РЕФЕРАТ

По курсу «Аудит»

По теме: «Аудиторская проверка затрат на производство и реализации готовой продукции»

1. Аудит учета затрат на производство и издержек обращения

Целью аудиторской проверки затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции является установление соответствия применяемого порядка учета и налогообложения указанных операций нормативным документам Российской Федерации, установление обоснованности формирования и правильности учета издержек производства.

В процессе проверки затрат на производство аудиторам необходимо решить следующие задачи:

оценить обоснованность применяемого метода учета затрат, варианта сводного учета затрат, методов распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;

подтвердить достоверность оформления и отражения в учете прямых и накладных (косвенных) расходов;

оценить качество инвентаризаций незавершенного производства;

произвести арифметический контроль показателей себестоимости по данным сводного учета затрат на производство.

Источники информации: Положение об учетной политике; карточки (ведомости) по заказам; разработочные таблицы (по распределению заработной платы, отчислений ЕСН, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств, нематериальных активов); ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов; расходов на содержание и эксплуатацию оборудования; листки-расшифровки, справки-расчеты о распределении расходов будущих периодов; акты (ведомости) инвентаризации незавершенного производства; ведомости сводного учета затрат на производство; учетные регистры (журналы-ордера, ведомости, машинограммы) по счетам 20, 23, 21, 25, 26, 28, 29, 97, 96 и др., Главная книга, баланс и др.

Проверке предшествует составление общего плана аудита затрат на производство и калькулирование себестоимости.

В бухгалтерском учете себестоимость продукции определяется как совокупность расходов по обычным видам деятельности, понесенных в связи с производством и реализацией продукции в отчетном периоде. Расходы, определяемые для целей налогообложения, являются величиной, уменьшающей налогооблагаемую базу.

В соответствии с п. 1 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129 ФЗ «0 бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Принцип документирования затрат определяет задачу аудитора - подтвердить наличие оправдательных документов для обоснования затрат, а также проверить правильность отражения этих операций в бухгалтерском учете.

До начала документальной проверки аудитору необходимо изучить организационные и технологические особенности предприятия, специализацию, масштабы и структуру каждого вида его производственной деятельности. На основе анализа учетной политики и особенностей производства аудитор выясняет обоснованность применяемого на практике метода учета производственных затрат и варианта сводного учета затрат.

Если в процессе проверки установлено, что в учетной политике обоснован метод учета затрат, отвечающий требованиям технологического процесса, а фактически использование элементов этого метода не осуществляется, аудитор должен зафиксировать данное отклонение в рабочих документах и определить его влияние на формирование себестоимости продукции. Если описанный в учетной политике метод учета затрат не соответствует особенностям технологического процесса, то аудитор может порекомендовать клиенту ряд изменений, которые позволят организовать производственный учет в соответствии с требованиями нормативных документов.

Для подтверждения первоначальной оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета затрат на производство продукции аудитор на основе полученной информации заполняет заранее разработанные тесты.

По результатам тестирования устанавливается оценка надежности систем и сравнивается с первоначальной оценкой, полученной на стадии планирования аудита. Если такая оценка окажется ниже первоначальной, то необходимо скорректировать объем и порядок проведения других аудиторских процедур. Аудитор определяет для себя объекты повышенного внимания при планировании контрольных процедур и уточняет аудиторский риск.

Подтверждая достоверность оформления и отражения в учете прямых и накладных расходов, аудитор выясняет обоснованность отнесения каждого вида затрат на себестоимость продукции, правильность разграничения затрат по отчетным периодам и объектам учета, соответствие выполненных корреспонденции счетов бухгалтерского учета установленным нормативными документами. При этом изучаются рабочие документы, уже сформированные аудитором при проверке операций по заготовлению и расходованию, с денежными средствами, расчетных операций.

Проверяя обоснованность отнесения затрат на себестоимость продукции, аудитору следует руководствоваться основными принципами формирования себестоимости, отраслевыми инструкциями, а также главой 25 НК РФ. Для целей налогообложения по налогу на прибыль некоторые из затрат принимаются только в пределах установленных норм (например, представительские расходы и др.).

Аудитору необходимо проверить:

правильность оценки материальных ценностей, включенных в себестоимость продукции (работ, услуг);

подтвердить первоначальную оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

правильность отражения в бухгалтерском учете процесса приобретения и заготовления материалов в зависимости от принятой учетной политики предприятия;

имели ли место факты списания на себестоимость затрат, не относящихся к материалам, используемым в производстве, а также случаи списания на производственные счета стоимости НДС;

и были ли случаи отнесения на затраты основной деятельности материалов, использованных при строительстве, ремонте, содержании объектов социально-культурного назначения, которые должны быть списаны за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, или других соответствующих источников финансирования;

правильность установления норм расходов сырья и материалов в соответствии с уровнем технического состояния и технологии производства продукции;

правильность оценки и списания возвратных отходов;

обоснованность включения в себестоимость продукции расходов на оплату услуг товарных бирж, включая брокерские услуги и др.;

правильность отражения в учете затрат на тару и упаковку;

правильность списания недостач в пределах норм естественной убыли;

затраты на индивидуальное опробирование отдельных видов машин и механизмов и на комплексное опробирование (вхолостую) всех видов оборудования и технических установок в целях проверки качества их монтажа;

затраты на подготовку кадров для работы на вновь вводимом в действие предприятии;

имеются ли системные положения о порядке выплаты премий за производственные результаты, в том числе вознаграждений по итогам работы за год;

правильность начисления единого социального налога;

правильность начисления амортизации по основным фондам;

ведение аналитического учета затрат, которые отнесены на себестоимость сверх установленных лимитов, норм и нормативов;

затраты на оплату процентов по полученным кредитам банков (за исключением ссуд, связанных с приобретением основных средств);

правильность отнесения расходов к прочим затратам;

наличие смет расходов предприятия на отчетный год по представительским расходам;

наличие договора на подготовку и переподготовку кадров;

и другие расходы.

