7.2. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (ВЫПОЛНЕНИЕ РАБОТ, ОКАЗАНИЕ УСЛУГ)

Сергеева Т.В., ассистент кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения, институт экономики и управления

Хакасский государственный университет им. Н.Ф. Катанова

В данной статье рассматривается применение блок-схемы поэтапного процесса планирования аудита затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг), определены контрольные точки при аудите затрат на производство продукции и возможность применения теории нечетких множеств для оценки аудиторского риска, сформирована программа аудита затрат в разрезе выделенных контрольных точек.

ВВЕДЕНИЕ

Задача аудита состоит в выражении мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех ее существенных аспектах. Аудит затрат на производство продукции проводится с целью выражения обоснованного мнения о достоверности информации о затратах, отраженной в отчетности. Кроме того, в процессе аудита проверяется соответствие используемой в организации и действующей в проверяемом периоде методики ведения бухгалтерского учета затрат нормативным документам.

По мнению автора, при аудиторской проверке затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) целесообразно применять процессный подход, основанный на методологии ***PDCA*** (Plan – планирование, Do – осуществление, Check – контроль, Act – управление воздействием) [11, с. 243-245].

Методология ***PDCA*** представляет собой последовательность действий руководителя по управлению процессом и достижению его целей, так называемый цикл Деминга (рис. 1). Последовательность этапов цикла Деминга показана на рис. 1 и включает:

- планирование (Plan);
- осуществление (Do);
- контроль (Check);
- управление воздействием (Action).

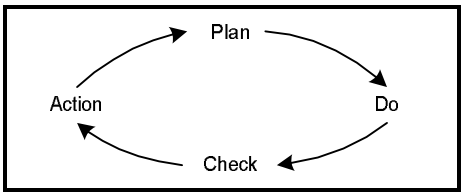

Рис. 1. Цикл Деминга

Цель данной статьи рассмотреть первый этап. Планирование аудиторской проверки представляет собой совокупность действий аудитора по выбору объема, вида проверки, последовательность ее проведения [2].

Для проведения качественного аудита этой области бухгалтерского учета предлагается комплексный подход к планированию аудита затрат на производство продукции. Российские и зарубежные авторы, проводившие исследования в области планирования аудита, по-разному подходят к выделению этапов планирования. Для аудита затрат, по мнению автора, процесс планирования можно представить как последовательность следующих этапов (рис. 2):

- анализ и детализация процесса производства;
- идентификация рисков;
- оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- оценка риска;
- формирование плана и программы аудита.

Рассмотрим данные этапы более подробно.

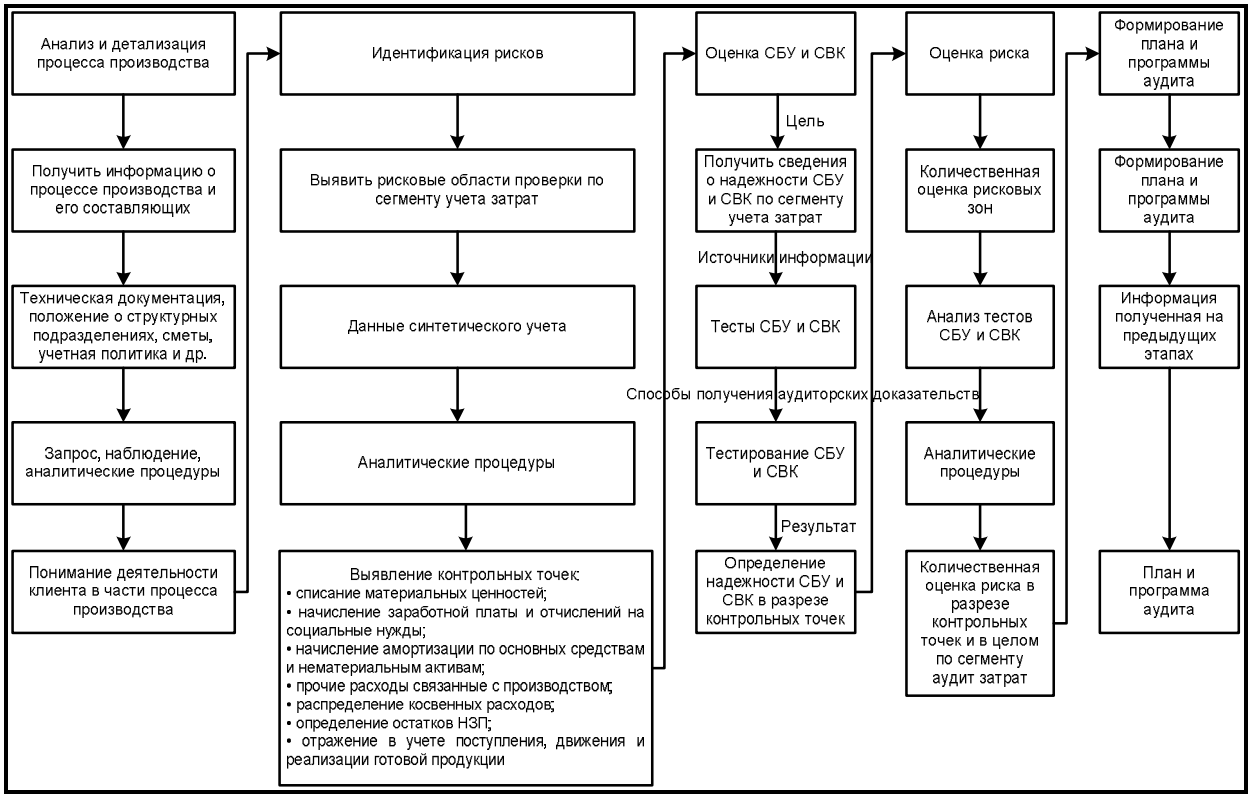

Рис. 2. Блок-схема планирования аудиторской проверки затрат на производство продукции

1. АНАЛИЗ И ДЕТАЛИЗАЦИЯ ПРОЦЕССА ПРОИЗВОДСТВА

На начальной стадии планирования аудита затрат на производство необходимо определить, что представляет собой процесс производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), каковы его основные составляющие и как они взаимосвязаны. Анализ процесса производства предполагает сбор и изучение внутрифирменных положений, приказов по предприятию, технологий производства и технологических карт.

