

Земляная Н.Н.

УДК 657

АУДИТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ НА БАЗЕ ПКРП «БЕЛАЯ РУСЬ»

Аннотация. В статье отражена роль аудита производственных запасов в процессе формирования себестоимости продукции, финансовых результатов, налогооблагаемой прибыли. С целью оценки уровня риска аудитор необходимо оценить систему внутреннего контроля за организацией учета по данному разделу на предприятии. Автором изучен перечень основных процедур на каждом этапе аудита производственных запасов. Информация о состоянии учета производственных запасов важна для обеспечения контроля за их сохранностью, снижения налоговых рисков, а также для принятия оптимальных управленческих решений.

Ключевые слова: аудит, производственные запасы, система внутреннего контроля, методика аудит

Анотація. У статті відображена роль аудиту виробничих запасів у процесі формування собівартості продукції, фінансових результатів, оподатковуваного прибутку. З метою оцінки рівня ризику аудитор необхідно оцінити систему внутрішнього контролю за організацією обліку з даного розділу на підприємстві. Автором вивчений перелік основних процедур на кожному етапі аудиту виробничих запасів. Інформація про стан обліку виробничих запасів важлива для забезпечення контролю за їх збереженням, зниження податкових ризиків, а також для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Ключові слова: аудит, виробничі запаси, система внутрішнього контролю, методика аудиту

Summary. This article reflects the role of the audit of inventory in the process of production costs, financial results, taxable income. Business transactions on the accounting of inventory related to transactions with a high level of risk. In order to assess the level of risk the auditor needs to evaluate the system of internal control over the organization of accounting under this section for the enterprise. The whole extent of audit procedures for verification, in fact, can be divided into several groups: Audit of availability and security of inventory, audit movement of inventory, checking the correctness of tax inventories. The author studied a list of key audit procedures in each group. During the analysis of the state of internal controls and accounting systems of inventory on PKRP "Belaya Rus" was compiled by the author profile tests to assess the organization of accounting for PKRP "White Russia" were tested. As a result of the procedures developed by the example of a going concern are not found evidence of non-compliance of accounting applicable law. Information about the status of records of inventory is important to maintain control over their safety, reduce tax risks, as well as to make better management decisions.

Keywords: auditing, inventory, internal control, audit methodology

Постановка проблемы. С позиции проведения аудита производственных предприятий одной из наиболее значимых статей бухгалтерского учета являются производственные запасы. Как правило, их удельный вес составляет более 5 процентов актива баланса, то есть стоимость производственных запасов – существенная часть в себестоимости выпускаемой продукции. Зачастую финансовый результат деятельности всего предприятия напрямую зависит от решения вопросов по закупке и доставке материалов. Ошибки, допускаемые в учете производственных запасов, ведут к неправильному формированию себестоимости готовой продукции, к искажению финансового результата и налогооблагаемой прибыли. Подобные просчеты могут оказаться существенными и повлиять на выражение аудитором своего мнения о достоверности отчетности. Следует также учитывать, что методики аудиторских проверок достаточно объемны и разнообразны.

Цель статьи – изучение общих аспектов аудита производственных запасов на базе ПКРП «Белая Русь».

Анализ основных исследований и публикаций. Исследование проблемы аудита производственных запасов на предприятиях в настоящее время привлекают внимание многих отечественных ученых и практиков. Данным вопросом занимались такие исследователи, как Занько Б.М., Фуад С.М., Подольский В.И., Чернелевский Л.М., Беренда Н.И., Алборов Р.А., Кулаковской Л.П., Рудченко А.Ю. и другие.

Основной материал исследования. Система внутреннего контроля – совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Хозяйственные операции по учету производственных запасов относятся к операциям с повышенным уровнем риска по следующим причинам: 1) вероятность санкционированного списания производственных запасов под несуществующие заказы и объемы выпуска в целях увеличения себестоимости выпуска и снижения налогов на прибыль и имущество; 2) высокий риск хищения; 3) огромный объем операций и соответственно большой массив первичной учетной документации, следствием чего могут стать отсутствие некоторых оправдательных документов, несанкционированное списание производственных запасов (отсутствие реквизитов, придающих документам юридическую силу), а также утеря бумаг; 4) искажение фактов списания производственных запасов из-за технических ошибок при подсчете и измерении совершаемых операций на стадии сбора и регистрации информации.