Необходимо помнить, что в себестоимость продукции не включаются следующие расходы:

затраты на мероприятия по охране здоровья и организации отдыха, не связанные непосредственно с участием работников в производственном процессе;

платежи за превышение предельно допустимых выбросов загрязняющих веществ в природу;

развитие и совершенствование производства (повышение качества продукции, создание новых видов сырья и материалов и т.д.);

премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений;

материальная помощь;

оплата дополнительно предоставляемых по коллективному договору отпусков работникам;

надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда, дивиденды по акциям и вкладам трудового коллектива предприятия;

оплата проезда к месту работы транспортом общего пользования;

ценовые разницы по продукции (работам, услугам), предоставляемой работникам предприятий или отпускаемой подсобными хозяйствами для общественного питания предприятия;

оплата путевок и другие выплаты, не связанные непосредственно с оплатой труда.

Аудитор должен учитывать, что организация при выборе конкретного варианта организации учета затрат в системе управленческой бухгалтерии ориентируется:

на структуру национального Плана счетов бухгалтерского учета;

отраслевые особенности формирования себестоимости продукции (работ, услуг);

размер предприятия;

эффективность учетной системы (сопоставление выгод, приносимых ею в управление, с затратами).

Использование организацией управленческого учета в России закреплено в новом Плане счетов бухгалтерского учета, в котором предусмотрены счета 30-39, предназначенные для учета расходов по элементам в рамках управленческой бухгалтерии. Счета 20-29 предназначены для группировки расходов по статьям, по местам возникновения и по другим признакам, а также для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг). Связь между счетами финансовой и управленческой (производственной) бухгалтерии рекомендуется организовать с помощью специально открываемых отражающих счетов (счетов-экранов). Л.З. Шнейдман приводит систему счетов управленческого учета, которая включает многие счета финансового учета и отражающие счета, которые он советует пометить звездочкой. Профессор В.В. Палий предложил в 1992 г. двухкруговую систему с применением одинаковых счетов со штрихом и без штриха.

В настоящее время возможны несколько вариантов организации управленческого учета. Первый вариант предпочтителен для средних и не очень малых предприятий. Счета управленческого и финансового учета, отражающие затраты на производство, формируются в единой системе бухгалтерского учета без обособления в системе управленческого учета калькуляционных счетов.

В разделе 3 Плана счетов можно открыть следующие счета:

«Материальные затраты»;

«Затраты на оплату труда»;

«Отчисления на социальные нужды»;

«Амортизация»;

«Прочие затраты»;

«Отражение общих затрат».

Второй вариант применения счетов управленческого учета может быть рекомендован для больших и средних организаций, которые нуждаются в надежной систематизированной информации для управления текущими расходами и себестоимостью. Он основан на выделении счетов 20-29 по учету затрат на производство в самодостаточную систему счетов управленческого учета, которая отделена от системы других балансовых счетов бухгалтерского учета. Данный вариант предусматривает использование специального, отражающего, счета 27 «Распределение общих затрат». Этот счет является зеркально противоположным счету 37 «Отражение общих затрат». Все расходы, понесенные организацией по обычным видам деятельности, группируются на счетах 30-34 по элементам затрат. На счетах 20, 23, 29 отражаются прямые затраты на производство в аналитическом разрезе по подразделениям (местам возникновения затрат) и обеспечивается контроль отклонений от норм или нормативных (запланированных) затрат.

На счете 25 группируются производственные накладные расходы по сметам производственных подразделений (филиалов, цехов, участков и т.п.) и контролируются отклонения фактических расходов по статьям сметы.

На счете 26 группируются общие управленческие накладные расходы для контроля сметы по филиалам, по управленческим подразделениям и другим центрам ответственности (местам возникновения затрат). На отдельном субсчете к счету 26 группируются коммерческие и другие расходы на продажу для детального учета и контроля смет соответствующих коммерческих и торговых подразделений.

На счетах 20, 23, 29 отражается калькулирование сокращенной и полной производственной себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом коммерческих расходов. На данных счетах рекомендуют вести, по крайней мере, по два субсчета: остатки незавершенного производства и калькулируемые расходы за отчетный период.

Третий вариант был разработан специалистами ЗАО «Союзаудит» и ориентирован на крупные многопрофильные российские предприятия. В основу третьего варианта был положен план счетов европейского типа, состоящий из 10 классов счетов, каждый из которых включает до 10 групп счетов, а каждая группа содержит до девяти синтетических счетов. Однако использование данного варианта не имеет законодательной базы.

Аудитору необходимо проанализировать организацию аналитического учета по счету 26 «Общехозяйственные расходы». В процессе такого анализа устанавливается фактический способ ведения налогового учета, используемый организацией. Аудитор анализирует регистры налогового учета.

Аудитор должен выяснить: правильность разграничения производственных затрат по отчетным периодам; соблюдение выбранного метода и точность оценки материальных ресурсов, списываемых на затраты производства; правильность включения в себестоимость амортизации по основным средствам, нематериальным активам, других расходов; обоснованность распределения общепроизводственных расходов по объектам калькуляции; организацию учета отходов и брака и др.

Аудитору следует проанализировать состав общепроизводственных и общехозяйственных расходов. На основании первичных документов нужно проверить правильность распределения по конкретным счетам расходов на отопление, освещение, содержание и аренду помещений, заработную плату административно-управленческого персонала подразделений и предприятия в целом, начислений по ЕСН, расходов на оплату информационных, консультационных и аудиторских услуг и т.п. Изучая первичные документы и знакомясь с организацией на предприятии учета расхода тепловой, электрической энергии, аудитор должен установить обоснованность списания таких затрат на производственные и непроизводственные нужды. Обоснованность включения в издержки расходов на оплату информационных, консультационных и аудиторских услуг устанавливается путем изучения содержания заключенных договоров на оказание определенных услуг, актов сдачи-приемки выполненных работ и др.

Аудитору следует изучить правильность формирования различных резервов предстоящих расходов (на оплату очередных отпусков сотрудников, на ремонт основных средств и т.д.), учет которых ведется на счете 96. В течение года расходы и выплаты должны производиться за счет соответствующих резервов. Аудитор выясняет правильность использования средств каждого резерва, своевременности доначисления недостающих и списания излишне начисленных сумм по ним, отражения хозяйственных операций в учете.