На данном этапе аудитору предлагается запросить следующие документы:

- технологическая документация;
- положения о структурных подразделениях;
- должностные инструкции сотрудников, участвующих в производственном процессе;
- схему документооборота;
- учетную политику предприятия;
- нормы расхода материальных и финансовых ресурсов.

Это приведет к пониманию деятельности клиента в части производственного процесса, позволит определить наиболее приемлемые способы получения аудиторских доказательств.

На этом этапе эффективно будет провести опрос руководящего состава, например, производственного директора, с целью определения сотрудников, отвечающих за те или иные задачи производственного процесса.

На основании полученных сведений и результатов анализа процесса производства выделяются подпроцессы, которые представляют собой набор последовательных операций, ориентированных на решение локальных задач. В основу выделения подпроцессов, по мнению автора, должен быть положен функциональный подход, т. е. выделение структурных подразделений, которые выполняют определенные функции.

Детальное описание производственного процесса (подпроцесса) позволяет точно определить, что следует проверить в ходе аудита, какие производственные подразделения участвуют в выпуске продукции, их основные потребляемые ресурсы и получаемые результаты.

Анализ производственного процесса необходимо начать с направления запросов руководителям производственных подразделений, образующих данный процесс. В запросе следует указать перечень документов, регламентов и нормативов, относящихся к процессу и необходимых для его анализа. Это позволит получить информацию о том, как выполняется производственный процесс и насколько он соответствует варианту формирования затрат, утвержденному в учетной политике, выявить проблемные зоны и участки, требующие повышенного внимания.

2. ИДЕНТИФИКАЦИЯ РИСКОВ

Аудиторская проверка сопряжена с аудиторским риском, оценка которого должна производиться на всех этапах аудиторской проверки: начиная с этапа предварительного планирования и заканчивая этапом подготовки аудиторского заключения [2].

Само слово «риск» в переводе с греч. risikon – «утес», означает возможную опасность какого-либо неблагоприятного исхода. В «Словаре русского языка» С.И. Ожегова слово «риск» имеет два значения:

- возможность опасности;
- действие наудачу в надежде на счастливый исход [8].

В словаре психологических терминов дается следующее определение риску: «риск – ситуативная характеристика деятельности, состоящая в неопределенности ее исхода и возможных неблагоприятных последствиях в случае неуспеха» [10]. В другом источнике обозначено, что «риск – это характеристика ситуации, имеющей неопределенность исхода, при обязательном наличии неблагоприятных последствий. Риск предполагает неуверенность, либо невозможность получения достоверного знания о благоприятном исходе в заданных внешних обстоятельствах». То есть ключевым моментом является понятие неопределенности, опасности, неблагоприятного исхода.

В аудиторской деятельности неблагоприятным событием может стать наличие существенных искажений в бухгалтерской финансовой отчетности, достоверность которой подтверждена аудиторским заключением любой формы, кроме отрицательного.

В табл. 1 приведены различные трактовки понятия аудиторского риска.

Таблица 1

ПОНЯТИЕ «РИСК» В АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Автор	Определение
ФСПАД	Риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения, в случае когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения
МСА	Риск выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения в случаях, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения
Бычкова С.М. Растамханова Л.Н.	Вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать невыявленные существенные ошибки и (или) искажения после подтверждения ее достоверности или признания, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет
Стандарт «Существенность и аудиторский риск», одобр. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22 января 1998 г., протокол №2	Вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать невыявленные существенные ошибки и (или) искажения после подтверждения ее достоверности или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет
Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.	Объективно существующая вероятность допущения возможных неточностей и отклонений от реальных данных, возникающая в ходе аудиторской проверки
www.finam.ru	Субъективно определяемая аудитором вероятность признать по итогам аудиторской проверки, что бухгалтерская отчетность: • либо может содержать невыявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности; • либо содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений нет

Аудиторский риск при аудите затрат на производство продукции (выполнении работ, оказании услуг), по мнению автора, можно определить как вероятность необнаружения существенных искажений информации о затратах на производство продукции (выполнении работ, оказании услуг) в бухгалтерской финансовой отчетности, в отношении которой выражено неотрица-

тельное мнение о достоверности, либо вероятность признания, что она содержит существенные искажения данной информации, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Что касается аудиторского риска, то аудитор должен на основании оценки состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля оценить аудиторский риск и разработать аудиторские процедуры, позволяющие снизить его до приемлемо низкого уровня.

Величина приемлемого аудиторского риска влияет на объем аудита, а также по-разному воспринимается различными участниками и пользователями аудиторского заключения. Заинтересованными пользователями аудиторского заключения, в том числе в части выражения мнения о достоверности информации о затратах на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг), как элемента, формирующего величину финансового результата, являются три стороны, у которых имеется своя точка зрения на величину приемлемого аудиторского риска (табл. 2).

