

4.4. ПРОЦЕДУРЫ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ ПРИ АУДИТЕ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

Сергеева Т.В., старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения, Институт экономики и управления

Хакасский государственный университет им. Н.Ф. Катанова

В статье рассматриваются подходы к понятию аудиторских доказательств, их роль на каждом из этапов аудиторской проверки, дана схема взаимосвязи между элементами структуры доказательств. Автором предложены требования, которым должны удовлетворять аудиторские доказательства. Рассмотрены процедуры получения аудиторских доказательств на разных этапах аудита затрат на производство продукции (работ, услуг) в разрезе предпосылок формирования отчетности.

Выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности должно быть аргументировано и подтверждено аудиторскими доказательствами. Анализируя литературу по аудиту можно выделить следующие определения данной дефиниции: В МСА 500 указано, что «аудиторское доказательство (audit evidence) представляет собой информацию, полученную аудитором при разработке выводов, на которых основывается его мнение. К аудиторским доказательствам относятся первичные документы, бухгалтерские записи, по которым составлена финансовая отчетность, а также информация подтверждающего характера, полученная из иных источников» [10, с. 85].

В Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности (ФПСАД) №5 дано аналогичное понятие, «аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные доку-

менты и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц)» [2].

Шапошников А.А. дает следующее определение: «под доказательством в самом общем смысле понимается прием, к которому прибегают с целью убедиться в правильности тезиса, достоверности познания или в том случае, если данное положение оспаривается, чтобы еще раз его дополнить и подтвердить» [9].

С.М. Бычкова под доказательством «понимает факт, который может служить подтверждением или опровержением другого факта, либо процесс получения сведений об определенном факте, которые позволяют с той или иной степенью достоверности сформировать мнение и составить аудиторское заключение» [4].

Таким образом, к определению категории «аудиторское доказательство» имеется два подхода. С одной стороны (более узкое понятие) под аудиторскими доказательствами понимается информация, представленная в документах, полученных от клиента, третьих лиц или созданных самим аудитором, на основе которых формулируются выводы о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, то есть рассматриваются как результат работы аудитора. С другой стороны (более широкое понятие) это процесс установления истины, определенная последовательность действий, которые необходимо осуществить аудитору, чтобы убедиться в достоверной информации об активах и (или) обязательствах и раскрытии информации о них в бухгалтерской отчетности, то есть рассматривается как действие аудитора.

Опираясь на теорию доказательств, С.М. Бычкова в доказательстве различает тезис – утверждение, которое нужно доказать; основание (аргументы) – те положения, с помощью которых доказывается тезис; и логическая связь между аргументами и тезисом (демонстрация). Задача доказательства – достаточно полно утвердить обоснованность доказываемого тезиса.

По мнению автора, при аудите затрат на производство продукции (работ, услуг) можно выделить следующие элементы структуры аудиторских доказательств (табл. 1).

Таблица 1

ЭЛЕМЕНТЫ СТРУКТУРЫ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ ПРИ АУДИТЕ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

Тезис	Аргумент	Демонстрация
Информация о незавершенном производстве, отраженная в отчетности верна	Имеются акты инвентаризации незавершенного производства и бухгалтерские справки, обосновывающие стоимостную оценку, соответствующие утвержденной учетной политике	Данные по строке «Незавершенное производство» бухгалтерского баланса отражены в верной сумме
Информация о расходах будущих периодов, отраженная в отчетности верна	В ходе проверки установлено, что в составе расходов будущих периодов отражены расходы на ремонт основных средств, однако учетной политикой предусмотрено списание таких расходов за счет резерва, при этом резерв был создан и учтен по счету 96 «Резервы предстоящих расходов». В остальном все хозяйственные операции отражены верно и соответствуют учетной политике	Данные по строке «Расходы будущих периодов» бухгалтерского баланса завышены на N тыс. руб., данные по строке «Резервы предстоящих расходов» бухгалтерского баланса занижены на N тыс. руб.
Информация о себестоимости реализованной продукции, отраженная в отчетности верна	В ходе проверки установлено, что при формировании себестоимости произведенной продукции по элементу «Материальные затраты» излишне учтены материалы на сумму N тыс. руб., в остальном все хозяйственные операции отражены полностью, своевременно, в правильной оценке, расчет остатков незавершенного производства и готовой продукции также произведен верно	Данные по строке «Себестоимость реализованной продукции» отчета о прибылях и убытках завышены на л тыс. руб. (доля искажения, приходящаяся на объем реализованной продукции), данные по строке «Сырье и материалы» бухгалтерского баланса занижены на N тыс. руб., данные в разделе «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)» Приложения к бухгалтерскому балансу завышены на N тыс. руб.