Суммы расходов будущих периодов, включаемые в затраты на производство отчетного периода, должны быть подтверждены сметами, первичными документами по учету этих расходов (накладные, акты приемки выполненных работ и др.). Аудитор контролирует состав расходов будущих периодов и правомерность их отнесения на себестоимость.

Аудитор подтверждает правильность распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов в соответствии с порядком, закрепленным в учетной политике организации.

В процессе изучения затрат аудитору важно убедиться, что они правильно документально оформлены и отражены на счетах бухгалтерского учета. Первичные документы, подтверждающие учет каждого вида затрат, должны содержать все обязательные реквизиты. Корреспонденция счетов должна соответствовать корреспонденции, представленной в плане счетов.

Выявленные в ходе проверки отклонения фиксируются в рабочих документах аудитора, определяется их количественное влияние на показатели отчетности.

Типичные ошибки

Типичные ошибки, выявляемые в ходе проверки затрат на производство:

несоответствие применяемого метода учета затрат, зафиксированному в учетной политике;

неправильное формирование расходов по бартерным (товарообменным) сделкам;

расходы организации не соотнесены с доходами;

неправильная оценка остатков незавершенного производства;

неправильное разграничение расходов по отчетным периодам;

необоснованное (без документального оформления) включение в себестоимость отдельных видов затрат.

2. Аудит калькулирования себестоимости

Целью аудита является проверка обоснованности формирования и правильности учета издержек производства, входящих в себестоимость продукции, от которых в конечном счете зависит размер финансового результата от реализации продукции.

Источниками информации для проведения аудита являются: плановые, нормативные и фактические калькуляции; учетные регистры по распределению заработной платы, начислению амортизации, распределению общехозяйственных и общепроизводственных расходов; журналы-ордера № 10, 10/1 и др., Главная книга.

Аудитору необходимо проверить:

правильность классификации затрат: на производство продукции (основные и накладные); по способу включения в себестоимость продукции (прямые и косвенные); по составу (одноэлементные и комплексные); по отношению к объему производства (условно-переменные и условно-постоянные); по периодичности возникновения (текущие и единовременные);

правильность определения потерь от брака и потерь от простоев;

правильность определения величины незавершенного производства;

правильность распределения косвенных расходов;

правильность применения методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;

правильность выделения объектов калькулирования;

правильность учета затрат на производство продукции по статьям калькуляции;

правильность ведения синтетического и аналитического сводного учета затрат на производство;

правильность разграничения затрат по отчетным периодам;

правильность применения методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;

правильность составления бухгалтерских проводок по учету затрат на производство;

соответствие записей аналитического и синтетического учета по балансовым счетам 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» записям в Главной книге и балансе.

При калькулировании важное значение имеет классификация затрат по элементам. Затраты, включаемые в себестоимость, могут группироваться в зависимости от их экономического содержания по пяти элементам:

материальные затраты;

затраты на оплату труда;

отчисления на социальные нужды;

амортизация основных средств;

прочие затраты.

Данная классификация затрат позволяет определить структуру себестоимости и отражается в ф. 5 Приложения к бухгалтерскому балансу. Аудитор должен осуществить проверку правильности классификации затрат по элементам.

Материальные затраты (сырье, топливо, энергия, материалы, производственные работы). Аудитору важно знать, что стоимость материальных ресурсов, отражаемая по этому элементу, формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость); наценок (надбавок). В стоимость материальных ресурсов включаются также затраты предприятий на приобретение тары и упаковки, полученных от поставщиков материальных ресурсов, за вычетом стоимости этой тары по цене ее возможного использования в тех случаях, когда цены на тару установлены особо сверх цены на эти ресурсы.

Аудитор проверяет правильность оценки материальных ресурсов, списанных на себестоимость в соответствии с методами оценки, закрепленными в приказе по учетной политике организации для целей финансового учета.

Затраты на оплату труда. Наиболее распространенной ошибкой при проверках данного элемента себестоимости является несоблюдение принципа производственной направленности затрат. При проверке первичных документов по начислению заработной платы (табелей, расчетно-платежных ведомостей) аудитор может выявить факты включения в себестоимость основной деятельности расходов на оплату труда работников, занятых в других видах деятельности (строительство, социально-культурное обслуживание и т.п.). Выявить это можно путем сличения данных по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в части, списанной на производственные счета, и показателей по итогу сводной ведомости по оплате труда в части ее начисления. Данные по итогу сводной ведомости, как правило, должны быть больше, чем данные по дебету счетов учета производственных затрат.

Отчисления на социальные нужды. К этому элементу относят выплаты по установленным законодательством нормам в обязательные внебюджетные фонды. При проверке правильности отнесения на себестоимость отчислений на социальные нужды необходимо обратить внимание на соблюдение прямой зависимости источника начисления взносов во внебюджетные фонды от источника начисления самого фонда оплаты труда. Аудитор должен знать, что источник выплаты должен совпадать с источником уплаты взносов, а это может быть либо себестоимость, либо собственные средства.

Начисление и уплата единого социального налога осуществляется в соответствии с главой 24 второй части НК РФ.

Амортизация основных средств. Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» организация вправе выбрать один из следующих способов начисления амортизации:

линейный способ;

способ уменьшаемого остатка;

способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Применение одного из способов списания по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего их срока полезного использования. Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету. Начисление амортизации не приостанавливается в течение срока полезного использования объекта основных средств, кроме случаев их нахождения на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации и основным средствам, переведенным по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев. Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

при линейном способе - исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

при способе уменьшаемого остатка — исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования — исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, где в числителе - число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока службы объекта.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы. Амортизационные отчисления по основным средствам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Прочие затраты. К данному элементу относят:

налоги, сборы, платежи (включая по обязательным видам страхования);

отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком;

платежи за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ;

вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения;

затраты на оплату процентов по полученным кредитам;

оплата работ по сертификации продукции;

затраты на командировки;

плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану;

плата за подготовку и переподготовку кадров;

затраты на организованный набор работников;

затраты на гарантийный ремонт и обслуживание;

оплата услуг связи, вычислительных центров, банков;

плата за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных средств (или их отдельных частей);

амортизация по нематериальным активам;

другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

Проверив правильность группировки затрат по элементам, аудитор должен оценить правильность калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции. Основная задача калькулирования состоит в определении издержек, которые приходятся на единицу продукции (работ, услуг), предназначенных для реализации, а также для внутреннего потребления.

Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций. Калькуляция - это определение себестоимости единицы отдельных видов продукции или всей товарной продукции. Калькуляция как способ группировки затрат относительно конкретной единицы продукции дает возможность отследить каждую составляющую себестоимости продукции (работ, услуг) на любом уровне производственного процесса. Проверка правильности калькулирования является важной составляющей аудита затрат.

Аудитору следует знать, что по статьям расходов затраты группируются в зависимости от места и цели их возникновения и относятся на каждый вид изделия прямым или косвенным методом. Состав расходов в каждой отрасли экономики различен и определяется соответствующими отраслевыми (или межотраслевыми) инструкциями и методическими рекомендациями.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из планируемых норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Разновидностью плановых являются сметные калькуляции, которые составляют на изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

Нормативные калькуляции составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат), которые соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе его работы. Текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года - наоборот, ниже.

Отчетные или фактические калькуляции составляются по данным бухгалтерского учета фактических затрат на производство продукции (работ) и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включаются и неплановые непроизводительные расходы по следующим статьям:

основное сырье и материалы;

возвратные отходы (вычитаются);

покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;

топливо и энергия на технологические цели;

зарплата производственных рабочих;

отчисления в социальные фонды;

расходы на подготовку и освоение производства;

общепроизводственные расходы;

общехозяйственные расходы;

потери от брака;

прочие производственные расходы;

коммерческие расходы.

Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 12 статей - полную себестоимость продукции.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляется различными методами. Выбор метода калькулирования себестоимости определяется спецификой производства, наличием незавершенного производства, номенклатурой выпускаемой продукции, длительностью производственного цикла.

На предприятиях промышленности применяют нормативный, позаказный, попередельный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции.

Одна из задач аудиторской проверки - подтверждение обоснованности выбранного метода калькулирования.

По способу включения в себестоимость тех или иных видов продукции (работ, услуг) затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые затраты — затраты, которые на основе первичных документов можно отнести к затратам определенного вида продукции, работ, услуг (например, материалы и т.д.).

Косвенные - затраты, которые одновременно относятся ко всем видам продукции, работ, услуг (например, затраты на освещение, отопление и т.п.). Они включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) при определении общей суммы по окончании месяца путем распределения. Таким образом, косвенные затраты являются многоэлементными и распределяются между отдельными видами продукции пропорционально какому-либо показателю, устанавливаемому в приказе об учетной политике.

Процесс распределения косвенных затрат состоит из следующих этапов.

Выбирается объект, на который относятся затраты.

Выбираются и собираются затраты, которые следует отнести на объекты.

Выбирается база распределения, которая соотносит затраты с учетным объектом.

В качестве базы распределения должен выбираться тот показатель, который наиболее соответствует косвенным затратам. База для распределения затрат обычно сохраняется неизменной в течение длительного времени, поскольку она представляет элемент учетной политики организации. На практике для распределения косвенных затрат, исходя из отраслевой специфики, могут применяться следующие базы:

время работы производственных рабочих (человеко-часы);

заработная плата производственных рабочих;

количество машино-часов оборудования;

масса произведенной продукции;

прямые затраты;

стоимость основных материалов;

объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении;

распределение пропорционально сметным (нормативным) ставкам на содержание и эксплуатацию оборудования.

Задача аудитора - подтвердить правильность применяемого метода распределения косвенных расходов, закрепленного в приказе об учетной политике.

В аудиторской практике часто встречается ситуация, когда организация, осуществляющая несколько видов деятельности (выпускающая различную продукцию), не распределяет косвенные расходы между ними. В этом случае происходит искажение себестоимости различных видов продукции, скрываются реальные финансовые результаты.

Особое внимание следует уделить аудитору при проверке правильности применения выбранного предприятием варианта калькулирования: по полной или усеченной себестоимости. При первом варианте в течение отчетного периода на счетах учета затрат на производство собираются прямые (20) и накладные расходы (25, 26). По окончании отчетного периода накладные расходы распределяются между объектами калькулирования и списываются на счет 20 - таким образом в учете формируется полная фактическая себестоимость выпущенной продукции. При втором варианте, общехозяйственные расходы, собранные на счете 26, списываются без распределения на уменьшение выручки от реализации продукции (в дебет счета 90/2).

Аудитор проверяет правильность ведения сводного учета затрат на производство. Сводный учет затрат на производство может вестись по полуфабрикатному или по бесполуфабрикатному варианту.

Проверка правильности и учета и оценки незавершенного производства

К незавершенному производству относится продукция, не прошедшая всех стадий производственного процесса, а также неукомплектованные изделия, не прошедшие испытаний и технической приемки.

Остатки незавершенного производства могут оцениваться по одному из следующих методов, закрепленных в учетной политике организации:

по фактической производственной себестоимости (за минусом расходов на подготовку и освоение производства, потерь от брака, прочих производственных расходов);

по нормативной или плановой производственной себестоимости;

по прямым статьям затрат;

по стоимости используемых в производстве сырья, материалов и полуфабрикатов.

Существуют различные способы оценки незавершенного производства: фактическое взвешивание, штучный учет, объемное измерение, условный пересчет и др. В массовом или серийном производстве остатки незавершенного производства на конец отчетного периода оцениваются по нормативной или плановой производственной себестоимости (полной или неполной), по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. Методы оценки незавершенного производства определяются в приказе об учетной политике организации.

Одним из важных направлений аудита затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции является формирование мнения о достоверности оценки незавершенного производства.

В процессе аудиторской проверки незавершенного производства следует изучить следующие вопросы:

состояние учета;

своевременность и правильность инвентаризации;

достоверность отражения результатов инвентаризации;

соблюдение установленных норм незавершенного производства (если они утверждены в организации) и правильность его оценки.

Аудиторская практика показывает, что инвентаризация незавершенного производства зачастую проходит нерегулярно и некачественно, ее результаты не отражаются в бухгалтерском учете. Это приводит к необоснованному завышению себестоимости, отсутствию контроля за сохранностью материальных ценностей.

