**Когут О.Ю.**

**Магистр экономических наук,**

**Старший преподаватель**

**кафедры «Учет и аудит»**

**Казахского Национального**

**Университета им. аль-Фараби**

**Особенности методики аудита затрат на производство готовой продукции всовременных социально-экономических процессах**

Успех деятельности и даже вопрос дальнейшего существования хозяйствующих субъектов напрямую зависят от целесообразности производственных затрат, которые необходимо учитывать, анализировать и конкретизировать с целью обеспечения повседневного контроля за эффективностью использования ресурсов и формированием себестоимости продукции. Поэтому ведущая роль в бухгалтерском учете отводится учету затрат на производство и формированию себестоимости продукции (работ, услуг).

Уровень развития в обществе экономико-правовых отношений определяет состав издержек производства по экономическим элементам, видам и статьям калькуляции с позиций их полного отражения в системе бухгалтерской информации. При этом бухгалтерский учет затрат на производство продукции будет поставлять собственнику реальную фактическую информацию об издержках производства, что позволит управлять себестоимостью продукции и продажными ценами в условиях рыночной экономики.

Управление издержками экономического субъекта является сложным процессом. Оно означает по своей сущности управление всей деятельностью предприятия, так как охватывает все стороны происходящих производственных процессов.

Правильное понимание содержания себестоимости как экономической категории позволяет точно определить состав затрат, который должен приниматься в расчетах издержек производства и себестоимости продукции. Сущность себестоимости заключается в том, что она обеспечивает возмещение стоимости потребляемых средств производства и воспроизводства рабочей силы в отличие от стоимости продукта для общества, которая предназначена для решения задач по обеспечению расширенного воспроизводства, а также определенных социально-политических проблем. [1]

В настоящее время деятельность хозяйствующих субъектов в основном оценивается по объему реализованной продукции, величине полученной прибыли и рентабельности. При этом величина двух последних показателей зависит не только от количества реализуемой продукции и установленных на нее цен, но и от уровня ее себестоимости. Поэтому возникает необходимость уделить большое внимание контролю за уровнем издержек производства и правильному определению себестоимости продукции (работ, услуг).

Для более рационального использования показателя себестоимости при оценке эффективности производства необходима разработка системы ее показателей по уровням управления производством. Важность такой разработки особенно возрастает в современных условиях, когда усиливается роль себестоимости как оценочного показателя деятельности хозяйствующих субъектов.

Организация управления процессом формирования себестоимости продукции и ее дальнейшего снижения в определенной мере решает и проблему управления планомерным повышением эффективности производства и конечными результатами деятельности на основе таких показателей, как товарная продукция, материалоемкость, прибыль и рентабельность продукции и производства.

Эффективность деятельности предприятия зависит от формирования себестоимости по нескольким причинам:

* затраты на производство изделия выступают важнейшим элементом при определении справедливой и конкурентоспособной продажной цены;
* информация о себестоимости продукции часто лежит в основе прогнозирования и управления производством и затратами;
* знание себестоимости необходимо для расчета сальдо калькуляционных счетов на конец отчетного периода.

В то же время необходимо отметить, что себестоимость является одним из основных и ключевых факторов, влияющих на конечный результат финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов, оценку рентабельности производства продукции и эффективности предпринимательской деятельности предприятия и, следовательно, на величину изымаемый государством части полученной прибыли в виде налога на прибыль. Следовательно, неправильное ее исчисление не только влияет на интересы предприятия, государства, акционеров и других заинтересованных лиц, но и способствует возникновению нежелательных спорных и конфликтных ситуаций с налоговыми и правоохранительными органами. [2]

В отечественной практике учет затрат предполагает точное исчисление себестоимости продукции (работ, услуг). Точность определяется в основном полнотой включения всех издержек отчетного периода в калькуляцию. С этой целью необходимо осуществлять правильную классификацию затрат в зависимости от специфики и условий осуществления финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. В то же время не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость единицы продукции со стопроцентной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на себестоимость продукции, как бы хорошо оно ни было обосновано, искажает фактическую себестоимость и снижает точность калькулирования. Однако методика калькулирования должна способствовать большей точности определения себестоимости отдельных видов продукции для выявления действительного размера рентабельности каждого из них. Только при соблюдении такого условия себестоимость станет надежным инструментом и экономическим рычагом правильного соизмерения затрат и результатов хозяйственной деятельности.