Тезис	Аргумент	Демонстрация
Информация о управленческих расходах, отраженная в отчетности верна	В ходе проверки установлено, что по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» были учтены расходы на незаконченную реконструкцию административного здания на сумму N руб., в остальном все хозяйственные операции, проведенные по счету 26 «Общехозяйственные расходы» отражены полностью, своевременно, в правильной оценке	Данные по строке «Управленческие расходы» отчета о прибылях и убытках завышены на N тыс. руб., данные по строке «Незавершенное строительство» бухгалтерского баланса занижены на N тыс. руб., данные в разделе «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)» Приложения к бухгалтерскому балансу завышены на N тыс. руб.
Информация, отраженная в разделе «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)» в Приложении к бухгалтерскому балансу верна	В ходе проверки установлено, что при формировании себестоимости произведенной продукции по элементу «Материальные затраты» излишне учтены материалы на сумму N тыс. руб., в остальном данные по элементам затрат, представленные в разделе «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)» в Приложении к бухгалтерскому балансу соответствуют данным синтетического учета	Данные в разделе «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)» Приложения к бухгалтерскому балансу завышены на N тыс. руб.

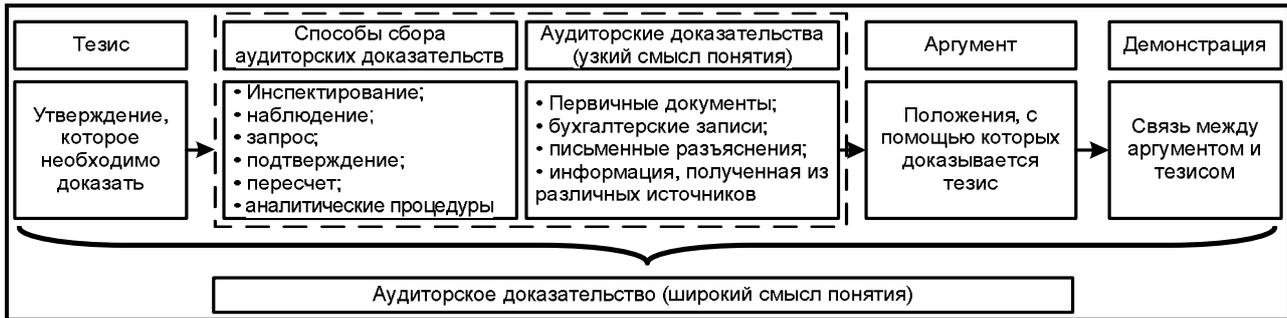


Рис. 1. Взаимосвязь между элементами структуры доказательства, его узким и широким понятиями

Из представленной таблицы четко прослеживается взаимосвязь между элементами структуры аудиторских доказательств. Наибольшую сложность в аудите, и в аудите затрат в частности, представляет собой процесс получения аргументов. Именно в этой области должны быть сосредоточены действия аудитора.

Взаимосвязь между элементами структуры доказательства, его узким и широким понятиями можно представить в виде следующей схемы (рис. 1).

Из представленной на рисунке 1 схемы видно, что связь между тезисом и аргументом лежит через процедуру сбора аудиторских доказательств и аудиторских доказательств как таковых. В связи с этим первоочередной задачей аудитора становится выбор таких аудиторских процедур, которые бы позволили собрать аудиторские доказательства как таковые для аргументации решения о достоверности или недостоверности информации, отраженной в отчетности.

ФПСАД №5 «Аудиторские доказательства» устанавливает следующие процедуры получения аудиторских доказательств:

- инспектирование;
- наблюдение;
- запрос;
- подтверждение;
- пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица)
- аналитические процедуры.

При этом в соответствии с ФПСАД №5 «Аудиторские доказательства» аудиторские доказательства должны быть достоверны, достаточны и своевременны. По мнению автора, аудиторские доказательства, полученные в ходе аудиторской проверки, и аудита затрат на производство продукции (работ, услуг) в частности, должны удовлетворять следующим требованиям:

- целостности – то есть аудиторские доказательства должны быть связаны между собой и взаимообуславливать друг друга, например, если при тестировании средств

контроля на вопрос «Проводится ли инвентаризация незавершенного производства?» аудитором получен положительный ответ, то это означает, что должны быть акты инвентаризации данного вида актива;

- регистрации – то есть аудиторские доказательства должны быть зарегистрированы в рабочих документах аудитора, а также должны быть указаны способы получения этих доказательств, например, при инспектировании документов по списанию материальных ценностей в производство были обнаружены документы, которые не отражены в системе бухгалтерского учета, эти документы должны быть зафиксированы в рабочих документах аудитора, а по возможности необходимо сделать копии с них;
- идентификации – то есть аудиторские доказательства должны быть соотнесены с аудируемым периодом;
- квантифицируемости – то есть аудиторские доказательства должны быть монетарно-измеримыми для соотнесения с установленным уровнем существенности. В то же время не все аспекты деятельности организации могут быть выражены в денежном эквиваленте, однако если аудитору известно о таких сторонах деятельности хозяйствующего субъекта и они могут повлиять на решение пользователей, то аудитор обязан оценить степень их раскрытия в отчетности и в случае недостаточного раскрытия отразить данный факт в рабочих документах и в аудиторском заключении;
- относительности – то есть аудиторские доказательства носят условно точный характер, связанный с выборочным исследованием и экстраполированием результатов по проверяемой выборочной совокупности на генеральную;
- контролируемости – то есть аудиторские доказательства, полученные в ходе проверки, должны быть проверены со стороны отдела контроля качества аудита или руководителем аудиторской проверки;
- непротиворечивости – то есть аудиторские доказательства не должны противоречить друг другу, например, если при тестировании средств контроля на вопрос «Автоматизирован ли учет на участке аудита затрат?» аудитором получен положительный ответ, то это означает, что при осуществлении процедуры наблюдения на этапе проверки по существу, аудитор должен убедиться в том, что каждое рабочее место сотрудника бухгалтерии автоматизировано и снабжено соответствующим программным обеспечением;

- ясности – то есть аудиторские доказательства должны быть просты и понятны квалифицированным пользователям для принятия решений;
- интерпретируемости – аудиторские доказательства должны быть проанализированы и изложены так, чтобы сформулировать правильное суждение о тезисе;
- коммуникативности – то есть выводы, построенные на основе аудиторских доказательств, по аудируемой отчетности, при их существенной величине должны быть изложены в аудиторском заключении.