Чтобы оценить уровень указанных рисков, аудитор проверяет эффективность системы внутреннего контроля за организацией учета по данному разделу на предприятии, в частности:

- наличие должным образом организованного места хранения производственных запасов (имеются ли

охрана и пожарная сигнализация; существует ли контроль выдачи и вывоза ценностей);

- проведение инвентаризации материальных ценностей, оформление ее результатов соответствующими документами;
- установление круга лиц, отвечающих за сохранность, приемку и отпуск производственных запасов, заключение с ними договоров о материальной ответственности;
- соблюдение порядка оформления первичных документов, в том числе применение унифицированных форм первичной документации, составление приходных и расходных документов на каждую операцию в день ее совершения, заполнение всех обязательных реквизитов;
- своевременное и полное отражение операций с производственными запасами в регистрах бухгалтерского учета, проведение проверки полноты оприходования запасов, применения системы нормирования их расхода;
- раскрытие принципов учета запасов с помощью положений учетной политики, способы ведения учета операций, связанных с движением производственных запасов, используемые счета, методы оценки и др., применение учетной политики последовательно от периода к периоду;
- проведение регулярной сверки данных ведомостей, журналов-ордеров с Главной книгой (если учет не автоматизирован);
- осуществление оприходования запасов, полученных от ликвидации основных средств, определение их стоимости по рыночным ценам;
- наличие нетипичных операций с производственными запасами.

Весь объем аудиторских процедур проверки по существу можно условно разделить на несколько групп:

- а) аудит наличия и сохранности производственных запасов; б) аудит движения производственных запасов;
- в) проверка правильности налогообложения производственных запасов.

В ходе проверки наличия и сохранности производственных запасов аудитор осуществляет ряд процедур:

1) проверяет отсутствие искажений в начальном сальдо по производственным запасам, правильность перенесения остатков по счетам учета из предыдущего периода на начало анализируемого;

2) сопоставляет данные финансовой отчетности и бухгалтерского учета;

3) анализирует правильность синтетического и аналитического учета производственных запасов;

4) удостоверяется, что к исполнению принимаются лишь надлежащим образом оформленные документы;

5) проверяет установление и соблюдение норм расхода производственных запасов, выявляет отклонения и меры, принимаемые для их ликвидации;

6) проверяет своевременное и полное отражение операций в регистрах бухгалтерского учета, проведение периодической сверки синтетического учета с данными карточек складского учета;

7) устанавливает правильность определения и списания стоимости израсходованных производственных запасов на себестоимость;

8) анализирует организацию контроля за закупками, сам процесс закупок: наличие договора, оплату счетов, накладных, счетов-фактур, оприходование производственных запасов в регистрах бухгалтерского учета;

9) проверяет сроки и периодичность проведения инвентаризации в соответствии с требованиями законодательства, правильность оформления материалов инвентаризации и отражения ее результатов в учете.

При проверке движения производственных запасов аудитор детально изучает: документальное оформление операций по движению производственных запасов, применение унифицированных форм, наличие всех необходимых реквизитов, отношение операций к проверяемому периоду; правильность оприходования производственных запасов при покупке, безвозмездном получении, прочем поступлении; верность списания и отражения прибыли при продаже, прочем выбытии производственных запасов; правильность оприходования материалов, полученных при ликвидации основных средств; соблюдение законодательства при отражении нетипичных операций; правильность забалансового учета производственных запасов, принятых на ответственное хранение, а также товаров, взятых на комиссию; полноту учета операций с аффилированными лицами; соответствие законодательству операций при передаче производственных запасов в залог и т. д.