Таблица 2

ИНТЕРЕСЫ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ И ИХ ВОСПРИЯТИЕ ВЕЛИЧИНЫ АУДИТОРСКОГО РИСКА

Пользователи		Интерес	Восприятие величины аудиторского риска
Внешние пользователи финансовой отчетности	С прямым финансовым интересом (собственники, поставщики, покупатели и клиенты, кредиторы и инвесторы)	Заинтересованы в компетентном мнении о достоверности информации, необходимой для принятия ими экономических решений в отношении субъекта аудита	Заинтересованы в наиболее низком значении аудиторского риска
	С косвенным финансовым интересом (государственные органы и т.п.)	Заинтересованы в компетентном мнении о достоверности информации, однако их интерес связан с выполнением возложенных на них функций	Прямой интерес к величине аудиторского риска не имеют
Аудируемое лицо		Заинтересовано в получении подтверждения достоверности своей отчетности и в экономии расходов на аудит	Согласно на повышенный аудиторский риск
Аудиторская организация		Заинтересована в поддержании своей деловой репутации и получении прибыли от своей деятельности	С одной стороны должна выразить мнение о достоверности отчетности во всех существенных аспектах, то есть заинтересована в минимизации аудиторского риска, а с другой стороны заинтересована в минимизации трудовых затрат на проведение аудита

По мнению автора, величина приемлемого аудиторского риска, выражающего интересы договаривающихся сторон, необходимо согласовывать при заключении договора об аудиторской проверке.

The Economist Intelligence Unit в проведенных исследованиях определяет риск как «угрозу того, что некое событие или действие негативно повлияет на способность организации успешно достичь своих целей или реализовать свои стратегии» [4]. Таким образом, становится возможной классификация рисков в зависимости от целей, которым они угрожают. Рассматривая аудит как деятельность по оценке достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, основанной на процедурах проверки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, становится очевидным, что риск вынесения ошибочного мнения связан с надежностью оценки этих систем.

Надежность системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в части формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и раскрываемой в ней информации о затратах на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг определяется степенью реализации критериев достоверности бухгалтерской отчетности.

Критериями достоверности данных, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в соответствии с предпосылками ее формирования, являются:

- существование – наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- права и обязанности – принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- возникновение – относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;
- полнота – отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;
- стоимостная оценка – отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;
- точное измерение – точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;
- представление и раскрытие – объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности [2].

Таблица 3

РИСКИ ВОЗНИКНОВЕНИЯ ОШИБОК ПРИ АУДИТЕ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (ВЫПОЛНЕНИЕ РАБОТ, ОКАЗАНИЕ УСЛУГ) В РАЗРЕЗЕ КРИТЕРИЕВ ДОСТОВЕРНОСТИ ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Статья отчетности, содержащие информацию о затратах	Существование	Права и обязанности	Возникновение	Полнота	Стоимостная оценка	Точное измерение	Представление и раскрытие
Затраты в незавершенном производстве, ф. №1	+	-	-	+	+	+	+
Готовая продукция, ф. №1	+	+	+	+	+	+	+
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, ф. №2	-	+	+	+	+	+	+
Коммерческие расходы, ф. №2	+		+	+	+	+	+
Управленческие расходы, ф. №2	+		+	+	+	+	+
Расходы будущих периодов, ф. №1	+	+	+			+	+
Итого по элементам затрат, ф. №5	-	+	+	+	+	+	+

Система бухгалтерского учета может считаться надежной в случае, если критерии достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности соблюдены в отношении всех существенных показателей бухгалтерской отчетности и раскрываемой в ней информации о затратах на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг. Таким образом, при аудите затрат на производство продукции автор выделяет следующие риски возникновения ошибок в разрезе критериев достоверности (табл. 3).

Процедура идентификации рисков предполагает тестирование каждого подразделения, участвующего в производственном процессе на предмет наличия ключевых рисков. Для определения ключевых рисков целесообразно выделять контрольные точки. По мнению автора, для аудита затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) выделение контрольных точек целесообразно провести через понятие структуры себестоимости по элементам затрат и отражения в учете процесса формирования затрат.

Автор предлагает выделить следующие контрольные точки:

- списание материальных ценностей;
- начисление заработной платы и отчислений на социальные нужды;
- начисление амортизации по основных средствам и нематериальным активам;
- прочие расходы связанные с производством продукции (выполнении работ, оказании услуг);
- распределение косвенных расходов;
- определение остатков незавершенного производства;
- отражение в учете поступления, движения и реализации готовой продукции.

На основании тестов средств бухгалтерского учета и внутреннего контроля по каждой позиции аудитор определяет степень проявления риска. В основе выделения зон риска автор использует понятия, предложенные в теории риск-менеджмента. По мнению автора, наиболее целесообразно выделить пять зон риска, в зависимости от степени проявления (табл. 4):

- безрисковая область;
- область минимального риска;
- область повышенного риска;
- область критического риска;
- область недопустимого риска [3, с. 65].

Таблица 4

ОПРЕДЕЛЕНИЕ УРОВНЯ РИСКА

Оценка вероятности допущения ошибок, %	Степень проявления риска
0-5	Безрисковая область
5-10	Область минимального риска
10-30	Область повышенного риска
30-60	Область критического риска
Свыше 60	Область недопустимого риска

Таким образом, на данном этапе планирования необходимо выделить возможные зоны риска и контрольные точки.