Последовательность действий аудитора, направленных на сбор аудиторских доказательств – это аудиторские процедуры. Задача аудитора сводится к тому, чтобы отобрать те аудиторские процедуры, которые бы позволили получить достоверные, достаточные и своевременные доказательства достоверности информации, отраженной в отчетности.

Рассматривая аудиторские процедуры по получению аудиторских доказательств как определенную последовательность действий аудитора, будет уместным рассматривать аудит затрат на производство продукции (работ, услуг) как последовательность этапов.

Различные авторы по-разному подходят к выделению этапов аудиторской проверки. В общем виде, при проведении аудиторской проверки затрат на производство продукции (работ, услуг) целесообразно выделить следующие этапы, представленные на рис. 2.

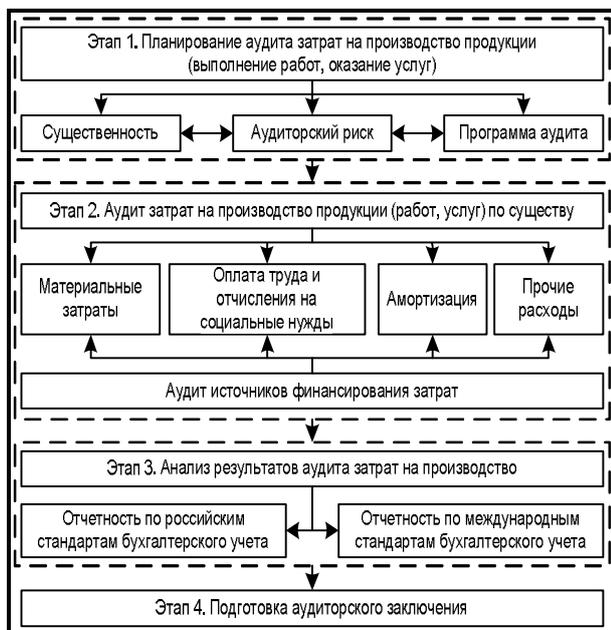


Рис. 2. Блок-схема этапов аудиторской проверки затрат на производство продукции (работ, услуг)

На каждом из вышеназванных этапов происходит сбор аудиторских доказательств. Цель сбора аудиторских доказательств на каждом из этапов аудита различна и зависит от целей, положенных в основу этапа (рис. 3).

Планирование проверки	Проверка по существу	Подготовка заключения
Цель – оценка риска существенного искажения, формирование плана и программы аудита	Цель – детальная проверка информации, отраженной в отчетности	Цель – формирование мнения о достоверности (недостоверности) отчетности

Рис. 3. Цели этапов аудиторской проверки

Цель аудиторских процедур на этапе планирования – изучение деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, в объеме, достаточном для выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Такое понимание дает основу для планирования аудита и выражения профессионального суждения аудитора об оценке рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Понимание деятельности хозяйствующего субъекта при аудите затрат на производство продукции (работ, услуг) помогает:

- определить приемлемый уровень существенности и вероятности его изменения в отношении операции, остатков по счетам и информации о затратах, отраженной в системе бухгалтерского учета и отчетности;
- оценить уместность выбора и порядка применения учетной политики и адекватность раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности в части учета затрат;
- выявить области учета затрат, требующие особого внимания аудитора;
- определить ожидаемые хозяйственные показатели деятельности аудируемого лица для использования их при выполнении аналитических процедур;
- в планировании и выборе оптимальных способов проведения аудиторских процедур;
- оценить достаточность и надлежащий характер полученных аудиторских доказательств.

В первую очередь аудитор должен изучить и понять среду, в которой осуществляется деятельность для оценки рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

Приобретение знаний о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, является непрерывным динамичным процессом сбора, обновления и анализа информации на всех стадиях аудита. Аудиторские процедуры, осуществляемые с целью приобретения знаний о деятельности аудируемого лица, относятся к процедурам оценки рисков. К ним относится:

- запросы в адрес руководства или других сотрудников аудируемого лица;
- аналитические процедуры;
- наблюдение и инспектирование.

При этом информацию о деятельности аудируемого субъекта, получаемую путем проведения запросов, можно классифицировать следующим образом (табл. 2).

Из представленной таблицы видно, что запрос является эффективной аудиторской процедурой для получения знаний о бизнесе клиента и оценки аудиторских рисков.

Аналитические процедуры также являются эффективным способом получения аудиторских доказательств и могут помочь выявить необычные операции или события, показатели, коэффициенты и тенденции, которые могут свидетельствовать о возможных проблемах. Использование аналитических процедур может указать на особенности деятельности аудируемого лица и помочь ему при определении характера, временных рамок и объема других аудиторских процедур.