Если в процессе хозяйственной деятельности организации имели место случаи прекращения изготовления ранее начатых заказов, аудитор должен проверить, как использовались оставшиеся ценности, как определены и отражены в бухгалтерском учете потери по аннулированным заказам. Отметим, что затраты по аннулированным производственным заказам включаются в состав прочих расходов.

В заключение проверки затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции аудитор делает вывод о существенности ошибок и их влиянии на достоверность отчетности.

В ходе аудита следует проверить состояние учета незавершенного производства, своевременность и правильность его инвентаризации и оценки, безошибочность отражения результатов инвентаризации в учете. Аудитор может провести выборочную инвентаризацию незавершенного производства, если предприятие применяет полуфабрикатный вариант сводного учета затрат на производство. В этом случае проверяются наиболее дорогостоящие полуфабрикаты. Если в ходе проверки выявлены существенные отклонения (свыше 5 % от проверяемой номенклатуры), то можно сделать вывод о формальном характере проводимых инвентаризаций.

Подтверждая достоверность оценки НЗП, аудитор осуществляет арифметический контроль его объема в натуральном и стоимостном выражении. Оценка правильности исчисления себестоимости продукции выполняется путем арифметического контроля данных ведомости сводного учета затрат. Выявленные в ходе проверки отклонения фиксируются в рабочих документах аудитора и определяется их количественное влияние на показатели отчетности.

Аудитор проверяет правильность ведения налогового учета незавершенного производства.

При осуществлении проверки следует учитывать принципиальные различия в признании расходов предприятия в бухгалтерском и налоговом учете. При проверке обоснованности включения затрат в расходы для целей налогообложения аудитор должен руководствоваться главой 25 второй части НК РФ.

Типичными ошибками при калькулировании фактической себестоимости продукции (работ, услуг) является отнесение на себестоимость расходов, имеющих иные источники покрытия (прибыль, капвложения), и расходов, не имеющих документального подтверждения.

Рабочие документы аудитора

Рассмотрим возможные рабочие документы аудитора при проверке операций по списанию товарно-материальных ценностей (ТМЦ) в производство, разработанные главным бухгалтером ЗАО ТД «Кольчуг-Мицар» Н.С. Макаровой. Данные операции отличаются большим уровнем риска по следующим причинам.

Вероятность санкционированного списания ТМЦ под несуществующие заказы и объемы выпуска в целях увеличения расходов организации и снижения налогов на прибыль и имущество.

Вероятность хищения ТМЦ.

Большой объем совершаемых операций и большой массив первичной учетной документации (ПУД), которые могут привести к отсутствию оправдательных документов; несанкционированному списанию ТМЦ (отсутствие реквизитов, придающих документам юридическую силу); утере документов.

Искажение фактов списания ТМЦ вследствие технических ошибок при подсчете и измерении совершаемых операций на стадии сбора и регистрации информации.

Для того чтобы при дальнейшей проверке этого участка учета аудитор мог с уверенностью опираться на данные первичного учета (в частности, при проверке соответствия корреспонденции счетов, сумм оборотов и остатков в регистрах учета, способов списания ТМЦ, сумм, списанных на себестоимость произведенной продукции, и т.д.), необходимо установить достоверность фактов списания ТМЦ в производство и гарантировать качество оправдательной первичной документации.

В ходе проверки учитываются результаты анализа среды функционирования системы организации первичного учета и анализа системы внутреннего контроля (СВК) на данном участке. Выявляются типичные ошибки и нарушения на данном участке, определяется перечень рекомендаций руководству фирмы и дается заключение о качественности и достоверности системы первичного учета в данной организации для проведения следующих этапов аудита.

Оценивая состояние СВК на проверяемом участке учета, аудитору следует воспользоваться результатами опроса, проведенного среди респондентов, задействованных на данном участке (главный бухгалтер, старший бухгалтер материальной группы, заведующие складами, работники складов, работники службы внутреннего контроля и др.). Аудитор оценивает риски, свойственные контрольной среде применительно к рассматриваемым операциям, определит объемы выборки и состав аудиторских процедур и примерные формы рабочих документов.

Если у аудитора есть сомнения в эффективности организации отпуска сырья, материалов и полуфабрикатов в производство, в том, что в системе могут быть сбои и нарушения, аудитор может провести дополнительную процедуру по выявлению возможности допущения ошибок и нарушений при отпуске ТМЦ в производство. При этом аудитор (ассистент аудитора) запрашивает в бухгалтерии данные о списании на производство ТМЦ за месяц и проводит либо наиболее часто встречающихся, либо наиболее многочисленных (в суммовом выражении) позиций ТМЦ. После этого количественные данные бухгалтерии о списанных в производство позициях сверяются с аналогичными данными складского учета.

Информация из бухгалтерского учета должна быть сверена с информацией планово-экономического или технологического отдела о рассчитанной потребности данных позиций ТМЦ на фактический выпуск продукции (с учетом незавершенного производства) либо, если это работа по определенному заказу, данные о нормативном расходе ТМЦ согласно рассчитанной смете.

Аудитор проводит анализ выявленных процентов отклонений и сравнивает их с максимальным процентом возможных отклонений фактического расхода от плановой (нормативной) величины, установленным в организации.

По результатам рабочего документа 2 аудитор выявит возникшие отклонения. Если расхождений нет либо они незначительны, то нельзя однозначно утверждать о правомерности, точности и полноте списания ТМЦ. Отсутствие расхождений свидетельствует о регулярности сверок между складом и бухгалтерией. Если по данным рабочего документа 2 выявлены отклонения и они значительны, аудитор должен выяснить причины отклонения. Возможными причинами могут быть нерегулярные сверки со складом; утеря первичных документов (сбои в системе документооборота); возможная пересортица при списании ТМЦ.