3. ОЦЕНКА СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля является не только средством получения аудиторских доказательств. Она также служит для определения величины риска, связанного с проведением аудита. В связи с тем, что в данном исследовании риски по разделу аудит затрат на производство продукции выделены в разрезе контрольных точек, то и оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля рекомендуется проводить в данном срезе. Для оценки СБУ и СВК предлагается использовать тесты – вопросники по каждой контрольной точке. За каждый ответ «да» дается один балл, за ответ «нет» – ноль баллов. Уровень риска в каждой контрольной точке определяется путем суммирования баллов, выставляемых за ответы на вопросы. Сумма баллов сравнивается с диапазоном значений. Расчет диапазона значений представлен в табл. 5.

Таблица 5

РАСЧЕТ ДИАПАЗОНА ЗНАЧЕНИЙ ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ УРОВНЯ РИСКА

Уровень риска	Сумма баллов
Область недопустимого риска	***1 - n***
Область критического риска	***n + 1 - 2*n***
Область повышенного риска	***2*n + 1 - 3*n***
Область минимального риска	***3*n + 1 - 4*n***
Безрисковая область	***4*n + 1 - 5*n***

Интервал ***n*** для расчета диапазона значений определяется как частное от деления максимально возможного количества баллов по итогам анкеты на количество значений уровня риска (т.е. пять).

Тест-вопросник для оценки СБУ и СВК в контрольной точке «Списание материальных ценностей» представлен в табл. 6.

Таблица 6

ТЕСТ-ВОПРОСНИК ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ УРОВНЯ РИСКА ПО КОНТРОЛЬНОЙ ТОЧКЕ «СПИСАНИЕ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ»

Вопрос	Да	Нет	Примечание
1. Закреплен ли в учетной политике способ оценки выбывающих материальных ценностей?	+	-	-
2. Автоматизирован ли бухгалтерский учет на участке «Материалы»?	+	-	-
3. Утвержден ли график документооборота на участке «Материалы»?	-	–	-
4. Соблюдается ли график документооборота на участке «Материалы»?	-	–	-
5. Утверждены ли формы первичных учетных документов по отражению операций с материальными ценностями, не предусмотренные Альбомом унифицированных форм первичной учетной документации?	-	–	-
6. Первичные учетные документы по отражению операций с материальными ценностями содержат все предусмотренные формой реквизиты?	-	–	-
7. Производится ли оформление расхода материальных ценностей актами на их списание?	+		-
8. Содержит ли акт на списание материальных ценностей все необходимые реквизиты (дату, цели расхода, подписи членов комиссии и т.д.)?	-	-	-
9. Установлены ли лимиты отпуска материальных запасов?	+	-	-
10. Контролируются ли лимиты отпуска материальных запасов?	+	-	-
11. Проводится ли периодическая проверка измерительных приборов на складах?	+	-	-

Вопрос	Да	Нет	Примечание
12. Применяются ли при отпуске и приемке материалов измерительные приборы и инструменты?	+	-	-
13. Утвержден ли график проведения инвентаризации материальных запасов?	+	-	-
14. Проводится ли инвентаризация материальных ценностей?	+	-	-
15. Производится ли сверка списанных материальных ценностей с данными складского учета?		–	-
16. Организован ли аналитический учет списанных в производство материальных ценностей по объектам калькулирования?	+	-	-
17. Заключены ли договоры материальной ответственности с материально ответственными лицами?	+	-	-
18. Осуществляется ли контроль за отклонениями расхода материальных ресурсов?		-	-
19. Организован ли контроль за движением материальных ресурсов внутри предприятия?	+	-	-
20. Своевременно ли отражаются операции о расходовании материальных ресурсов в системе счетов бухгалтерского учета?	-	–	-
Итого	12	-	-

Таким образом, максимальная сумма баллов по данной анкете составляет 20 баллов. Сумма баллов по тесту – 12.

Интервал для расчета диапазона значений для оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в разрезе контрольной точки «Списание материальных запасов» рассчитывается (табл. 7).

$$n = \frac{20}{5} = 4 .$$

Таблица 7

РАСЧЕТ ДИАПАЗОНА ЗНАЧЕНИЙ ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ УРОВНЯ РИСКА В КОНТРОЛЬНОЙ ТОЧКЕ «СПИСАНИЕ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ»

Уровень риска	Сумма баллов
Область недопустимого риска	1-4
Область критического риска	5-8
Область повышенного риска	9-12
Область минимального риска	13-16
Безрисковая область	17-20

По итогам проведенного тестирования контрольная точка «Списание материальных ценностей» находится в зоне повышенного риска.

Тест-вопросник для оценки СБУ и СВК в контрольной точке «Начисление заработной платы и отчислений на социальные нужды» представлен в табл. 8.