В процессе планирования аудита затрат на производство продукции (выполнения работ, оказания услуг) экономический анализ осуществляется с целью определения сфер производственной деятельности, содержания и временных границ проверки.

Таблица 2

КЛАССИФИКАЦИЯ ИНФОРМАЦИИ, ПОЛУЧАЕМАЯ ПУТЕМ ПРОВЕДЕНИЯ ЗАПРОСОВ В АДРЕС РУКОВОДСТВА ИЛИ ДРУГИХ СОТРУДНИКОВ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА

Тип информации		Аудиторские процедуры
Внешняя информация		Запросы в адрес организаций, оказывающих аудируемому лицу юридические услуги или услуги по оценочной деятельности Аналитические отчеты, отчеты, подготовленные банками или органами статистики, экономических и профессиональных газет и журналов или официальных правовых и финансовых изданий
Внутренняя информация	Прямое отношение к отчетности	Запросы в адрес руководства и лиц, ответственных за подготовку финансовой отчетности
	Непрямое отношение к отчетности	Запросы, направленные представителям собственника, могут помочь аудитору понять обстановку, в которой готовится финансовая (бухгалтерская) отчетность
		Запросы, направленные внутренним аудиторам, касающиеся организации и функционирования системы внутреннего контроля аудируемого лица, и дающие представление о том, насколько удовлетворительно реагировало руководство аудируемого лица на результаты этой деятельности
		Запросы в адрес сотрудников, участвующих в инициировании, выполнении или отражении в бухгалтерском учете сложных или необычных операций, могут помочь аудитору в оценке уместности выбора и применения аудируемым лицом определенных правил учета
		Запросы, направленные сотрудникам юридической службы аудируемого лица, могут иметь отношение к таким вопросам, как судебные дела и претензионные споры, в которых участвует аудируемое лицо, соблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов, знание фактов недобросовестных действий или обстоятельств, указывающих на возможность недобросовестных действий, гарантии, обязательства, соглашения (в частности о совместной деятельности) с контрагентами и содержание договорных условий
	Запросы, направленные персоналу, занимающемуся маркетингом или продажами, могут касаться вопросов изменений в стратегиях маркетинга аудируемого лица, тенденциях продаж или контрактных соглашениях с покупателями и заказчиками	

Таблица 3

ПРИМЕНЕНИЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР ПО ОЦЕНКЕ РИСКОВ ПРИ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

Аналитическая процедура	Цель применения	Результат
Сравнение показателей затрат отчетного периода с показателями предыдущих периодов, а также внутри отчетного периода (по кварталам, месяцам)	Позволяет выявить основные тенденции и произошедшие специфические события	Резкое изменение показателей затрат без существенного изменения деятельности клиента подозрительно
Сравнение фактических показателей с плановыми (сметными)		Отклонения могут свидетельствовать о наличии потенциальных ошибок, в то время как их отсутствие может говорить о том, что ошибки маловероятны. При этом аудитору необходимо убедиться в правильности составления прогнозов
Сравнение фактических показателей с определенными аудитором прогнозными показателями	Аудитор составляет предполагаемый баланс с целью сравнения его с фактическим и построением на основе сравнения определенных выводов	Резкое отклонение фактических значений от прогнозных без существенного изменения деятельности клиента подозрительно
Сравнение показателей проверяемого экономического субъекта со среднеотраслевыми данными	Позволяет выявить основные тенденции и произошедшие специфические события	Существенные отклонения должны быть изучены аудитором. При этом необходимо учитывать специфику деятельности предприятия и способы ведения учета, закрепленные в учетной политике
Изучение динамики оборотов по счетам учета затрат	Позволяет выявить критические периоды	Выявленные критические периоды подлежат более тщательной проверке
Перекрестная проверка корреспондирующих показателей отчетности	Проверка корректности представления информации в отчетности, выявление проблемных участков учета, нетипичных операций	Нетипичные операции подлежат более тщательной проверке, выявленные проблемные области учета требуют дополнительных аудиторских процедур
Балансовый метод	Метод основанный на сопоставлении баланса сырья, материалов и других ресурсов и выхода продукции	Позволяет выявить отклонения от нормативных значений, определить перерасход и экономию ресурсов и определить рискованные зоны
Контент-анализ	Метод качественно-количественного анализа содержания документов с целью выявления или измерения различных фактов и тенденций, отраженных в этих документах	Позволяет выявить общие тенденции и закономерности поведения затрат в изучаемом периоде

Результаты такого анализа должны углублять и расширять представление аудитора о бизнесе клиента, о финансово-хозяйственных операциях, имевших место в аудируемом периоде, а также помогать выявлять возможные преднамеренные ошибки в отчетности.

В частности при аудите затрат на производство продукции (работ, услуг) могут быть использованы следующие аналитические процедуры (табл. 3).

Анализ может проводиться как общей суммы затрат, так и в разрезе элементов. При формировании про-

граммы аудита затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) применение аналитических процедур способствует сокращению количества и объема различных аудиторских процедур.