По результатам рабочего документа 3 (РД 3) аудитор может сделать следующие выводы: если расхождений нет по результатам обоих рабочих документов либо они очень незначительны - все прослеженные факты списания ТМЦ можно считать достоверными; если по результатам рабочего документа 3 отклонений нет, однако имеются различия с данными склада, то необходимо дополнительно провести сверку первичных документов; если по РД 2 расхождений нет, а в РД 3 отклонения значительны либо имеют место факты, когда определенная позиция ТМЦ списана по данным бухгалтерского учета, а в планируемом расходе ее нет, то возможно это связано с ошибками в плановых расчетах, намеренным списанием бухгалтерией ТМЦ с целью увеличения себестоимости выпуска и уменьшения налогов на прибыль и на имущество, намеренным списанием бухгалтерией ТМЦ с целью прикрытия хищений или с целью списания излишков ТМЦ, выявленных в ходе инвентаризации.

Аудитору следует получить объяснения от ответственных работников о причинах возникших отклонений и при обнаружении фактов неправомерного списания ТМЦ зафиксировать это в акте проверки и поставить в известность руководство организации.

Цикл выпуска и продажи готовой продукции является основным разделом деятельности промышленного предприятия. В этом цикле формируются значимые для пользователей бухгалтерской отчетности показатели, такие как выручка от продажи, себестоимость проданной продукции и прибыль (убыток) от продажи, отражающие эффективность основной деятельности организации. Операции по продаже готовой продукции являются объектом налогообложения и соответственно основным участком контроля, осуществляемым налоговыми органами и аудиторскими фирмами.

Цель аудита Выпуска готовой продукции и ее реализации — контроль за правильностью, полнотой, своевременностью бухгалтерского учета выпуска и движения готовой продукции, ее оценки и исчисления выручки от реализации продукции, а также управленческих и коммерческих расходов и прибыли (убытка) от продажи.

Источниками информации для проверки операций, отражающих выпуск готовой продукции и ее реализацию, являются: Положение об учетной политике организации, акты сдачи готовой продукции на склад, карточки складского учета готовой продукции, прейскурант цен, договоры на поставку продукции, счета-фактуры, книга продаж, накладные на передачу готовой продукции в места хранения (ф. № МХ-18), приказ-накладная, товарные накладные (ф. № ТОРГ-12), доверенности покупателей, ведомости учета остатков ТМЦ в местах хранения (ф. № МХ-19), ведомости выпуска готовой продукции, ведомости отгрузки и реализации готовой продукции, журнал-ордер № 11; ведомость № 16; количественно-суммовые карточки, оборотные ведомости, выписки с расчетных счетов в банках с приложенными первичными документами, кассовые документы о поступлении выручки, учетные регистры (журналы-ордера, ведомости, машинограммы) по счетам 20, 40, 43, 45, 46, 50, 51, 62, 90 и др., Главная книга, бухгалтерская отчетность и др. В процессе аудита решается комплекс взаимосвязанных задач:

анализируется учетная политика предприятия в части, регулирующей порядок организации учета выпуска и продажи готовой продукции согласно действующему законодательству и отраслевым особенностям;

подтверждается первоначальная оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

контролируется договорная дисциплина в соответствии с законодательством;

проверяется правильность документального оформления операций по выпуску и продаже продукции;

изучается порядок учета и списания затрат на производство и продажу готовой продукции;

проверяется правильность расчетов и списания сумм отклонений фактической себестоимости от плановой;

оцениваются полнота, своевременность и достоверность оприходования готовой продукции на склад, отпуска и продажи ее покупателям;

анализируется правильность и законность организации аналитического и синтетического учета операций, связанных с движением готовой продукции;

контролируется соблюдение налогового законодательства в части налогообложения операций по продаже готовой продукции.

План и программа аудита

При подготовке программы аудита оценивается система внутреннего контроля экономического субъекта с точки зрения надежности, качества и степени доверия с использованием процедуры тестирования.

Результаты тестирования организации бухгалтерского учета цикла выпуска и продажи готовой продукции организации определяют критерии формирования плана и программы проверки.

В ходе аудиторской проверки аудитор применяет различные методы получения аудиторских доказательств.

Методика аудиторской проверки

Готовая продукция представляет собой часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Организация может применять, согласно учетной политике, один из шести основных способов оценки готовой продукции:

по фактической производственной себестоимости;

по неполной (сокращенной) производственной себестоимости продукции. В этом случае себестоимость продукции определяется по фактическим затратам без общехозяйственных расходов;

по оптовым ценам реализации. Оптовые цены применяются в качестве учетных цен. Отклонения фактической себестоимости продукции учитываются на отдельном аналитическом счете. При значительном колебании уровня оптовых цен данный способ теряет свои преимущества;

по плановой (нормативной) производственной себестоимости, выступающей в качестве твердой учетной цены. При этом способе обусловливается необходимость отдельного учета отклонений фактической производственной себестоимости продукции от плановой или нормативной. Достоинство данного способа оценки готовой продукции заключается в обеспечении единства оценки в планировании учета. Если плановая или нормативная себестоимость продукции изменяется часто, то оценка остатков готовой продукции усложняется. Вариантом этого способа оценки готовой продукции является оценка по сокращенной плановой производственной себестоимости;

по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость. Этот способ используется при выполнении единичных заказов и работ;

по свободным рыночным ценам. Этот вариант оценки применяется для учета товаров, реализуемых через розничную сеть.

На начальной стадии проверки цикла выпуска и продажи готовой продукции аудитору следует ознакомиться с учетной политикой организации. Необходимо произвести анализ следующих элементов учетной политики: методы определения даты реализации продукции для целей налогообложения (счет 90); методы списания общепроизводственных расходов (счет 25) и общехозяйственных расходов (счет 26); методы учета затрат на производство и калькулирования фактической себестоимости продукции (счет 20); способы учета выпуска готовой продукции с использованием и без использования (счет 40); методы оценки готовой продукции (счет 43) и товаров отгруженных (счет 45) для целей аналитического учета; метод распределения по видам выпускаемой продукции расходов на продажу (счет 44). Элементы учетной политики могут контролироваться и группироваться в рабочем документе аудитора.