Таблица 8

ТЕСТ-ВОПРОСНИК ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ УРОВНЯ РИСКА ПО КОНТРОЛЬНОЙ ТОЧКЕ «НАЧИСЛЕНИЕ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ И ОТЧИСЛЕНИЙ НА СОЦИАЛЬНЫЕ НУЖДЫ»

Вопрос	Да	Нет	Примечание
1. Автоматизирован ли бухгалтерский учет на участке «Оплата труда»?	+	-	-
2. Утвержден ли график документооборота на участке «Оплата труда»?	-	–	-
3. Соблюдается ли график документооборота на участке «Оплата труда»?	-	–	-
4. Утверждены ли формы первичных учетных документов по отражению операций с персоналом по оплате труда, не предусмотренные Альбомом унифицированных форм первичной учетной документации?	-	–	-
5. Первичные учетные документы по отражению операций с персоналом по оплате труда содержат все предусмотренные формой реквизиты?	-	–	-
6. Организован ли аналитический учет начисленной заработной платы в разрезе объектов калькулирования?	+	-	-
7. Осуществляется ли контроль за начислением заработной платы и отчислений на социальные нужды со стороны лиц, ответственных за составление отчетности?	+	-	-
8. Своевременно ли приказы по движению кадрового состава передаются в бухгалтерию?	+	-	-
9. Имеется ли на предприятии штатное расписание?	+	-	-
10. Утверждена ли на предприятии система премирования?	+	-	-
Итого	6	-	-

Таким образом, максимальная сумма баллов по данной анкете составляет 10 баллов. Сумма баллов по тесту – шесть.

Интервал для расчета диапазона значений для оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в разрезе контрольной точки «Начисление заработной платы и отчислений на социальные нужды» (табл. 9).

$$n = \frac{10}{5} = 2 .$$

Таблица 9

РАСЧЕТ ДИАПАЗОНА ЗНАЧЕНИЙ ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ УРОВНЯ РИСКА В КОНТРОЛЬНОЙ ТОЧКЕ «НАЧИСЛЕНИЕ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ И ОТЧИСЛЕНИЙ НА СОЦИАЛЬНЫЕ НУЖДЫ»

Уровень риска	Сумма баллов
Область недопустимого риска	1-2
Область критического риска	3-4
Область повышенного риска	5-6
Область минимального риска	7-8
Безрисковая область	9-10

По итогам проведенного тестирования контрольная точка «Начисление заработной платы и отчислений на социальные нужды» находится в зоне повышенного риска.

Тест-вопросник для оценки СБУ и СВК в контрольной точке «Начисление амортизации по основным средствам и нематериальным активам» представлен в табл. 10.

Таблица 10

ТЕСТ-ВОПРОСНИК ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ УРОВНЯ РИСКА ПО КОНТРОЛЬНОЙ ТОЧКЕ «НАЧИСЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИИ ПО ОСНОВНЫМ СРЕДСТВАМ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫМ АКТИВАМ»

Вопрос	Да	Нет	Примечание
1. Автоматизирован ли бухгалтерский учет на участке «Учет основных средств и нематериальных активов»?	+	-	-

Вопрос	Да	Нет	Примечание
2. Утвержден ли график документооборота на участке «Учет основных средств и нематериальных активов»?	-	–	-
3. Соблюдается ли график документооборота на участке «Учет основных средств и нематериальных активов»?	-	–	-
4. Утверждены ли формы первичных учетных документов по отражению операций с основными средствами и нематериальными активами, не предусмотренные Альбомом унифицированных форм первичной учетной документации?	-	–	-
5. Первичные учетные документы по отражению операций с основными средствами и нематериальными активами содержат все предусмотренные формой реквизиты?	-	–	-
6. Организован ли аналитический учет начисленной амортизации в разрезе объектов калькулирования?	+	-	-
7. Осуществляется ли контроль за начислением амортизации со стороны лиц, ответственных за составление отчетности?	+	-	-
8. Своевременно ли приказы по движению основных средств и нематериальных активов передаются в бухгалтерию?	+	-	-
9. Имеются ли на предприятии графики и сметы ремонтов основных средств?	+	-	-
10. Создается ли на предприятии резерв на ремонт основных средств?	+	-	-
11. Определен ли в учетной политике способ начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам?	+	-	-
12. Применяет ли организация ускоренную амортизацию?	-	–	-
13. Соблюдается ли порядок начисления амортизации в случаях реконструкции, модернизации, консервации?	-	–	-
14. Соответствует ли порядок определения сроков полезного использования законодательству?	+	-	-
15. Установлен ли в учетной политике лимит стоимости активов для принятия их в качестве основных средств?	+	-	-
Итого	9	-	-

Таким образом, максимальная сумма баллов по данной анкете составляет 15 баллов. Сумма баллов по тесту – девять.

Интервал для расчета диапазона значений для оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в разрезе контрольной точки «Начисление амортизации по основным средствам и нематериальным активам» (табл. 11).

$$n = \frac{15}{5} = 3$$

Таблица 11

РАСЧЕТ ДИАПАЗОНА ЗНАЧЕНИЙ ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ УРОВНЯ РИСКА В КОНТРОЛЬНОЙ ТОЧКЕ «НАЧИСЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИИ ПО ОСНОВНЫМ СРЕДСТВАМ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫМ АКТИВАМ»

Уровень риска	Сумма баллов
Область недопустимого риска	1-3
Область критического риска	4-6
Область повышенного риска	7-9
Область минимального риска	10-12
Безрисковая область	13-15

По итогам проведенного тестирования контрольная точка «Начисление амортизации по основным средствам и нематериальным активам» находится в зоне повышенного риска.

Аналогичное тестирование осуществляется по другим контрольным точкам.

4. ОЦЕНКА РИСКОВ

После качественной оценки рисковых зон возникает необходимость его количественной оценки. Для определения общего уровня риска по разделу «Аудит затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг), по мнению автора, может быть применена теория нечетких множеств. В качестве анализируемых показателей выступают контрольные точки, по которым дана качественная характеристика.

Если контрольные точки равнозначны (то есть оказывают равнозначное влияние на информацию, отраженную в отчетности), то коэффициенты значимости определяются по формуле:

$$r_i = \frac{1}{N},$$

r_i – весовой коэффициент;

N – количество контрольных точек.