Для определения правильности налогообложения производственных запасов аудитор проверяет:

- правомерность отражения в учете НДС при приобретении производственных запасов, применение налогового вычета;
- верность начисления в учете НДС при реализации;
- правильность и полноту формирования первоначальной стоимости производственных запасов для целей налогового учета;
- правильность включения в расходы израсходованных производственных запасов;
- списание производственных запасов по методам, закрепленным в учетной политике для целей налогового учета;
- правильность формирования доходов и расходов при продаже производственных запасов.

Все вышеуказанные процедуры помогают аудитору собрать необходимую аналитическую информацию о составе, стоимости и движении материальных производственных запасов, которая в совокупности с данными, полученными в ходе аудита всех остальных статей финансовой отчетности, позволит проверяющему выразить мнение о достоверности полученных сведений.

Методика аудита производственных запасов на ПКРП «Белая Русь» содержит ряд этапов. При проведении проверки ТМЦ на ПКРП «Белая Русь» аудиторская фирма проводила следующие процедуры.

В частности, в ходе анализа состояния внутреннего контроля и системы учета материально-производственных запасов на ПКРП «Белая Русь» была составлена анкета тестов (см. табл. 1). Из данных этого тестирования следует, что организация и осуществление внутреннего контроля по вопросам исследования находятся на низком (У1) и ниже среднего (У2) уровнях.

Таблица 1. Анкета тестов проверки состояния внутреннего контроля и системы учета материально-производственных запасов

№ п/п	Содержание вопроса	Содержание ответа	Символы значений	Выводы	Прим.
I. Внутренний контроль					
1	Имеется ли служба внутреннего аудита, ревизионная комиссия?	Имеется ревизионная комиссия	У2	Ревизионная комиссия на общих началах	
2	Имеются ли должностные инструкции или положение о работе службы внутреннего контроля	Нет	У2	В составе ревизионной комиссии нет специалистов	
3	Проводится ли инвентаризация производственных запасов?	Только в конце года. Ревизионная комиссия практически ее не проводит	У1	Отсутствует фактический контроль со стороны ревизионной комиссии и необходимо провести инвентаризацию	
4	Проводится ли проверка полноты и своевременности оприходования материалов?	Только по первичным документам	У2	Риск контроля высокий	
5	Проверяется ли использование материалов по различным направлениям?	Проверяются только первичные и сквозные документы	У2	Нет фактического контроля. Провести проверку.	
6	Проверяется ли законность и целесообразность расходования производственных запасов?	Только при реализации	У2	Проверить другие каналы расходования	
7	Проверяется ли правильность оценки производственных запасов внутренними контролерами?	Нет	У1	Риск высокий. Проверить оценку материально-производственных ресурсов	
II. Система учета					
8	Произведена ли классификация производственных запасов для их учета?	Да	У3	Проверить организацию аналитического учета	
9	Организован ли аналитический учет на должностном уровне, ведутся ли карточки складского учета?	Да	У3	Проверить выборочно записи на счетах 10,12,13	
10	Выделяются ли НДС отдельной строкой в расчетных и платежных документах?	Да	У2	Выборочно проверить эти документы	
11	Составляют ли акты списания малоценных и быстроизнашивающихся предметов, приходящих в непригодность?	Да	У2	Проверить полноту заполнения актов при списании МБП, приходящих в непригодность.	
12	Сверяются ли данные аналитического учета и синтетического учета систематически?	Только в конце года	У1	Велика вероятность искажения периодической отчетности организации	

Источник: разработано автором.

Примечание (значения символов):

У1 - низкий уровень;

У2 - ниже среднего уровня;

У3 - средний уровень;

У4 - высокий уровень.

Организация и ведение бухгалтерского учета на ПКРП «Белая Русь» также не отвечают современным требованиям, так как по всем исследуемым вопросам их значения не поднялись выше ниже среднего (У2) и среднего (У3) уровней. Основной недостаток внутрихозяйственного контроля - это отсутствие фактического контроля за движением производственных запасов.