Для проверки объема производства продукции и полноты ее оприходования используются данные первичных документов и производственных отчетов, регистров аналитического и синтетического учета. При этом показатели фактического выхода и сдачи на склад готовой продукции (по фактической себестоимости), учтенные по дебету счета 43 «Готовая продукция», сравнивают с оборотами по кредиту счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства». При возникновении серьезных сомнений в полном оприходовании выпускаемой продукции, аудиторы могут, исходя из данных о фактическом расходе материалов и нормативов затрат на единицу продукции, составить альтернативный баланс выхода готовой продукции. Если аудитор выявляет случаи производства и вывоза неучтенной готовой продукции с проверяемого предприятия, он должен определить материальный ущерб в размере реализованной неучтенной продукции.

Фактическое движение готовой продукции анализируется по данным производственных отчетов, отчетов о движении материальных ценностей на складах, накладных на отпуск или передачу готовой продукции.

Проверяя правильность учета отгруженной продукции, аудитор должен убедиться в наличии договоров на поставку продукции и правильности их оформления, наличии документов на отгрузку продукции, правильности установления отпускных цен, полноте регистрации выписанных счетов-фактур, соблюдении сроков оплаты покупателями за поставленную продукцию. Поскольку операции по реализации продукции носят систематический характер и являются типичными, они могут контролироваться выборочно. В выборку следует включать операции из разных отчетных периодов, по различным покупателям и разнообразной продукции (работам, услугам).

В процессе проверки выясняется также наличие договоров поставки, в которых предусмотрен отличный от общеустановленного порядок перехода права собственности на поставляемую продукцию от продавца к покупателю не в момент отгрузки, а в момент оплаты. Продукция, отгруженная по таким договорам до момента ее оплаты, должна учитываться на счете 45 «Товары отгруженные».

Отгрузка готовой продукции по фактической себестоимости определяется как алгебраическая сумма отгрузки по учетным ценам и отклонений. Сумма отклонений рассчитывается исходя из уровня среднего процента отклонений, который определяется как отношение суммы отклонения фактической себестоимости от учетной цены к сумме остатка готовой продукции на начало периода и ее выпуска за период по учетной цене. Перерасход отражается на счетах 43 «Готовая продукция» (40 «Выпуск продукции») и 90-2 «Себестоимость продаж» обычной записью, а экономия - сторнировочной.

Так как бухгалтерский учет выручки от реализации осуществляется по методу начисления или «по отгрузке», то аудиторы должны проконтролировать полноту отражения операций по реализации (отгрузке) продукции по кредиту счета 90-1 «Выручка» независимо от ее оплаты.

Аудиторам также следует удостовериться (по данным учетных регистров по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета». 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Продажи») в правильности отражения в учете выручки от реализации продукции «по отгрузке» в соответствии с требованиями нормативных документов, а также определения выручки для целей налогообложения в соответствии с принятой учетной политикой.

Аналогичному контролю подвергаются и расходы на продажу, которые связаны со сбытом продукции. Они учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». Распределение таких расходов должно производиться пропорционально стоимости реализованной (отгруженной) продукции по фактической себестоимости или учетным ценам, кроме расходов на тару и транспортировку, которые списываются прямым путем.

4. Аудит неучтенной продукции

В случае если продукция не оформляется приемо-сдаточными документами цеха или склада предприятия и не отражается в бухгалтерском учете, возникает неучтенная продукция. Занижение оценки продукции дает возможность должностным и материально ответственным лицам предприятий и торговых организаций изымать часть выручки, составляющую разницу между продажной и заниженной в учете стоимости продукции. Так как неучтенная продукция не отражается в бухгалтерских документах, во многих случаях ее наличие определяется на основании документации, отражающей технологические процессы производства этой продукции (документы на выплату заработной платы, данные оперативного учета о закладке сырья и выпуске готовой продукции и др.), а также подтверждающей вывоз продукции с предприятия (пропуска, счета-фактуры, накладные и пр.).

В отдельных случаях неучтенная продукция может быть выявлена аудитором путем сличения (сопоставления) документов, отражающих получение продукции: документальных данных складов и цехов-производителей продукции; данных инвентаризаций готовой продукции в цехах и на складах предприятий - с учетными данными на день проведения таких инвентаризаций и т.п. В ходе аудиторской проверки аудитор должен изучить всю документацию, позволяющую сделать вывод о наличии или об отсутствии случаев выпуска и реализации неучтенной продукции.

При определении наличия материального ущерба аудитор должен иметь в виду, что производство продукции из неучтенных излишков сырья и материалов не дает достаточного основания для утверждения о наличии материального ущерба. Данная продукция может оказаться на складе организации. Материальный ущерб будет иметь место лишь в том случае, если неучтенной продукции в наличии не окажется, т.е. она была вывезена с предприятия без отражения в учете. Для установления факта выпуска неучтенной продукции аудитор может воспользоваться разными способами анализа и проверки документов: сопоставление данных инвентаризаций складов готовой продукции предприятия и данных учета в местах хранения (обнаружения при этом излишков продукции собственного производства, образование которых за счет недогруза потребителям исключается, подтверждает, что вся продукция на предприятии учитывается, если при этом отсутствуют ошибки в учете); сличение документов, подтверждающих вывоз с предприятия готовой продукции (товарно-транспортные накладные, пропуска, путевые листы, железнодорожные и другие документы), с документами бухгалтерского и оперативного учета продукции на складах. В результате такого сличения могут устанавливаться случаи вывоза не оприходованной по складу продукции, которая в расход не была списана и в недостаче не оказалась.

В случаях, когда документально подтверждается вывоз неучтенной продукции с предприятия, выпускавшего такую продукцию в массовом порядке и располагавшего для этого запасами сырья и материалов, аудитор должен определить материальный ущерб в размере стоимости вывезенной неучтенной продукции.

5. Аудит учета расходов на продажу

Расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ и услуг, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». Производственные организации должны учитывать на счете 44 все расходы, связанные с продажей готовой продукции. К ним относятся: расходы на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции; расходы по доставке продукции на станцию отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; расходы на рекламу; расходы на представительские расходы и другие аналогичные по назначению расходы.

Торговые организации должны учитывать на данном счете все расходы, связанные с их основной деятельностью.

К таким расходам относятся:

амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, используемым в процессе продажи товаров;

оплата услуг посреднических организаций;

транспортные расходы по доставке товаров на склад;

заработная плата работников, занятых в процессе продажи товаров;

расходы на рекламу и т.п.

