

УДК 657.6 (575.2) (04)

## МЕТОДИКА ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ЦИКЛА ПРЕДПРИЯТИЯ

*С. Жакипбеков* – доцент ЮКГУ им. М. Ауезова

---

In processing stage of the enterprise a determining factor of the product cost price is forming. The authors elicit components of manufacturing cost price and methods of internal audit.

Одним из существенных статей затрат на производство продукции является проверка правильности включения в себестоимость выпускаемой продукции части износа и амортизации основных средств и нематериальных активов (НМА). Как известно, эта статья определяется ежемесячно исходя из стоимости основных средств и НМА, а также по установленным нормам амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств и НМА только в течение нормативного срока их службы. Объектам основных средств, находящихся на реконструкции и технического перевооружения с полной их остановкой, а также в случаях их перевода в установленном порядке на консервацию, начисление амортизации приостанавливается. Аудитору следует иметь в виду, что в таких случаях на время реконструкции и технического перевооружения срок службы основных средств продлевается. Проверке подвергается наличие документального оформления движения основных средств по поступлению и выбытию, а также списания ликвидационных объектов основных средств. Кроме того, следует проверить правильность отражения в бухгалтерском учете своевременного их ввода в эксплуатацию, а также вывода из эксплуатации.

Проверке подвергаются разработочные таблицы, ведомости и машинограммы начисления амортизации:

- по видам основных средств;

- по отдельным инвентарным объектам зданий, сооружений, машин, оборудования;
- износ основных средств проверяется по проводкам: дебет 935 «Износ основных средств и амортизация нематериальных активов» и кредит 131–134 «Начисление износа по основным средствам, используемым в производстве», и кредит 111–116 «Начисление амортизации по нематериальным активам, используемым в производстве». Накопленная сумма по счету 935 списывается в конце месяца на счет 930, а затем относится на те счета и производства, где она эксплуатировалась, т.е. на основное производство, вспомогательное производство по проводкам: дебет 904 «Накладные расходы основного производства» и дебет 914 «Накладные расходы, относящиеся к полуфабрикату собственного производства» и кредит 930 «Накладные расходы»; дебет 924 «Накладные расходы вспомогательного производства», списание накладных расходов, относящихся к вспомогательному производству».

При этом следует проверить правильность расчетов сумм амортизации, относящихся по местам эксплуатации, цехам, производствам, по статьям калькуляции, так как неправильное отнесение доли амортизации основных средств на другую продукцию или к другому производству, повлияет на ее доходность, а, следовательно, на ее рентабельность. Поэтому аудитор более тщательно должен проверить правильность отнесения сумм начисленной

амортизации по местам их эксплуатации и по видам продукции, с выпуском которой она связана.

Правильность расчета амортизации следует проверить по данным инвентарных карточек с группировкой по местам их нахождения, т.е. по цехам, производствам, видам основных средств, признаку использования (в эксплуатации, аренде, запасае, консервации). После первого месяца начисления амортизации ежемесячно необходимо учитывать поступление и выбытие основных средств в предыдущем месяце, т.е. осуществлять корректировку суммы начисленной амортизации с учетом начислений и прекращения суммы амортизации в связи с увеличением или уменьшением основных средств.

Эти данные при ручном способе обобщения можно проверить в журнале-ордере №12, а также в актах и других документах по вводу основных средств в эксплуатацию, а также выводу из эксплуатации. При этом нужно иметь в виду, что по объектам, вновь введенным, амортизация начисляется с 1 числа следующего месяца, а по выбывшим объектам начисление амортизации прекращается с 1 числа следующего месяца выбытия из эксплуатации.

Важным моментом проверки является соблюдение метода начисления амортизации, принятого в учетной политике в течение отчетного года по объектам основных средств. Имеются четыре способа, рекомендованные стандартом № 6 по бухгалтерскому учету в РК:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел, лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

При любом методе начисления амортизации объектов основных средств сумма амортизационных отчислений не должна превышать первоначальную стоимость объектов основных средств с учетом их переоценки.

