочих хозяйств; полуфабрикатов собственного производства; брака в производстве; простоев и прочих затрат, связанных с производством продукции (работ, услуг); определение остатков незавершённого производства; правомерность отнесения расходов, связанных с производством продукции (работ, услуг) для целей налогообложения. Выделение данных сегментов в последующем позволят аудитору сосредоточить внимание на ключевых аспектах учета затрат и, как следствие, наиболее эффективно разработать тесты для дальнейшей оценки системы бухгалтерского и внутреннего контроля.

Таким образом, по результатам данного этапа должны быть выделены возможные зоны риска по учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).

Этап 7. Оценка системы бухгалтерского учета и СВК. На данном этапе планирования аудита затрат на производство предполагается осуществление оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. В процессе работы на данном этапе аудитор получает аудиторские доказательства, которые в последующем будут служить основанием для определения величины риска, связанного с проведением аудита. Следует отметить, что процедура оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля производится по сегментам, выделенным на предыдущем этапе процесса планирования аудиторской проверки. В рамках осуществления данной оценки предлагается использовать тесты контроля, составленные в рамках каждого сегмента.

Этап 8. Оценка аудиторских рисков. Данный этап предусматривает распределение аудитором, на основании тестов, полученных ответов по трем уровням риска (низкий, средний, высокий) и расчёт количественной величины неотъемлемого и риска средств контроля, что в свою очередь является предпоследним этапом планирования аудиторской проверки.

Этап 9. Разработка общего плана и программы аудита затрат на производство. Данный этап предполагает разработку аудитором общего плана и программы аудиторской проверки. В общем плане аудита необходимо зафиксировать предполагаемый объем и характер проведения проверки. На основании утверждённого плана разрабатывается детальная программа проверки, которую целесообразно составлять по следующим направлениям:

- аудит прямых затрат на производство;
- аудит косвенных затрат на производство;
- аудит правомерности отнесения расходов для целей налогообложения;
- аудит калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

По выделенным направлениям проверки аудитор должен выделить наиболее эффективные аудиторские процедуры, посредством которых в дальнейшем будут получены аудиторские доказательства, позволяющие в дальнейшем сформировать аудиторское мнение и дать соответствующее аудиторское заключение.

Выводы. Предложенная последовательность осуществления планирования аудита затрат на производство способствует выявлению имеющихся потенциальных проблемных мест в процессе калькулирования себестоимости готовой продукции (работ, услуг), что позволит наиболее эффективно распределить работу между членами аудиторской группы, а также более эффективно организовать предстоящую аудиторскую проверку.

Список используемых источников:

1. Литвин Д.В. Основы общего аудита. М.: Маркет ДС, 2010. 288 с.
2. Мамушкина Н.В. Вопросы планирования аудита затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции животноводства // Вестник НГИЭИ. Княгино, 2014. № 7 (38). С. 179–187.
3. Правило (стандарт) аудиторской деятельности // Планирование аудита. № 3 от 25.12.1996 г.
4. Проскуряков А.М. Аудит финансовой отчетности: базовое руководство по применению и документированию аудиторских процедур // Вологда: Дарника, 2010. 760 с.
5. Сергеева Т.В. Планирование аудита затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 4. С. 193–200.
6. Сиротюк Г.В. Методичні аспекти проведення аудиту витрат виробництва // Зб.наук.праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). Львів. 2013. № 2 (2). С. 251–259.
7. Черкасова Е.В. Методика планирования аудита МПЗ // Студенческий научный форум. Благовещенск, 2012. 66 с.

© 2016, Кулякина Е.Л., Сметанко А.В.
Раскрытие основных этапов процесса
планирования аудита затрат на производство

© 2016, Kulyakina E.L., Smetanko A.V.
To reveal the key stages of the planning process
audit of production costs