Одной из главных задач аудита производственных запасов является усиление контроля за рациональным использованием материальных ценностей в производстве, т. к. это оказывает существенное влияние на рентабельность организации и ее финансовое положение. Необходима такая организация бухгалтерского учета производственных запасов, при которой фактические затраты можно было бы сопоставить с установленными нормами непрерывно, оперативно выявлять отклонения от установленных норм в процессе изготовления продукции.

Затем для оценки организации бухгалтерского учета на ПКРП «Белая Русь» было проведено тестирование (см. табл. 2). В результате проведения тестирования установлено, что система бухгалтерского

учета эффективна, потому как на предприятии:

1) принята учетная и налоговая политика, в которой четко обозначены формы и методы бухгалтерского учета, используемые в его учетной практике, способы оценки объектов бухгалтерского учета, в том числе запасов;

2) средний стаж работников предприятия не менее 3 лет и 75% имеют высшее образование;

3) бухгалтерский учет материальных ценностей полностью автоматизирован и ведется с помощью современных персональных компьютеров, вследствие чего повысилась оперативность и достоверность информации о движении и остатках материальных ресурсов, принадлежащих предприятию.

Таблица 2. Тестирование состояния бухгалтерского учета на ПКРП «Белая Русь»

Вопрос	Ответ
1. Форма организации бухгалтерской службы	Централизованная бухгалтерия
2. Уровень образования главного бухгалтера	Высшее экономическое
3. Саж работы главного бухгалтера: А) вообще (в целом) Б) в должности главного бухгалтера В) на данном предприятии	12 лет 8 лет 5 лет
4. Удельный вес работников бухгалтерии, имеющих высшее образование	75%
5. Средний стаж работы работников бухгалтерии на предприятии	3 года
6. Наличие на предприятии: А) учетной политики Б) налоговой политики В) рабочего плана счетов Г) графика документооборота	Имеется Имеется Имеется Имеется
7. Степень компьютеризации работ	Полностью
8. Наличие информационно-справочной базы	Имеется

Источник: разработано автором.

Таким образом, правильно организованный учет и контроль за использованием материальных ресурсов позволяет выявить внутренние резервы предприятия, способствует внедрению в производство всего нового и прогрессивного и, следовательно, является важной предпосылкой повышения эффективности производства.

В результате проведенного на выборочной основе аудита учета материально-производственных запасов аудиторской фирмой не обнаружены факты, свидетельствующие о несоответствии ведения бухгалтерского учета действующему законодательству.

Вывод из проведенного исследования. Положительные моменты, следующие из проведения аудиторской проверки, для финансово-хозяйственной деятельности ПКРП «Белая Русь» очевидны. Помимо официального мнения в форме аудиторского заключения о финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия, полученная от аудиторов по итогам проверки информация, в том числе о состоянии учета производственных запасов, важна для обеспечения контроля за их сохранностью, снижения налоговых рисков, а также для принятия оптимальных управленческих решений.

Источники и литература:

- Кулаковська А. П. Організація і методика аудиту: підручник / А. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К.: Каравела, 2009. – 544 с.
- Пантелеев В. П. Аудит : навч. посіб. / В. П. Пантелеев. – К. : «Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 400 с.
- Сердюк В. Н. Налоговый учет: учебн. пособ. / В. Н. Сердюк. – Д. : ДонНУ, 2009. – 327 с.
- Суглобов А. Е. Аудит учета материально-производственных запасов / А. Е. Суглобов // Бухгалтерский учет. - 2006. - № 5. - С.15-18.
- Белоусов А. Усовершенствование документального оформления операций с основными средствами в условиях применения П(С)БУ №7 «Основные средства» / А.Белоусов // Бухгалтерский учет и аудит. - 2006. - №3. - С.49-55.
- Кулаковская Л. П. Основы аудита: учебник / А. П. Кулаковская, Ю. В. Пича. - К.: Каравелла. – 2004. – 493с.
- Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку і аудиту: навч. посіб. / С. В. Івахненко. - К.: Знання-Прес, 2003. – 349 с.
- [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.alldocs.ru/download/index.php?id=563>
- [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.lawmix.ru/bux/45935>
- [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.klerk.ru/buh/articles/53531/>