Аудитор предприятия должен четко знать, по каким объектам какой метод начисления амортизации применяется, кроме того, он должен при необходимости подсказать, какой

метод начисления амортизации более выгодно применить к тем или иным видам объектов основных средств. Помимо этого он может рекомендовать при благоприятной конъюнктуре сбыта и цены стремиться к быстрой амортизации стоимости активной части основных средств, а при ухудшении конъюнктуры рынка – замедлить темпы амортизации. Кроме того, аудитор должен контролировать соблюдение норм амортизации основных средств по классификационным группам, утвержденным в налоговом кодексе РК.

Проверяя начисление амортизации нематериальных активов, следует иметь в виду, что если они используются длительное время, то их стоимость переносится во вновь создаваемую продукцию. Вследствие этого часть их износа по утвержденным нормам включается в цикл производства, т.е. в себестоимость продукции, как основные средства с той лишь разницей, что она не имеет физической формы, поэтому аудитору следует подробно изучить первичные документы, подтверждающие их отношение к нематериальным активам: НОК – 1 – Акт приемки передачи нематериальных активов; НОК – 2 – Карточка учета нематериальных активов, а также другие документы: право на изобретение, право на промышленный образец, право на товарный знак, право на ноу-хау, право на программы для ЭВМ, право на технологию интегральных схем, авторское право на научное произведение, право на пользование недрами и т.д.

Порядок начисления амортизации нематериальных активов зависит от срока полезной службы каждого инвентарного объекта в отдельности, а также стоимости приобретения нематериальных активов. Начисление амортизационных отчислений производится независимо от финансового результата, кроме случаев консервации организации.

Проверку цикла производства следует начать с общего обзора и ознакомления с производственными цехами и линиями, со способом материального снабжения, связи с диспетчерским управлением (отделом), наличием кладовых в цехах, производствах, с порядком сдачи годовой продукции на склад, технологией производственного процесса, с наличием нор-

мативно-справочной документации, соответствием первичных документов применяемых производственным подразделением, установленным образцам по предприятию и отрасли, с наличием самостоятельных структур бухгалтерского аппарата в цехах, производствах, филиалах и их функциональными обязанностями, наличием исправных весоизмерительных приборов и их применяемостью.

В качестве источников информации аудитор предприятия может использовать все документы, относящиеся к циклу производства, в зависимости от отраслевых особенностей, а также формы учета, применяемых на данном предприятии. К ним относятся документы, сопровождающие товарно-материальные запасы со склада в производство, лимитно-заборные карты, накладные, требования, раскройные карты, а также как маршрутные листы, документы, являющиеся основанием для начисления заработной платы и одновременно являющиеся основанием для включения заработной платы в себестоимость продукции в зависимости от того, к какому виду продукции они относятся.

Аудитор предприятия должен проверить соответствие перечня выпускаемой продукции, предусмотренному в уставе предприятия, соблюдение требований действующего законодательства и установленных нормативов, таких как безопасность жизнедеятельности, экологическая безопасность, технико-технологическая безопасность.

Как известно, одним из сложных вопросов учетной работы является правильная оценка элементов производства, незавершенного производства, готовой продукции, поэтому каждое предприятие принимает для себя приемлемые методы оценки, используя для этого стандарты учета, аудита, а также другие нормативные акты. На многих предприятиях обычным является необоснованное завышение или занижение величины материальных затрат, незавершенного производства, сумм по оплате труда без материалов фактической инвентаризации, применение завышенных норм начисления амортизации основных средств, нематериальных активов, норм расхода материальных затрат на отдельные виды продук-

ции. Необоснованные замены отдельных видов материалов могут снизить качество выпускаемой продукции, а также уровень себестоимости продукции, поэтому аудитор должен сделать выборку всех первичных документов с заменой материалов, провести анализ причин и установить виновных в допущении каждого отклонения, а также насколько убедительны причины замены, имеется ли разрешение на замену ответственными лицами, установлены ли ее причины. Аудитор должен также установить, оформляется ли каждая замена бланками другого цвета или отличительной полосой, если нет, то нужно потребовать их введение в практику учетной работы, так как их использование дает возможность управленческому персоналу быстро определить документы с заменой и сделать выборку их по подразделениям, а кроме того, они удобны и аудиторам, и бухгалтерам в выявлении виновников замены.

