

4.2. АУДИТ ФИНАНСОВОЙ И ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ОПТИК ПРОЦЕССА ВЫПУСКА И ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Багдасарян Д.Г., аспирант кафедры «Аудит»

*Ростовский государственный
экономический университет*

Рассмотрены теоретические вопросы методики аудита финансовой и производственной оптик процесса выпуска и продажи готовой продукции. Уделено внимание специфике контроля и оценки достоверности показателей валовой себестоимости продаж, себестоимости произведенной, отгруженной и проданной продукции, выручки и финансового результата от продаж в условиях использования интернациональной системы учета и контроля финансовой и производственной направленности.

Теоретическая составляющая финансового аудита определяется системой бухгалтерского финансового учета, формирующей информационную базу аудита способами учета доходов, затрат, определения себестоимости продукции, финансового результата от продаж, учета, контроля и аудита. Формирование теоретической составляющей финансового аудита определяется субъектами и объектами аудита, инструментарием и механизмами аудита, его методами, получаемыми результатами и другими факторами.

Утвержденный Министерством финансов РФ (Минфин РФ) План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций 2001 г. предусматривает возможность использования одной из двух систем учета:

- традиционная система учета на базе единой бухгалтерии производственной направленности, в основу которой положено использование 20-х счетов и комбинирование статей и элементов затрат. Трехступенчатое калькулирование себестоимости выпущенной, отгруженной и проданной продукции обеспечивается на базе статей затрат. В результате прибыль представляет собой разницу между продажами и себестоимостью продаж при предварительном определении себестоимости производства и отгрузки;
- интернациональная система, в основу которой положена группировка многочисленных национальных различий в определенных опциях учета, контроля и аудита финансовой и производственной направленности, которая ориентируется на использование элементов затрат и системы 30-х счетов с определением себестоимости как трехкратным, так и однократным методом и контроль за себестоимостью продукции, финансовым результатом от продаж, стоимостью предприятия. Прибыль определяется как разница между доходами и скорректированными затратами на изменение производственных ресурсов за период.

Троекратное определение фактической себестоимости произведенной, отгруженной и проданной продукции используется в России с 1928 г.

План счетов 2001 г. предусматривает возможность использования двух вариантов – трехкратный и однократный.

Однако до сих пор Минфином РФ не было разработано никаких инструкций по методике применения системы 30-х счетов, в связи с чем в Российской Федерации сохраняется калькуляционная направленность учета, что существенно затрудняет переход на международные стандарты финансового учета и аудита.

Национальная ориентация учета и контроля в РФ предполагала, что производственная оптика с использованием статей калькуляции наиболее полно отражает национальные интересы развития. С переходом на рыночные отношения, появлением разнообразных форм собственности и малых предприятий возникла необходимость исследования и использования и финансовой оптики в целях определения валовых продаж, глобального финансового результата.

Однако вопросам использования интернациональных систем контроля и аудита, особенностям организации аудита в рамках различных оптик финансовой и производственной направленности, методов аудиторского контроля в отечественной литературе практически не было уделено никакого внимания, что определило актуальность разработки методики аудита финансовой и производственной оптик процесса выпуска и продажи готовой продукции.

Оптимальность аудита и контроля определяются многими факторами:

- планами счетов и моделями функционирования счетов (традиционная, интернациональная модели);
- ориентацией системы учета и контроля (традиционная, интернациональная системы учета и контроля с финансовой или производственной направленностью);
- информационной емкостью планов счетов, количеством учетно-аналитических позиций, учетно-контрольных точек аудирования;
- системой контроля затрат, доходов и результатов;
- системой контроля потребления производственных ресурсов;
- используемыми механизмами и методами аудита и контроля;
- определением и реализацией результатов аудита и контроля.

Ориентация на финансовую и производственную оптику контроля и аудита связана со специфичностью готовой продукции и процессов ее выпуска и продажи как объекта аудита, необходимостью расчета и контроля фактической себестоимости как произведенной, отгруженной, проданной продукции, так и валовых продаж, финансового результата от продажи продукции, контроля использования производственных ресурсов в процессах выпуска и продажи готовой продукции.

Организация и проведение финансового аудита выпуска готовой продукции на базе 30-х счетов в соответствии с финансовой и производственной направленностью методов учета, контроля и аудита позволяет существенно приблизиться к полноценному использованию международных стандартов аудита и интернациональных методов финансового контроля.