Аудитор должен проверить правильность списания расходов на продажу. Списание расходов на продажу в торговых организациях может осуществляться двумя способами: в полном объеме; пропорционально себестоимости проданных товаров (этим способом списываются только транспортные расходы, учтенные на счете 44). Конкретный порядок списания расходов на продажу должен быть закреплен в учетной политике организации. Пропорционально стоимости товаров, проданных в отчетном периоде, могут списываться только транспортные расходы организации, учтенные на счете 44. Расчет транспортных расходов, подлежащих списанию, делается ежемесячно.

Списание расходов на продажу в производственных организациях может производиться двумя способами:

в полном объеме (аналогично списанию затрат на торговых предприятиях);

с распределением между различными видами выпущенной продукции. Расходы на упаковку и транспортировку готовой продукции производственные

организации могут списывать частично. Распределение указанных расходов между различными видами выпущенной продукции производится ежемесячно на основании данных о количестве, объеме или себестоимости выпущенной продукции. Порядок распределения расходов между различными видами выпущенной продукции должен быть закреплен в учетной политике организации.

Расходы, относящиеся к проданной продукции, списываются в дебет субсчета 90-2 «Себестоимость продаж», расходы, относящиеся к непроданной продукции, продолжают числиться на счете 44.

В пункте 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденном Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, сказано, что коммерческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных товаров полностью в отчетном году их признания. Таким образом, торговые организации при формировании учетной политики имеют право самостоятельно решать вопрос о том, составлять или нет расчет издержек обращения на остаток товаров.

Таким образом, при проверке расходов на продажу аудитору необходимо проверить:

правильность включения затрат в состав расходов на продажу;

соблюдение установленных нормативов расходов на рекламу (при превышении установленных нормативов расходов на рекламу налогооблагаемая прибыль должна быть увеличена на сумму превышения);

соблюдение основных положений по учету тары на предприятиях, а именно правильное и своевременное документальное отражение операций по заготовлению, поступлению и отпуску тары на складах, в цехах, участках и других местах ее хранения;

правильность ведения аналитического учета по счету 44 «Расходы на продажу» и ведомости;

правильность составления бухгалтерских проводок по операциям с тарой;

и правильность отражения в бухгалтерском учете товарообменных операций или операций, осуществляемых на бартерной основе;

соответствие записей синтетического и аналитического учета записям в Главной книге (при журнально-ордерной форме учета) и балансе.

Рабочие документы аудитора

Результаты проверки оформляются в форме рабочих документов аудита организации аналитического и синтетического учета выпуска и реализации готовой продукции.

Аудит документооборота по данному участку учета осуществляется по формальным признакам (соответствие типовой унифицированной форме, наличие всех реквизитов, подписей, печати, даты, номера документа) и по существу отраженных операций (законность, целесообразность, достоверность, арифметический контроль сумм и итогов). Проверенные аудитором первичные учетные документы, отражающие движение готовой продукции, заносятся в рабочий документ: по первичным учетным документам, имеющим нарушения, заполняются все графы таблицы; по остальным документам при необходимости делаются записи в соответствующие графы. В ходе проверки могут быть использованы следующие рабочие документы, разработанные Н.В. Парушиной.

В ходе проверки большое внимание уделяется правильности корреспонденции счетов бухгалтерского учета и проверке правильности расчетов.

В процессе аудиторской проверки необходимо установить достоверность сумм аналитического и синтетического учета по счетам, отражающим движение готовой продукции, на основании первичных учетных документов. При этом целесообразно использовать макет рабочего документа, разработанный Н.В. Парушиной.

С целью организации сверки расчетов между аудируемым экономическим субъектом и покупателями может применяться рабочий документ «Сверка расчетов между организацией и покупателями», форма которого приведена ниже.

Типичные ошибки и нарушения в учете готовой продукции и ее продажи

Как свидетельствует аудиторская практика, типичными ошибками, которые выявляются в ходе проверки выпуска готовой продукции и ее реализации, являются следующие:

включение в состав готовой продукции части незавершенного производства;

применение различных методов оценки продукции в квартальных отчетах;

ведение бухгалтерского учета реализации продукции «по оплате»;

отражение в качестве выручки только фактически поступивших сумм;

невключение в выручку процентов по коммерческому кредиту;

неправильное формирование выручки по бартерным (товарообменным) сделкам;

невключение в выручку суммовых разниц;

несвоевременное отражение в учете отгруженной и реализованной продукции;

неправильный расчет и отражение в учете отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам (при учете готовой продукции по учетным ценам);

неправильное исчисление фактической себестоимости реализованной продукции;

несоблюдение установленного учетной политикой метода определения выручки для целей налогообложения;

отражение в учете как собственной готовой продукции, выработанной из давальческого сырья;

неправильное отражение в учете выпущенной продукции;

отсутствие налаженного аналитического учета готовой продукции по местам хранения и отдельным видам готовой продукции;

отсутствие инвентаризаций готовой продукции или проведение ее и оформление ее результатов с нарушениями;

неправильное отражение в учете морально устаревшей, испорченной при хранении продукции;

неверное отражение в финансовом учете различных ТМЦ как готовой продукции;

некорректная корреспонденция счетов;

наличие сальдо на счете 90 «Продажи» на конец отчетного месяца;

отражение в бухгалтерском учете товаро-обменных операций, минуя счете 90 «Продажи»;

несоответствие данных аналитического и синтетического учета готовой продукции.

Список литературы

1. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2005.

2. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер с англ; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2007.

3. Аудит: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям/под ред. В.И. Подольского. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.:ЮНИТИ-ДАНА:Аудит, 2008.

4. Богатая И.Н. Аудит: Учебное пособие./ И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова.– 4-е изд., перераб. и доп. - Ростов н/Д: Феникс, 2007.

5. Бычкова С.М., Растамханова Л.Н. Риски в аудиторской деятельности/Под ред. проф. С.М. Бычковой. М.: «Финансы и статистика», 2008.

6. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. – М.: Финансы и статистика, 2006.

7. Голосов О.В., Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, стандарты, контроль, эффективность, кризис. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2008.