При использовании аналитических процедур на этапе планирования аудита рекомендуется использовать также и нефинансовую информацию. В частности при проведении аудита затрат на производство продукции (работ, услуг) рекомендуется сопоставлять следующие показатели:

- темп роста общей суммы затрат с темпами роста производимой продукции в натуральном выражении;
- темп роста суммы материальных затрат с темпами роста производимой продукции в натуральном выражении;
- темп роста затрат на оплату труда с темпами роста общей численности рабочих;
- темп роста затрат на амортизацию основных средств и нематериальных активов с коэффициентами поступления данных активов.

Это также позволит аудитору определить наиболее рисковые зоны и подобрать эффективные способы получения аудиторских доказательств при проведении тестов по существу.

Наблюдение и инспектирование, проводимое на этапе планирования обычно включают:

- наблюдение за различными областями деятельности и операциями аудируемого лица, в частности за операциями учета затрат на производство продукции (работ, услуг);
- инспектирование документов (таких, как бизнес-планы и стратегии развития, учетная политика), учетных записей и регламентов системы внутреннего контроля;
- изучение отчетов, подготовленных руководством (таких, как квартальные отчеты руководства и промежуточная финансовая (бухгалтерская) отчетность), отчетов представителей собственника (например, протоколы заседаний совета директоров, отчеты начальников производственных отделов);
- посещение административных зданий и производственных помещений аудируемого лица;
- прослеживание отражения хозяйственных операций в информационных системах, формирующих данные для финансовой (бухгалтерской) отчетности (сквозные проверки).

Информация, полученная посредством наблюдения и инспектирования может помочь для оценки рисков, а также определить «узкие места» в системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также моментов, требующих особого внимания.

В частности при аудите затрат на производство продукции (работ, услуг), используя приемы наблюдения и инспектирования, необходимо обратить внимание на расширение или сужение деятельности хозяйствующего субъекта, появление новых видов деятельности.

Таким образом, на этапе планирования аудита затрат на производство продукции (работ, услуг) целью сбора аудиторских доказательств является получение уверенности о надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в отношении учета затрат на производство продукции (работ, услуг), получение информации об уровне риска существенного искажения, о приемлемом уровне аудиторского риска, риска необнаружения и уровне существенности, установленных аудитором для данного субъекта хозяйствования, о возможности применения выборочной проверки, т.е. это те аудиторские процедуры, которые позволят аудитору обосновать план и программу аудита затрат на производство продукции (работ, услуг). Кроме того, на этапе планирования аудиторской проверки с помощью

аудиторских доказательств, полученных на данном этапе, формируются предварительные выводы о достоверности отчетности, определяются рисковые зоны.

На этапе проверки по существу аудиторские доказательства служат для подтверждения или опровержения суждений полученных на предыдущем этапе, а также для аргументирования выводов о достоверности или недостоверности отчетности.

Аудиторские доказательства на этапе проверки по существу получают при проведении тестов по существу, основываясь на оценке систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Аудиторские тесты по существу включают в себя как детальное тестирование первичных документов, так и проведение аналитических процедур.

Международные стандарты аудита предписывают использовать определенные критерии при получении аудиторских доказательств (табл. 4) [8].

Таблица 4

КРИТЕРИИ ПРИ ПОЛУЧЕНИИ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ ПО МСА

Критерии при определении классификации и периодизации хозяйственных операций	Критерии, применяемые к статьям бухгалтерского учета на определенную дату	Критерии, относящиеся к представлению и раскрытию финансовой отчетности
Существование (возникновение) (occurrence); полнота (completeness); точное измерение (accuracy); периодизация (cut off); классификация (classification)	Существование (existence); права и обязательства (rights and obligations); полнота (completeness); стоимостная оценка (evaluation and allocation)	Возникновение, права и обязательства (occurrence, rights and obligations); полнота (completeness); классификация и понятность (classification and understandability); измерение и стоимостная оценка (accuracy and evaluation)

Таблица 5

КРИТЕРИИ ПРИ ПОЛУЧЕНИИ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ ПРИ АУДИТЕ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) В СООТВЕТСТВИИ С МСА

Критерии при определении классификации и периодизации хозяйственных операций	Критерии, применяемые к статьям бухгалтерского учета на определенную дату	Критерии, относящиеся к представлению и раскрытию финансовой отчетности
Существование (возникновение) (occurrence); периодизация (cut off); классификация (classification)	Существование (existence); стоимостная оценка (evaluation and allocation)	Классификация и понятность (classification and understandability); измерение и стоимостная оценка (accuracy and evaluation)
Полнота (completeness); точное измерение (accuracy)	Права и обязательства (rights and obligations); полнота (completeness)	Возникновение, права и обязательства (occurrence, rights and obligations); полнота (completeness)

При проведении аудиторской проверки необходимо установить зависимость критериев и статей отчетности, определить для какой статьи финансовой отчетности какой критерий является первичным, а какие критерии – второстепенными. Для аудита затрат на

производство продукции (работ, услуг), по мнению автора, целесообразно выделить модель, учитывающую наиболее существенные критерии и позволяющей оценить достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств (главные критерии выделены жирным шрифтом) (табл. 5).