Методика аудита финансовой и производственной оптик процесса выпуска и продажи готовой продукции разработана с точки зрения влияния оптик финансового учета, контроля и аудита на способы определения, оценки и контроля затрат, себестоимости готовой продукции, выручки и финансового результата от продажи продукции организации.

Аудит в пределах финансовых оптик предполагает проверку и однократный расчет и контроль фактической себестоимости продаж путем корректировки затрат по элементам на изменение остатков всех видов производственных ресурсов за период по наименьшей из двух оценок (учетной или рыночной), и определением финансового результата от продажи продукции.

Аудит в пределах производственной оптики предполагает проверку и трехкратный расчет и последовательный контроль определения фактической себестоимости продаж на изменение остатков незавер-

шенного производства и готовой продукции в наименьшей из двух оценок (учетной или рыночной):

- **Произведенной продукции = Расход ресурсов \pm \pm Изменение остатков незавершенного производства;**
- **Отгруженной продукции = Фактическая себестоимость готовой продукции \pm Изменение фактической себестоимости остатков готовой продукции на складах;**
- **Проданной продукции = Фактическая себестоимость отгруженной продукции \pm Изменение фактической себестоимости остатков отгруженной продукции за проверяемый период.**

В соответствии с представленными показателями выделяются два основных подхода к учету остатков производственных ресурсов при определении себестоимости продаж:

- финансовые опции: учитываются остатки незавершенного производства, готовой продукции, материалов, товаров, товаров отгруженных, расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов с однократным определением валовой себестоимости продаж (Франция, Италия, Япония, Бразилия, Индия и др.);
- производственные опции: учитываются остатки незавершенного производства, готовой продукции, товаров отгруженных с трехкратным определением себестоимости произведенной, отгруженной и проданной продукции и однократным определением финансового результата по продажам (РФ, Китай, Австралия, Германия и др.).

Большинство российских предприятий используют информацию только по трем счетам:

- 20 «Основное производство»;
- 43 «Готовая продукция»;
- 45 «Товары отгруженные».

Первый блок методики определяет цель аудита, направленного на проверку достоверности произведенной, отгруженной и проданной продукции, выручки и финансового результата от продаж в условиях использования интернациональной модели бухгалтерского учета и контроля финансовой и производственной опций.

В соответствии с целевой ориентацией аудита второй блок методики «Направление аудита» можно определить как подтверждающий аудит в соответствии с характером проверки и необходимостью подтверждения достоверности бухгалтерских документов и отчетности.

Третий блок методики сформирован информационной базой аудита:

- рабочие и структурированные Планы счетов;
- аналитичность аудита;
- учетная политика;
- регистры синтетического и аналитического учета;
- классификация и отражение затрат;
- учетно-контрольные точки аудирования;
- налоговый учет;
- управленческий учет;
- отчетность.

Рабочие и структурированные Планы счетов используются в целях интеграции синтетических и аналитических возможностей контроля, что в целом определяет аналитичность аудита.

Аналитичность аудита определяется его направленностью:

- аудит в рамках финансовых показателей: оптики: виды деятельности предприятия;
- аудит в рамках производственных показателей оптики: структурные подразделения, центры возникновения затрат, центры ответственности, покупатели.

Изучение положений учетной политики в целях бухгалтерского финансового учета, в целях налогового учета определяется следующими положениями:

- классификация и отражение затрат;
- использование полного комплекса 30-х счетов;
- организация учета на базе использования единого счета 30 «Затраты по элементам» и счета 32 «Вторичное распределение затрат»;
- использование субсчетов остатков ресурсов счета 39;
- момент признания дохода;
- момент признания расхода;
- оценка производственных ресурсов;
- распределение затрат;
- алгоритм определения себестоимости продукции: однократный, трехкратный;
- алгоритм определения налогооблагаемой базы и др.

В качестве источников информации используются регистры синтетического и аналитического учета – хозяйственные операции, документы и учетные регистры по счетам 30-35, 39, 90, 99. На этой базе обеспечивается взаимосвязь организации аудиторского контроля между главной книгой и регистрами, контроль месячных записей в главной книге.

Классификация и отражение затрат определяются направленностью аудита:

- аудит в пределах финансовой оптики: по 3-15 элементам на базе системы 30-х счетов;
- аудит в пределах производственной оптики: по 40-45 элементам на базе системы 30-х счетов с особенностями по отраслям.

Учетно-контрольные точки аудирования представляют собой учетно-контрольные позиции (счета, субсчета, аналитические позиции, шаги алгоритма), обеспечивающие правильность определения себестоимости готовой продукции, выручки и финансового результата от продаж, количество которых зависит от используемых опций:

- аудит финансовых опций: 15-100;
- аудит производственных опций: 50-200.