Если контрольные точки оказывают не равнозначное влияние на отчетность, то на основание профессионального суждения аудитора они ранжируются по степени убывания их влияния. Для оценки приоритета следует учитывать специфику деятельности предприятия, а также сумму оборотов по счетам бухгалтерского учета. Тогда весовые коэффициенты определяются по формулам Фишберна (табл. 12).

$$r_i = \frac{d_i}{\sum_{i=1}^{N} d_i}$$

где

$$d_i = \frac{2*(N-i+1)}{(N+1)*N}.$$

Таблица 12

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ВЕСОВЫХ КОЭФФИЦИЕНТОВ В РАЗРЕЗЕ КОНТРОЛЬНЫХ ТОЧЕК

Контрольная точка	Оценка риска (зона риска)					Приоритет	Вес (r_i)
	1	2	3	4	5		
Списание материальных ценностей	-	-	+	-	-	1	0,25
Начисление заработной платы и отчислений на социальные нужды	-	-	+	-	-	2	0,21
Начисление амортизации по основных средствам и нематериальным активам	-	-	+	-	-	6	0,07
Прочие расходы связанные с производством продукции (выполнении работ, оказании услуг)	-	-	+	-	-	3	0,18
Распределение косвенных расходов	-	+	-	-	-	4	0,14
Определение остатков незавершенного производства	-	+	-	-	-	5	0,11
Отражение в учете поступления, движения и реализации готовой продукции	-	-	+	-	-	7	0,04

Нечеткое множество характеризуется функцией принадлежности, отображающей некоторое множество (носитель нечеткого множества) в отрезок [0; 1]. Значение

функции принадлежности показывает степень принадлежности соответствующего элемента носителя рассматриваемому нечеткому множеству. Это значение меняется от нуля (полная непринадлежность) до единицы (полная принадлежность). Таким образом, каждой контрольной точке присваивается его текущее значение лямбда λ:

- $\lambda = 1$ – если риск соответствует уровню, определенному аудитором;
- $\lambda = 0$ – если риск не соответствует уровню, определенному аудитором. Результаты представляются в табл. 13.

Таблица 13

МАТРИЦА РАСПОЗНАВАНИЯ УРОВНЕЙ РИСКА В РАЗРЕЗЕ КОНТРОЛЬНЫХ ТОЧЕК

Контрольная точка	Область риска				
	Безрисковая область	Область минимального риска	Область повышенного риска	Область критического риска	Область недопустимого риска
1	0	0	1	0	0
2	0	0	1	0	0
3	0	0	1	0	0
4	0	0	1	0	0
5	0	1	0	0	0
6	0	1	0	0	0
7	0	0	1	0	0

На следующем этапе вводится функция принадлежности g, область значений которой интервал от 0 до 1. Классификация текущих значений функции принадлежности производится на пять подмножеств, что соответствует уровням риска (табл. 14).

Таблица 14

КЛАССИФИКАЦИЯ УРОВНЕЙ РИСКА

Интервал значений	Подмножество	Среднее арифметическое интервала
0-0,05 включительно	Безрисковая область	0,025
0,05-0,1 включительно	Область минимального риска	0,075
0,1-0,3 включительно	Область повышенного риска	0,2
0,3-0,6 включительно	Область критического риска	0,45
0,6-1 включительно	Область недопустимого риска	0,8

По каждому интервалу определяется среднее арифметическое значение g_j.

Тогда искомое значение функции принадлежности определяется по формуле:

$$g = \sum_{j=1}^{5}(g_j * \sum_{i=1}^{N}(r_i * \lambda_{ij})) = 0{,}025 * (0{,}25 * 0 + 0{,}21 * 0 + 0{,}07 * 0 + 0{,}18 * 0 + 0{,}14 * 0 + 0{,}11 * 0 + 0{,}04 * 0) + 0{,}075 * (0{,}25 * 0 + 0{,}21 * 0 + 0{,}07 * 0 + 0{,}18 * 0 + 0{,}14 * 1 + 0{,}11 * 1 + 0{,}04 * 0) + 0{,}2 * (0{,}25 * 1 + 0{,}21 * 1 + 0{,}07 * 1 + 0{,}18 * 0 + 0{,}14 * 0 + 0{,}11 * 0 + 0{,}04 * 1) + 0{,}45 * (0{,}25 * 0 + 0{,}21 * 0 + 0{,}07 * 0 + 0{,}18 * 0 + 0{,}14 * 0 + 0{,}11 * 0 + 0{,}04 * 0) + 0{,}8 * (0{,}25 * 0 + 0{,}21 * 0 + 0{,}07 * 0 + 0{,}18 * 0 + 0{,}14 * 0 + 0{,}11 * 0 + 0{,}04 * 0) = 0{,}13$$

Полученное значение функции принадлежности g определяет в целом степень риска на участке аудита затрат на производство. И соответствует зоне повышенного риска

5. ФОРМИРОВАНИЕ ПЛАНА И ПРОГРАММЫ АУДИТА ЗАТРАТ

Таблица 15

ПРОГРАММА АУДИТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (ВЫПОЛНЕНИЕ РАБОТ, ОКАЗАНИЕ УСЛУГ)