Критерии при определении классификации и периодизации хозяйственных операций:

- существование (возникновение) (*existence*) – хозяйственная операция была проведена на определенную дату – данная позиция является актуальной для всех статей бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержащих информацию о затратах на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг).
- периодизация (*cut off*) – все хозяйственные операции отражены в надлежащем отчетном периоде – это связано с требованием отражения хозяйственных операций (в том числе затрат) в том отчетном периоде, в котором они имели место быть независимо от факта оплаты.
- классификация (*classification*) – все хозяйственные операции учтены на надлежащих счетах бухгалтерского учета – требование актуально при определении категории затрат (переменные, постоянные для целей отчетности составленной по МСФО и связанные с производством и управлением – для целей отчетности по РСБУ).

Критерии, применяемые к статьям бухгалтерского учета на определенную дату:

- существование (*existence*) – активы и обязательства существуют на определенную дату – данный критерий особенно актуален для статей отчетности, в которых отражена информация о незавершенном производстве;
- стоимостная оценка (*evaluation and allocation*) – все активы и обязательства отражены в правильной сумме – данный критерий особенно актуален для статей отчетности, в которых отражена информация о незавершенном производстве, а также о себестоимости реализованной продукции.

Критерии, относящиеся к представлению и раскрытию финансовой отчетности:

- классификация и понятность (*classification and understandability*) – финансовая информация представлена, описана и раскрыта надлежащим образом – данный критерий наиболее актуален для отражения затрат по статьям отчетности в разрезе видов деятельности и видов затрат;
- измерение и стоимостная оценка (*accuracy and evaluation*) – финансовая информация представлена и раскрыта в должной оценке – данный критерий особенно актуален для статей отчетности, в которых отражена информация о незавершенном производстве, а также о себестоимости реализованной продукции.

Остальные критерии являются второстепенными для сбора и получения аудиторских доказательств при подтверждении достоверности информации о затратах, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

По мнению автора, для более надежного выбора аудиторских доказательств на этом этапе проверки при аудите затрат на производство продукции (работ, услуг) в соответствии с ФПСАД целесообразно процесс, связанный с учетом затрат разбить на ряд этапов, связанных с формированием себестоимости, и рассматривать получение аудиторских доказательств в разрезе предпосылок формирования отчетности.

1. Формирование затрат по элементам.
2. Распределение расходов вспомогательного производства.
3. Распределение общехозяйственных расходов.
4. Списание общепроизводственных расходов.
5. Расчет фактической себестоимости выпущенной готовой продукции.

Исходя из этого, по мнению автора, целесообразно применять следующие аудиторские процедуры, для

сбора аудиторских доказательств в разрезе предпосылок формирования отчетности (табл. 6).

Таблица 6

АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ, ПРИМЕНЯЕМЫ ПРИ АУДИТЕ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) В РАЗРЕЗЕ ПРЕДПОСЫЛОК ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ

Предпосылка	Этап 1	Этап 2	Этап 3	Этап 4	Этап 5
Существование	Инспектирование	-	-	-	Наблюдение, инспектирование
Возникновение	Инспектирование	-	-	-	-
Полнота	Инспектирование	Пересчет	Пересчет	Пересчет	Инспектирование, пересчет
Стоимостная оценка	Пересчет	Пересчет	Пересчет	Пересчет	Пересчет
Точное измерение	Пересчет	Пересчет	Пересчет	Пересчет	Пересчет
Представление и раскрытие	-	-	-	-	Инспектирование

Этап 1. Формирование затрат по элементам

На данном этапе осуществляется первичная регистрация затрат, связанных с осуществлением процесса производства. Данный этап в системе учета характеризуется следующими нижеперечисленными записями.

- Материальные затраты Дебет 20, 23, 25, 26, 29 Кредит 10, 60.
- Оплата труда Дебет 20, 23, 25, 26, 29 Кредит 70.
- Отчисления на социальные нужды Дебет 20, 23, 25, 26, 29 Кредит 69.
- Амортизация Дебет 20, 23, 25, 26, 29 Кредит 02, 05.
- Прочие расходы Дебет 20, 23, 25, 26, 29 Кредит 76.

При этом затрагиваются следующие предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- существование;
- возникновение;
- полнота;
- стоимостная оценка;
- точное измерение.

Соответственно аудитору необходимо подобрать такие аудиторские процедуры, чтобы суметь констатировать достоверность отражения данного этапа. По мнению автора, наиболее подходящими для данного этапа будут такие аудиторские процедуры как инспектирование и пересчет. Инспектирование как правило проводится выборочным способом и направлено на получение аудиторских доказательств в отношении практически всех предпосылок формирования отчетности. Пересчет рекомендуется проводить в отношении таких предпосылок формирования отчетности как точное измерение и стоимостная оценка.

Этап 2. Распределение расходов вспомогательного производства

На этом этапе производится распределение затрат вспомогательных производств по потребителям после окончания отчетного периода. Данный этап калькулирования себестоимости в системе учета, что будет характеризоваться следующими записями: Дебет 20, 25, 26, 29 Кредит 23.

При этом затрагиваются следующие предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- возникновение;
- полнота;
- стоимостная оценка;
- точное измерение.

Соответственно аудитору необходимо подобрать такие аудиторские процедуры, чтобы суметь констатировать достоверность отражения этого этапа в системе учета. По мнению автора, наиболее подходящими для данного этапа будут такая аудиторская процедура как пересчет, с помощью которой можно убедиться в полноте распределения расходов вспомогательного производства, его стоимостной оценки и точном измерении.