Использование интернациональной системы контроля и аудита финансовых и производственных опций предполагает интеграцию налогового учета на основе:

- интегрированного Плана счетов финансового и налогового учета;
- элементов затрат;
- используемых счетов интегрированного учета (30-е счета и счет продаж);
- субсчетов финансового учета;
- субсчетов налогового учета;
- счетов и субсчетов остатков ресурсов налогового учета;
- алгоритма определения налогооблагаемой базы (фактическая себестоимость, доходы, налоговый результат).

Управленческий учет в рамках интернациональной системы учета, контроля и аудита организуется отдельно с финансовых и производственных точек зрения.

Проверка достоверности показателей бухгалтерской финансовой и налоговой отчетности позволяет более детально выяснить, насколько соблюдаются правила ее составления в части интересующих нас показателей: стр. 214, 215 ф. №1, строки 010, 020 ф. №2 и др.

Аудитору следует иметь в виду, что в соответствии с приказом Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 2 июля 2010 г. № 66н утверждены новые формы бухгалтерской отчетности, начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2011 г. с соответствующими кодами строк (приложение №4 к приказу):

- бухгалтерский баланс (запасы – 1210; дебиторская задолженность – 1230; денежные средства – 1250);

- отчет о прибылях и убытках (выручка – 2110; себестоимость продаж – 2120; валовая прибыль (убыток) – 2100; коммерческие расходы – 2210; управленческие расходы – 2220; прибыль (убыток) от продаж – 2200).

Четвертый блок методики ориентирует на применение в ходе аудита финансовых и производственных опций процесса выпуска и продажи готовой продукции следующих аудиторских приемов и процедур:

- документальное исследование;
- нормативно-правовое регулирование;
- расчетные, аналитические прослеживания, сравнения, сопоставления, подтверждения;
- контрольные замеры;
- инвентаризация;
- автоматизация.

Применяемые методы аудита ориентированы на использование:

- выборки;
- опросов;
- анкет;
- сверки расчетов;
- инвентаризации ресурсов;
- подведение итогов по центрам ответственности;
- контроль документов, учетных записей;
- арифметический контроль сумм;
- использование системы учетно-контрольных точек аудирования и др.

Пятый блок определяет методику аудита затрат и себестоимости готовой продукции:

- проверка расходов по элементам затрат (30 «Материалы»; 31 «Оплата труда»; 32 «Отчисления на социальные нужды»; 33 «Амортизация»; 34 «Прочие расходы»);
- свод затрат по элементам на счете 35 «Свод затрат по элементам».

При этом аудитор должен обратить внимание на то, что момент признания расхода должен соответствовать моменту признания дохода (по начислению, по оплате):

- контроль входящих и исходящих на начало и конец проверяемого периода остатков ресурсов по субсчетам счета 39 «Остатки производственных ресурсов» (финансовые опции – семь видов ресурсов (39-1 «Незавершенное производство»; 39-2 «Готовая продукция»; 39-3 «Материалы»; 39-4 «Товары»; 39-5 «Товары отгруженные»; 39-6 «Расходы будущих периодов»; 39-7 «Резерв предстоящих расходов»); производственные опции – два вида ресурсов (39-1 «Незавершенное производство»; 39-2 «Готовая продукция»);
- инвентаризация и оценка ресурсов на начало и конец периода в финансовой и производственной оптике в наименьшей из оценок – первоначальная (балансовая), рыночная стоимости и стоимость возможной продажи.

В международной практике на сумму изменения остатков производственных ресурсов за период в наименьшей оценке (первоначальной, рыночной, возможной продажи) создается резерв за счет прибыли до уплаты налогов в целях регулирования ценовой конъюнктуры.

Остатки ресурсов контролируются одним из двух методов:

- по методу перманентной инвентаризации, основанной на системном учете запасов по оперативно-сальдовому методу;
- по методу дискретной инвентаризации, проводимой ежемесячно или ежеквартально.

Искажение данных о величине производственных ресурсов на конец периода влияет на величину себестоимости продаж и финансовый результат от продаж, отраженные в Отчете о прибылях и убытках, и, следовательно, на величину активов и собственного капитала, отражаемых в бухгалтерском балансе.