Наименование цикла	Аудиторские процедуры
Этап 1: сбор аудиторских доказательств	
1. Цикл формирования косвенных затрат на производство продукции	1. Оценка обоснованности применяемого методов распределения косвенных расходов. 2. Проверка достоверности оформления и отражения в учете косвенных расходов. 3. Проверка соблюдения принципа временной обособленности фактов хозяйственной деятельности. 4. Проверка обоснованности, целесообразности и правомерности включения в затраты стоимости материалов, оплаты труда, амортизации, отчислений на социальные нужды, прочих расходов и т.д. 5. Подтверждение первоначальной оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. 6. Проверка правильности распределения косвенных расходов и отнесение их на себестоимость выпускаемой продукции
2. Цикл формирование прямых затрат на производство продукции	1. Оценка обоснованности применяемого метода учета затрат. 2. Проверка достоверности оформления и отражения в учете прямых расходов. 3. Проверка правильности включения в себестоимость отдельных видов затрат, в том числе нормируемых. 4. Проверка постоянства выбранных в учетной политике схем и методов учета затрат и способов калькулирования себестоимости. 5. Проверка соблюдения принципа временной обособленности фактов хозяйственной деятельности при отнесении некоторых затрат на фактическую себестоимость. 6. Проверка обоснованности, целесообразности и правомерности включения в затраты стоимости материалов, оплаты труда, амортизации, отчислений на социальные нужды, косвенных расходов и т.д. 7. Проверка первоначальной оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля
3. Цикл оценки незавершенного производства	1. Оценка обоснованности применяемого метода оценки незавершенного производства и готовой продукции. 2. Оценка качества инвентаризаций незавершенного производства. 3. Проверка постоянства выбранных в учетной политике схем и методов оценки незавершенного производства. 4. Проверка правильности распределения фактической себестоимости между незавершенным производством и себестоимостью готовой продукции. 5. Подтверждение первоначальной оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Наименование цикла	Аудиторские процедуры
Этап 2: сверка итогов	
Проверка тождественности данных учетных регистров в части учета затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) и отражения информации о затратах в бухгалтерской отчетности	1. Сверка данных первичных документов с данными аналитических регистров. 2. Сверка данных аналитических и синтетических регистров. 3. Сверка данных синтетических регистров с данными главной книги и оборотно-сальдовой ведомости. 4. Проверка правильности определения сумм по статьям бухгалтерской отчетности, в которых отражается информация о затратах

После проведенной оценки рисков по контрольным точкам и определения общего уровня риска, аудитор принимает решение о возможности применения выборочной проверки для сведения риска до приемлемого уровня установленного аудитором, а также формирует программу аудиторской проверки затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг).

Программу аудита затрат на производство, по мнению автора, целесообразно разрабатывать по этапам и по циклам, выделяя следующие (табл. 15).

Предложенная программа аудита затрат на производство продукции позволяет провести комплексную проверку на данном участке аудита, включает в себя виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о достоверности информации о затратах на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг), отраженной в финансовой (бухгалтерской) отчетности организации.

Предложенная последовательность планирования аудиторской проверки затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) способствует выявлению потенциальных проблем и зон риска на участке аудита затрат на производство, позволяет эффективно распределять работу между членами аудиторской группы, а также координировать их работу.

Литерарура

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс] : от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г.№696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Бугрова С.М. Риск-менеджмент [Текст] : учеб. пособие / С.М. Бугрова, Н.М. Гук ; Кемеровский технологический институт пищевой промышленности. – Кемерово, 2005. – 65 с.
4. Гиниятов Р. Риск и контроль (модель COSO) [Электронный ресурс] / Р. Гиниятов // URL: http://www.iia-ru.ru/inner_auditor/publication/member_articles/risk_and_control_gniyatov/.
5. Жарылгасова Б.Т. Система внутреннего контроля и оценка рисков [Электронный ресурс] / Б.Т. Жарылгасова // Аудиторские ведомости. – 2007. - №2. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Земсков В.В.Оценка аудиторского риска [Электронный ресурс] / В.В. Земсков // Аудиторские ведомости. – 2007. - №3. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Кочинев Ю.Ю. Качественная оценка аудиторского риска методом нечетких множеств [Электронный ресурс] / Ю.Ю. Кочинев // Аудиторские ведомости. – 2008. – №4. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Ожегов С.И. Словарь русского языка [Электронный ресурс] / С.И. Ожегов. – Режим доступа: http://www.ozhegov.org.
9. Подольский В.И. Оценка и использование составляющих аудиторского риска [Электронный ресурс] / В.И. Подольский, Н.С. Щербакова // Аудиторские ведомости. – 2006. – №3. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Психологический словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://azps.ru/handbook.
11. Репин В.В. Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов [Текст] / В.В. Репин, В.Г. Елиферов. – М. : Стандарты и качество, 2004. – 408 с.

Ключевые слова

Внешний аудит; планирование аудита; аудит затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг); анализ и детализация процесса производства; идентификация рисков; критерии достоверности отчетности; контрольные точки при аудите затрат на производство; оценка аудиторского риска; тестирование систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля; программа аудита затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг).

Сергеева Татьяна Викторовна

РЕЦЕНЗИЯ

Подготовка к аудиторской проверке является важным этапом, влияющим на качество проверки и ее эффективность. Организация процесса планирования осуществляется аудиторскими фирмами самостоятельно. Недостаточность методического обеспечения требует разработки подходов формирующих достаточное качество аудита затрат при снижении затрат времени на подготовку аудиторской проверки основной позиции отчетности – «себестоимость». Выбранная автором тема является актуальной не только для аудиторских организаций, формирующих методики проверки затрат, результаты исследования могут быть использованы в том числе при работе системы внутреннего контроля, корпоративного контроля и организации управленческого учета. Поиск механизмов оптимального планирования аудита затрат для предприятий различных отраслей, отличающихся структурой и производственными циклами находится в поле обсуждения специалистами в области аудита.