Наибольшее количество нарушений происходит по оплате труда работникам предприятия вследствие неправильного оформления документов и установления тарифов, разрядов, коэффициентов, а также неграмотного составления трудового соглашения по найму на работу, так как может быть не оговорена система поощрения, не предусмотрены надбавка к зарплате, не предусмотрены региональные коэффициенты, безводность, работы связанные с частым выездом в командировку без оформления командировочных расходов, вахтовый метод работы, связанный с характером производственной деятельности. Частые подмены или ночные смены не всегда оформляются документально и не предусмотрена доплата, хотя по законодательству это положено.

Необходимо проверить, все ли затраты, начисленные на оплату труда, и отчисления на социальное страхование, пенсионный фонд включены в издержки производства в полном объеме и на те виды продукции, с выпуском которых они связаны. Кроме того, необходимо проверить, нет ли приписок к заработной плате. Необходимо убедиться по ведомостям и нарядам, нет ли в списке лиц, не работающих в данном подразделении, цехе «мертвых душ», правильно ли оформлены первичные докумен-

ты по начислению заработной платы, все ли итоги первичных документов совпадают с итогами сводных ведомостей, т.е. сумма нарядов, табелей с суммой начисления за отчетный период, а также все ли удержания от заработной платы произведены своевременно. Необходимо учесть то, что первичные документы, являющиеся основанием для начисления заработной платы, одновременно предназначены для сопровождения материального потока в процессе производства маршрутные листы, раскройные карты, исключают возможность приписок к объему и количеству выпускаемой продукции, поэтому если технология производства позволяет применение этих документов, аудиторы могут рекомендовать их к внедрению.

В условиях рыночной экономики наряду с общей рентабельностью всего производства важное значение имеет определение рентабельности каждого из видов выпускаемой продукции, а также каждого производственного подразделения и филиалов в отдельности, так как при общем благосостоянии может быть не замечено, что производство отдельных видов продукции работает в убыток предприятию или отдельные производственные подразделения, филиалы работают нерентабельно, но это не обнаруживается из-за неправильной организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Калькулирование себестоимости продукции часто производится так называемым «котловым» методом. Это в основном происходит из-за неграмотности учетных работников, нежелания руководства предприятия его подразделений заниматься четким ведением бухгалтерского учета, а также из-за того, что отстающие подразделения, филиалы хотят скрыть результаты своей работы в общей массе (сумме) показателей. Это удается особенно тогда, когда осуществляется распределение так называемых «комплексных расходов» в затраты на каждый вид продукции, на каждое подразделение. Для этой цели часто используют усредненные нормы или плановые суммы без корректировки фактических результатов. Между тем все оказанные услуги вспомогательного производства, накладные расходы или другие

комплексные статьи расходов должны относиться в себестоимость каждого из видов продукции, выпускаемой основным производством, на основе первичных документов, составленных по всей форме, с указанием показателей нарядов, счетных и весоизмерительных приборов, если таковое не предусмотрено, то по данным нормативных показателей, скорректированных по фактическим показателям. Аудитор при изучении этих вопросов должен провести анализ, насколько правильно распределяются «комплексные расходы», насколько выбранный метод распределения объективно учитывает удельный расход по каждому подразделению, каждому виду продукции. В случаях, когда результаты анализа показывают, что метод распределения выбран неверно, аудитор может рекомендовать иные методы. С учетом важности правильного определения себестоимости каждой продукции в отдельности не только для целей определения рентабельности, но и для целей налогообложения проведение такой работы просто необходимо. Результаты же проведенных расчетов и анализа послужат основанием для отчета аудитора руководству предприятия. Для этой цели следует проверить:

- ведомость № 1 к журналу-ордеру № 10 «Затраты по цехам основного производства (вспомогательного производства)»;
- ведомость № 2 к журналу-ордеру № 10 «Группировка расходов основного производства (вспомогательного производства) по местам возникновения, а также определения фактической себестоимости готовой продукции»;
- ведомость № 5 к журналу-ордеру № 10 «Расходы периода», машинограммы по счетам 910 «Списание полуфабрикатов собственного производства», 920 «Списание услуги вспомогательного производства», 930 «Списание накладных расходов», 950 «Списание потерь от брака в производстве».