Этап 3. Распределение общехозяйственных расходов

На этом этапе производится распределение общехозяйственных расходов между видами выпускаемой продукции пропорционально выбранной базе распределения. Данный этап в системе бухгалтерского учета, что будет характеризоваться следующими записями: Дебет 20, 25, 29 Кредит 26.

Этот этап может отсутствовать, если организацией выбран метод включения управленческих расходов в затраты текущего периода.

При этом затрагиваются следующие предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- возникновение;
- полнота;
- стоимостная оценка;
- точное измерение.

Соответственно аудитору необходимо подобрать такие аудиторские процедуры, чтобы суметь констатировать достоверность отражения данного этапа в системе бухгалтерского учета. По мнению автора, наиболее подходящими для данного этапа будут такая аудиторская процедура как пересчет, с помощью которой можно убедиться в полноте распределения общехозяйственных расходов, их стоимостной оценки и точном измерении.

Этап 4. Списание общепроизводственных расходов

На этом этапе производится распределение общепроизводственных расходов между видами выпускаемой продукции пропорционально выбранной базе распределения, что будет характеризоваться следующими записями: Дебет 20, 29 Кредит 25.

При этом затрагиваются следующие предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- полнота;
- стоимостная оценка;
- точное измерение.

Соответственно аудитору необходимо подобрать такие аудиторские процедуры, чтобы суметь констатировать достоверность отражения данного этапа в системе учета. По мнению автора, наиболее подходящими для данного этапа будут такая аудиторская процедура как пересчет, с помощью которой можно убедиться в полноте распределения общепроизводственных расходов, их стоимостной оценки и точном измерении.

Этап 5. Расчет фактической себестоимости выпущенной готовой продукции

Для расчета фактической производственной себестоимости готовой продукции необходимо знать стоимость незавершенного производства на конец перио-

да. При этом затрагиваются следующие предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- существование;
- полнота;
- стоимостная оценка;
- точное измерение;
- представление и раскрытие.

Эффективным приемом на данном этапе будет наблюдение в частности за проведением инвентаризацией НЗП, что позволит выразить мнение относительно таких предпосылок формирования отчетности как существование и возникновение. На основе пересчета аудитор может убедиться в правильности стоимостной оценки и точного измерения. Инспектирование позволит сформировать выводы о представлении и раскрытии информации в отчетности.

На этапе подготовки аудиторского заключения аудиторские процедуры выполняются для оценки существенности искажений, выявленных в ходе проверки по существу.

Искажения оцениваются с точки зрения их существенности как на монетарном уровне, так и на немонетарном. После этого аудитор принимает решение о модификации заключения и формулирует выводы о достоверности информации, отраженной в отчетности.

Таким образом, выбор способов получения аудиторских доказательств в зависимости от предпосылок формирования отчетности и от целей этапа аудиторской проверки является важным моментом при планировании и способствует повышению качества проведения аудита.

Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 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. Аманжолова Б.А. Роль аналитических процедур в исследовании систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля [Электронный ресурс] / Б.А. Аманжолова, А.В. Наумова // Аудиторские ведомости. – 2005. – №12. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Бычкова С.М. Доказательства достоверности данных учета и отчетности [Электронный ресурс] / С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости. – 2007. – №8, Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Бычкова С.М. Стандарты, устанавливающие методы получения аудиторских доказательств [Электронный ресурс] / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова // МСФО и МСА в кредитной организации. – 2010. – №2. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учебник для вузов / М.А. Вахрушина – М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. – 528 с.
7. Галкина Е.В. Анализ аудиторских доказательств по предпосылкам подготовки финансовой отчетности [Электронный ресурс] / Е.В. Галкина // Аудиторские ведомости. – 2008. – №11. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Зубарева Е.П. ISA 500 «Аудиторские доказательства» [Электронный ресурс] / Е.П. Зубарева // МСФО и МСА в кредитной организации. – 2007. – №4. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Скобара В.В. Аудиторские доказательства и методы их получения [Электронный ресурс] / В.В. Скобара // Аудиторские ведомости. – 2006. – №11. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

10. Шапошников А.А. и др. Аудиторские доказательства: сущность и специфика [Электронный ресурс] / А.А. Шапошников, В.В. Остапова, С.В. Кузнецова // Аудиторские ведомости. – 2009. – №3. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Шешукова Т.Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов [Текст]: учеб. пособие. / Т.Г. Шешукова, М.А. Городилов – М.: Финансы и статистика, 2005. – 184 с.

Ключевые слова

Аудит; отчетность, аудиторские доказательства; процедуры получения аудиторских доказательств; достоверность; ошибка, искажение; предпосылки подготовки финансовой отчетности; мнение аудитора; оценка аудиторских доказательств.

Сергеева Татьяна Викторовна

РЕЦЕНЗИЯ

Вопросы получения аудиторских доказательств являются важными в теории и практике аудита. Выбор способов получения информации, на основе которой будут строиться выводы аудитора, осуществляется аудиторскими фирмами самостоятельно. Недостаточность методического обеспечения требует разработки подходов формирующих достаточное качество аудита затрат при снижении затрат времени на подготовку аудиторской проверки. Результаты исследования по данной теме будут полезными как для аудиторских организаций, так и в организации работы систем внутреннего контроля и аудита. Выбор способов получения надлежащих аудиторских доказательств, оценка их достаточности – эти вопросы широко обсуждаются специалистами в сфере аудита.