Автор использовал зарубежный и внутренний опыт теоретических исследования в аудите затрат на производство, выделив необходимость учета, систематизации и структурирования на основе первичного ознакомления с технологическим процессом производства

Планирование аудита затрат является начальным этапом аудита. Затраты составляют основной объект аудита. Формирование первичной информации об аудируемом экономическом субъекте позволяют оценить аудиторские риски в разрезе компонентов СБУ и СВК. Рассматриваемый автором циклический подход является оригинальным среди обсуждаемых методик планирования. Выделяя последовательность этапов планирования затрат формируется методика планирования, позволяющая формализовать процесс планирования оптимизируя бюджет времени аудитора.

Выделяя необходимость рассмотрения в процессе планирования технологии производства, автор не отклоняется от требований законодательства по аудиторской деятельности, указывая на применимость Федеральных правил. Рассматриваемая блок схема позволяет осуществлять процесс планирования крупных производств несколькими исполнителями и в последующем выстроить в единый план аудита затрат. Такой подход безусловно позволяет усилить качество проверки и снизить некоторое аудиторские риски еще на этапе планирования.

Рассматривая такой важный компонент планирования как «аудиторский риск» автор предлагает согласовывать его величину в процессе заключения договора, действительно пользователь отчетности не осведомлен, какой аудиторский риск приняла на себя аудиторская организация, и не учитывает его оценке показателей используемой отчетности.

Автор выделяет необходимость определения контрольных точек именно для процедуры аудиторского риска, при этом не определяя использует понятие « ключевых рисков» для которых предлагается использовать контрольные точки.

Представляет интерес подход автора через систему градации уровней рисков оценить систему бухгалтерского учета и систему внутреннего контроля используя значения контрольной точки. С одной стороны применены методы теории вероятности с другой использовано сочетание методических подходов тестирования систем СБУ и СВК. В качестве недостатка следует отметить некоторую неопределенность в понятиях, используемых автором для оценки риска. Например, не ясны критерии отбора контрольных точек и само понятие «контрольная точка».

В то же время логические построенные процедуры позволяют понять процесс планирования и осуществлять его в определенной последовательность шагов, набора аудиторских процедур и оценки аудиторского риска. Что позволяет сделать вывод об авторском подходе к процессу планирования затрат.

Дарбека Е.М., к.э.н., доцент кафедры Бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения Хакасского государственного университета им. Н.Ф. Катанова

7.2. PLANNING OF AUDIT OF EXPENSES FOR GOODS AND SERVICES PRODUCTION

T.V. Sergeeva, the Assistant to Chair of Book Keeping, the Analysis, Audit and the Taxation, Economy and Management Institute

Khakass state university of N.F.Katanova.

In the given article there is an application of the figure of stage-by-stage process of planning of audit of expenses for goods and services production. There are defined control points at audit of expenses for production and possibility of application of the fuzzy sets for an estimation of auditor risk, the program of audit of expenses concerning the revealed control points is generated.

Literature

1. The federal law «About auditor activity» [the Electronic resource] : from 12/30/2008 №307-FZ: Gos is accepted. Duma Feder. Собр. Dews. Federations of 12/24/2008, Access from information-legal system «ConsultantPlus».
2. Federal rules (standards) of auditing [the Electronic resource] : the governmental order of the Russian Federation from 23.09.02 №696, Access from information-legal system «ConsultantPlus».
3. S.M. Bugrova. Risk-management [Text] : tutorial / S.M. Bugrova, N.M. Guk // the Kemerovo institute of technology of the food-processing industry. Kemerovo, 2005. – 65 p.
4. R. Ginijatov. Risk and the control (model COSO) [the Electronic resource] / R.Ginijatov // URL: http://www.iia-ru.ru/inner_ auditor/publication/member_articles/risk_and_control_gniyatov/
5. B.T. Zharylgasova. System of the internal control and an estimation of risks [the Electronic resource] / B.T. Zharylgasova // Auditor papers. – 2007. – №2, access from information-legal system «ConsultantPlus».
6. V.V. Zemskov. Estimation of auditor risk [the Electronic resource] / V.V. Zemskov // Auditor papers. – 2007. – №3, access from information-legal system «ConsultantPlus».
7. J.J. Kochinev. Qualitative estimation standard of auditor risk a method of indistinct sets [the Electronic resource] / J.J. Kochinev // Auditor papers. – 2008. – №4, access from information-legal system «ConsultantPlus».
8. S.I. Ozhegov. Dictionary of Russian [the Electronic resource]. – an access Mode: http://www.ozhegov.org
9. V.I. Podolsky, N.S. Scherbakova. Estimation and use of components of auditor risk [the Electronic resource] / V.I. Podolsky, N.S. Scherbakova // Auditor papers. – 2006. – №3, access from information-legal system «ConsultantPlus».
10. The psychological dictionary [the Electronic resource]. – an access Mode: http://azps.ru/handbook
11. V.V. Repin. Process approach to management. Modelling of business processes [Text] / V.V. Repin, V.G. Eliferov – M: RIA «Standards and quality», 2004. – 408 p.

Keywords

External audit; audit planning; audit of expenses for goods and services production; the analysis and detailed elaboration of process of production; identification of risks; criteria of reliability of the reporting; control points at audit of expenses for production, an estimation of auditor risk; testing of systems of book keeping and the internal control; the program of audit of expenses for goods and services production.