Проверка себестоимости готовой продукции в финансовых опциях: расчет фактической валовой себестоимости продаж по формуле:

$$\Phi_{сп} = O_1 + Z_3 - O_2,$$

где

$\Phi_{сп}$ – фактическая себестоимость продаж;

Z_3 – затраты по элементам;

O_1, O_2 – остатки ресурсов на начало и конец проверяемого периода (незавершенное производство, готовая продукция, материалы, товары, товары отгруженные, расходы будущих периодов, резерв предстоящих расходов).

При производственных опциях: расчет фактической себестоимости произведенной, отгруженной и проданной продукции:

- производство ($\Phi_{пр} = Z_3 \pm O_n$);

- отгрузка ($\Phi_{оп} = \Phi_{пр} \pm O_{оп}$);

- продажа ($\Phi_{пп} = \Phi_{оп} \pm O_{оп}$),

где

$\Phi_{пр}, \Phi_{оп}, \Phi_{пп}$ – фактическая себестоимость производства, отгрузки и продажи продукции;

Z_3 – затраты по элементам;

$O_n, O_{оп}, O_{оп}$ – изменение остатков незавершенного производства, готовой продукции, отгруженной продукции.

Контроль распределения затрат:

- первичное в финансовой опциях: однократно по показателю валовой себестоимости продаж готовой продукции – учет затрат по элементам, оценка изменения запасов, валовая себестоимость;
- первичное в производственной оптике: трехкратно по трем этапам – производство, отгрузка, продажа;
- вторичное: в целях калькулирования по видам деятельности, центрам ответственности, покупателям, другим объектам калькулирования в управленческой бухгалтерии.

Шестой блок методики ориентирует на контроль показателей себестоимости готовой продукции:

- **Валовая себестоимость продаж = Расходы по элементам ± Изменение остатков всех ресурсов за проверяемый период;**
- **Себестоимость произведенной продукции = Расходы по элементам ± Изменение остатков незавершенного производства за проверяемый период;**
- **Себестоимость отгруженной продукции = Себестоимость готовой продукции ± Изменение остатков готовой продукции на складах за проверяемый период;**
- **Себестоимость проданной продукции = Себестоимость отгруженной продукции ± Изменение остатков отгруженной продукции за проверяемый период.**

Таким образом, алгоритм методики аудиторского контроля включает:

- контроль в разрезе элементов затрат, свод затрат по элементам;
- контроль, инвентаризация, оценка остатков производственных ресурсов на начало и конец периода;
- контроль валовой себестоимости продаж;
- контроль себестоимости готовой продукции;
- контроль себестоимости отгруженной продукции;
- контроль себестоимости проданной продукции;
- контроль выручки от продаж;
- контроль финансового результата от продаж.

Седьмой блок определяет методику аудита выручки от продаж: проверка момента признания продаж (в финансовых опциях – по принципу начисления, в производственных опциях – по принципам начисления и оплаты).

В интернациональной модели учета, контроля и аудита выделяют следующие критерии признания дохода:

- доходы должны быть заработаны, т.е. закончены все действия, необходимые для получения доходов;
- доходы должны быть реализованы или реализуемы, т.е. получены денежные средства или активы, которые могут быть легко превращены в известные суммы денежных средств [1, с. 61];
- проверка условий признания продаж (переход права собственности, наличие договора, возможность увеличения экономических выгод, изменения в составе ресурсов и их источников);
- аналитичность аудита выручки от продаж (виды деятельности, центры ответственности, клиенты (покупатели)).

Восьмой блок методики ориентирован на контроль финансового результата от продаж:

- в финансовых опциях: Выручка от продаж – Фактическая себестоимость продаж;
- в производственных опциях: Выручка от продаж – Фактическая себестоимость проданной или отгруженной продукции.

Девятый блок ориентирован на оформление аудиторских доказательств и принятие решения по результатам аудита, которое отражается в заключении и отчете аудитора с приложением расчетов и рабочих документов аудитора:

- по аудиту затрат и себестоимости готовой продукции;
- по расчету показателей себестоимости готовой продукции;
- по аудиту выручки от продаж;
- по аудиту финансового результата продаж.

Разработанная методика аудита финансовой и производственной опций процесса выпуска и продажи готовой продукции ориентирована на контроль и оценку достоверности показателей валовой себестоимости продаж, себестоимости произведенной, отгруженной и проданной продукции, выручки и финансового результата от продаж в условиях использования интернациональной системы учета и контроля финансовой и производственной направленности.

Представленная методика основана на комплексном подходе к проведению аудиторской проверки и оценке результатов аудита выпуска и продажи готовой продукции в рамках финансовых и производственных опций интернациональной модели учета, контроля и аудита.