Как видно из изложенного, осуществление аудиторской проверки цикла производства базируется в основном на сводном финансовом учете как учет материальных запасов, основных средств, нематериальных активов, расчет оплаты труда, расчетно-финансовые операции, т.е. почти вся первичная и сводная

документация, формируемая в финансовом учете, используется для целей управленческого учета и, следовательно, является объектами внутреннего аудита, по выявлению правильности формирования себестоимости продукции. Последняя, в свою очередь, должна обеспечивать аудит по экономическим элементам их возникновения, по калькуляционным статьям, а также по объектам калькулирования, т.е. по заказам, изделиям, продукциям.

Проверке должна подвергаться и правильность распределения так называемых «прямых затрат» (в некоторых литературных источниках «одноэлементные»). При этом аудитор должен провести анализ данных, содержащихся в ведомостях распределения и расчетах, таких как ведомость распределения начисленной заработной платы рабочих по видам выпускаемой продукции, по шифрам затрат или ведомость распределения расхода товарно-материальных запасов, по направлению производственных затрат, по видам продукции, по цехам, производствам, филиалам. Кроме того, следует провести анализ расчетов износа основных средств, нематериальных активов и их отнесения по местам их возникновения и по видам продукции. Анализуются также документы, как листки-расшифровки и другие носители информации, предназначенные для распределения расходов по направлению затрат, по калькулированию себестоимости продукции.

Аудитор особой проверке должен подвергать учет различных потерь в производстве, таких как брак продукции, потери от простоев, потери за счет недостач, когда не установлено виновное лицо. Для этого следует проверить листки о простоях, браковочные листы, акты о браке, о результатах инвентаризации. В этих случаях аудитор предприятия должен разбираться с каждым документом и фактом в отдельности, обратив при этом внимание на их причины и виновников, насколько они правильно выявлены и насколько правильно и законно приняты управленческие решения по регулированию последовательности выявленных браков, потерь, недостач, излишков, простоев. В случаях обнаружения потерь аудитор предприятия должен отметить такие факты в

рабочих документах и предоставить руководству вместе с отчетом. Этот отчет будет значительно весомее, если в нем будет проведен анализ за определенный период по всем непроизводительным расходам и выявлены определенные закономерности.

Заключительным этапом аудита цикла производства должна быть проверка расчетов по калькулированию себестоимости готовой продукции по каждому изделию или по группе изделий, видов продукции – отражение фактической себестоимости единицы продукции в сопоставлении с ее плановой себестоимостью, сметной стоимостью, нормативной себестоимостью. Отдельным вопросом должен быть контроль за управлением затратами по методу «ожидаемых отклонений». Аудитор также должен проверить правильность применения видов калькулирования себестоимости продукции. На практике используются разные виды калькуляции: плановые, сметные, нормативные, отчетные. Задача аудитора предприятия состоит в проверке правильности составления отчетной калькуляции, выявлении применяемых статей затрат, анализе данных. По результатам проверок делаются выводы, как соблюдается выбранный метод калькулирования себестоимости.

При проверке порядка формирования себестоимости продукции следует иметь в виду, что так называемые предварительные или последующие оплаты, например, арендная плата или оплата отпусков, подписка на газеты, выплата вознаграждения за выслугу лет, по итогам года и др., должны быть включены в себестоимость продукции данного отчетного периода независимо от срока оплаты.

Затраты, связанные с подготовкой и освоением производства, возмещением износа специальных инструментов и приспособлений, а также некоторые другие расходы, которые невозможно отнести к конкретному калькуляционному периоду, проверяются на правильность их отнесения в себестоимость с сопоставлением с данными учетной политики предприятия, где утвержден порядок их включения в себестоимость, а также согласование с налоговой инспекцией на местах.

Непроизводительные расходы должны отражаться в учете того месяца, в котором они обнаружены. К ним относятся брак производства, простои зафиксированные, штрафы, пеня, недостатки незавершенного производства, товарно-материальные запасы, обнаруженные при инвентаризации и неправильно отнесенные на себестоимость продукции до их обнаружения. Аудитор наряду с их выявлением проверяет правильность их исправления. Так, например, насколько правильно выявлена

сумма бракованной продукции, составлены ли при этом калькуляция, браковочный лист, акт о браке, установлены ли виновные лица, причины, по которым допущен брак в производстве. Кроме того, при установлении виновных лиц доказана ли их вина, какая сумма подлежит возмещению при расчете, учтена ли сумма стоимости товарно-материальных запасов принятая от цеха или удержанная из заработной платы, правильно ли удержание за брак, допущенный рабочим.