Автор использовал теорию доказательств в аудите затрат на производство продукции (работ, услуг), выделив основные элементы, продемонстрировав четкую взаимосвязь между ними.

Выбор способов получения аудиторских доказательств является значимым на всех этапах аудиторской проверки, и автор сумел подчеркнуть целевую направленность процедур сбора аудиторских доказательств. Интересен также подход автора к выделению требований, которым доказательства, собранные в ходе аудита, должны соответствовать. Аудиторские доказательства получают на протяжении все процесса аудита начиная с процедуры планирования, заканчивая подготовкой аудиторского заключения.

Автором предложен подход выбора процедур получения аудиторских доказательств в разрезе критериев формирования отчетности. В качестве примера им рассмотрен поэтапный подход формирования себестоимости продукции, выбраны наиболее значимые критерии и предложены способы сбора аудиторских доказательств для подтверждения того или иного критерия формирования отчетности.

Следует отметить, что автор умело опирается на законодательную базу, а также на смежные отрасли знания, это позволяет сделать процесс получения аудиторских доказательств наиболее оптимальным с точки зрения временных затрат.

Посторонние текста автором достаточно логичное и проходит сквозь этапы аудиторской проверки, на каждом из которых автором предложены процедуры получения аудиторских доказательств.

Автор подчеркивает на необходимость проведения аналитических процедур не только на этапе подготовки аудиторского заключения, но и на этапах планирования и проверки по существу, кроме того называются конкретные методы анализа, цели его проведения и результаты.

В тоже время автор не подчеркивает взаимосвязь между результатами от применения тех или иных процедур для аргументации того или иного критерия достоверности формирования отчетности, а также не предложена система оценивания полученных аудиторских доказательств.

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

4.4. GATHER AUDIT EVIDENCE FOR AUDIT OF COST OF SALES

T.V. Sergeeva, Post-graduate Student, 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 article the author considered different approaches to the audit evidence, its importance on every stage of au-

dit process and correlation between elements of audit evidence. Requirements to the audit evidence were offered by the author. Procedures of gathering audit evidence on different stages of Cost of sales audit to satisfy financial statements assertions were analyzed.

Literature

1. The federal act «About auditor activity» [the Electronic resource]: from 12/30/2008 №307-FZ: Approved by Gos. Duma as of 12/24/2008, Access from sprav.-system of law «ConsultantPlus».
2. Federal rules (standards) of auditor activity [the Electronic resource]: the governmental order of the Russian Federation from 23.09.02 №696, Access from sprav.-system of law «ConsultantPlus».
3. B.A. Amanzholova, A.V. Naumov. Role of analytical procedures in research of systems of the business accounting and the internal control [the Electronic resource] / B.A. Amanzholova, A.V. Naumov // Auditor papers. – 2005. – №12, access from sprav.-system of law «ConsultantPlus».
4. S.M. Bychkova. Reliability of the data of accounting and the reporting [the Electronic resource] / S.M. Bychkova // Auditor papers. – 2007. – №8, access from sprav.-system of law «ConsultantPlus».
5. S.M. Bychkova, E.J. Itygilova. Standard establishing methods of gathering audit evidence [the Electronic resource] / S.M. Bychkova, E.J. Itygilova // IFRS and IAS in banks. – 2010. – №2, access from sprav.-system of law «ConsultantPlus».
6. Vahrushina M. A. Accounting administrative accounting [Text]: the textbook for high schools / M.A. Vahrushina – M: IKF the Omega-; High School., 2002. – 528 p.
7. E.V. Galkina. Analysis of audit evidence for preparation of financial statements [the Electronic resource] / E.V. Galkina // Auditor papers. – 2008. – №11, access from sprav.-system of law «ConsultantPlus».
8. E.P. Zubareva. ISA 500 «Audit evidence» [the Electronic resource] / E.P. Zubareva // IFRS and IAS in banks. – 2007. – №4, access from sprav.-system of law «ConsultantPlus».
9. Skobara Century of Century Audit evidence and methods of their gathering [the Electronic resource] / V.V. Skobara // Auditor papers. – 2006. №11, access from sprav.-system of law «Guarantor».
10. A.A. Shaposhnikov, V.V. Ostapova, S.V. Kuznetsova. Auditor of the evidence: essence and specificity [the Electronic resource] / A.A. Shaposhnikov, V.V. Ostapova, S.V. Kuznetsova // Auditor papers. – 2009. – №3, access from sprav.-system of law «ConsultantPlus».
11. T.G. Sheshukova, M.A. Gorodilov. Audit: the theory and practice of application of international audit standards [Text]: studies. The benefit. / T.G. Sheshkunova, M.A. Gorodilov – M: the Finance and statistics, 2005. – 184 p.

Keywords

Audit; the reporting; audit evidence; procedures of reception of auditor proofs; reliability; mistake; misstatement; assertion of financial statement preparation; auditor's conclusion; the auditor's audit evidence evaluation.