Литература

1. Андреев В.Д. Практический аудит [Текст] : справ. пособие / В.Д. Андреев. – М. : Экономика, 1994. – 366 с.
2. Богатая И.Н. Аудит [Текст] / И.Н. Богатая. – Ростов н/Д : Феникс, 2011.
3. Робертсон Дж. Аудит [Текст] / Дж. Робертсон. – М. : KPMG ; Контракт, 1993. – 496 с.
4. Соловьева О.В. Международная практика учета и отчетности [Текст] : учеб. / О.В. Соловьева. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 332 с.
5. Шеремет А.Д. Аудит [Текст] : учеб. / А.Д. Шеремет, В.Г. Суйц. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 448 с.

Ключевые слова

Финансовая оптика аудита; производственная оптика аудита; процесс выпуска и продажи готовой продукции; себестоимость произведенной продукции; себестоимость отгруженной продукции; себестоимость проданной продукции; валовая себестоимость продаж.

Багдасарян Диана Гамлетовна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность вопросов, рассматриваемых в представленной статье, связана с тем, что в условиях дальнейшего развития рыночных отно-

шений в России повышается актуальность аудиторского контроля в целях подтверждения достоверности бухгалтерской финансовой отчетности как одного из основополагающих факторов, влияющих на принятие управленческих решений. Внутренних и внешних пользователей отчетности интересует достоверность показателей себестоимости проданной продукции, выручки от продажи продукции, финансового результата от продажи, отражаемых в бухгалтерской отчетности, что определяет операции по выпуску и продаже готовой продукции как особый участок аудиторского контроля.

Специфичность технологического цикла выпуска, отгрузки и оплаты (продажи) готовой продукции определяет целесообразность выделения в качестве сегментов аудита соответствующих данному циклу учетно-контрольных категорий себестоимости произведенной, отгруженной и проданной продукции, выступающих наряду с выручкой от продаж базовыми учетно-контрольными точками аудирования.

Специфичность аудита выпуска и продажи готовой продукции определяется не только особенностями процесса и способами учета выпуска и продажи готовой продукции, но и направлениями аудита. Развитие методики аудита процесса выпуска и продажи готовой продукции предполагает разработку и использование более совершенных методологических и методических подходов к аудиторскому контролю с использованием международного опыта аудиторского контроля в условиях интернациональных моделей учета, контроля и аудита.

В данной статье рассмотрены особенности организации аудита в рамках различных оптик финансовой и производственной направленности методов аудиторского контроля в контексте интернациональных систем контроля и аудита, использование которых позволит существенно приблизиться к полноценному использованию международных стандартов аудита и интернациональных методов финансового контроля. Исследование проводилось с точки зрения влияния оптик финансового учета, контроля и аудита на способы определения, оценки и контроля затрат, себестоимости готовой продукции, выручки и финансового результата от продажи продукции организации.

Положительным является то, что представленные автором разработки направлены на совершенствование методического обеспечения аудита процесса выпуска и продажи готовой продукции на базе учетно-контрольных точек аудирования, развития финансовой и производственной направленности методов аудиторского контроля, инжиниринговых механизмов контроля и аудита, имеющих существенное значение для повышения качества аудита и обоснованности принятия управленческих решений.

Статья представляет не только теоретический, но и практический интерес, соответствует направлению специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика», выполнена на высоком научном уровне, отличается актуальностью, научной новизной и может быть рекомендована для публикации.

Крупина Н.Н., д.э.н., профессор Северокавказского государственного технологического университета Георгиевского технологического института (филиала)

4.3. ORGANIZATIONAL APPROACHES TO CARRYING OUT OF INDUSTRIAL AUDIT

D.M. Kalantarov, Post-graduate Student of Faculty of the Account, the Analysis and Audit

Moscow State University

In article approaches to the organization of the industrial audit, including questions of planning, specificity of an estimation of risks and importance level, and procedures of audit of productions and operations, proofs are considered. The design procedure of level of importance and auditor risks in industrial audit is in detail analysed.

Literature

1. N.L. Marenkov, T.N. Veselova, International standards of book keeping, the financial reporting and audit in the Russian firms. URSS, 2004.
2. The analysis of the financial reporting. Under edition O.V.Efimovoj. M.V. Melnik M.Omera-L. 2004
3. The federal law «About book keeping» №129-ФЗ from 21.11.1996.
4. The federal Standards of auditor activity approved by the Governmental order of the Russian Federation from September, 23rd, 2002 №696, with changes and additions.

Keywords

Industrial audit; importance; auditor risk; the organization of industrial audit; design procedure.