Показатели себестоимости конкретных видов продукции тем полнее соответствуют величине действительных издержек производства, чем больший удельный вес в них занимают прямые затраты. Поэтому получение наиболее обоснованных данных о себестоимости обеспечивается лишь по тем объектам калькуляции, которые выделяются самостоятельными позициями аналитического учета, то есть служат одновременно и объектами учета затрат.

Необходимость составления точных, достоверных калькуляций была обусловлена и в советском бухгалтерском учете системой государственного централизованного ценообразования. С развитием рыночных отношений расширилась самостоятельность предприятий, в том числе в вопросах установления цен на свою продукцию, в результате чего изменились задачи, решаемые при помощи бухгалтерского учета и его подсистемы — калькулирования. Задача, решаемая в процессе калькулирования, — не просто установить фактическую себестоимость изделия, а рассчитать такую себестоимость, которая могла бы обеспечить определенную прибыль. Исходя из рассчитанного уровня себестоимости нужно организовать производство таким образом, чтобы обеспечить этот уровень и возможность его постоянного снижения. Поэтому учет и калькулирование должны способствовать выявлению резервов для снижения себестоимости продукции, а также обеспечить своевременное и полное отражение фактических затрат. [1]

Отражение данного обстоятельства в перечне мер по реализации Программы реформирования, на наш взгляд, вызывает обеспокоенность, поскольку экономическими субъектами в ряде случаев не уделяется должного внимания вопросам исчисления себестоимости продукции как объективного оценочного показателя, который зависит не от содержания тех или иных нормативных актов, а от состава и размеров учтенных фактических затрат на производство продукции (работ, услуг) исходя из особенностей технологического процесса, структуры производства, местонахождения хозяйствующего субъекта и прочих факторов, влияющих на размер и состав расходов. Отсутствие полной информации о формировании себестоимости, которая является основой прогнозирования и управления производством, и фактических затратах на производство, являющихся базой для определения продажной цены, налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, объема материально-производственных запасов в целях обеспечения непрерывного процесса производства и т. д., приводит к несвоевременному выявлению непроизводительных расходов, к невозможности выработки и реализации мер по их недопущению, определению оптимального объема выпуска продукции и как результат, к снижению эффективности работы предприятия в целом.

Задача, решаемая в процессе калькулирования, — не просто установить фактическую себестоимость изделия, а рассчитать такую себестоимость, которая могла бы обеспечить определенную прибыль. Исходя из рассчитанного уровня себестоимости, нужно организовать производство так, чтобы обеспечить этот уровень и возможность его постоянного снижения. Поэтому учет и калькулирование должны способствовать выявлению резервов для снижения себестоимости продукции, а также обеспечить своевременное и полное отражение фактических затрат.

Как известно, затраты предприятия возмещаются за счет двух источников: себестоимости продукции и чистого дохода. Поэтому решение вопроса о составе затрат, включаемых в себестоимость, сводится к их разграничению между указанными источниками возмещения. Общий принцип этого разграничения состоит в том, что через себестоимость должны возмещаться затраты предприятия, обеспечивающие простое воспроизводство всех факторов производства: средств и предметов труда, рабочей силы и природных ресурсов. Однако на практике бывают отступления от общего правила, вызванные определенными соображениями или недостатками в учете общественных затрат. Есть также разные точки зрения на характер отдельных затрат и способ их возмещения. Поэтому действительные издержки предприятия и себестоимость продукции в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают.

Центральное место в проведении независимых проверок занимает аудит учета затрат на производство продукции по всем производственным счетам бухгалтерского учета. В специальной литературе по бухгалтерскому учету и аудиту вопросы разделения видов работ, подлежащих проверке, представлены в общих чертах. Нет четкой градации видов работ, их трудоемкости и очередности проведения. Поэтому представляется, что наиболее рациональным является выделение комплексов, подлежащих аудиту, применительно к плану счетов бухгалтерского учета. [3]

Аудиторская проверка — сложный и длительный научно-исследовательский процесс по проведению независимой экспертизы бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью установления достоверности показателей этой отчетности. Аудиторы постоянно работают над тем, чтобы максимально сократить время проверки, не снижая при этом ее качества и, следовательно, не увеличивая аудиторский предпринимательский риск.

Аудит, основанный на учете риска, — это такой вид аудита, когда проверка может производиться выборочно, исходя из условий работы предприятия, в основном критических точек в его работе. Сосредоточив аудиторскую работу в областях, где риски не обнаружения ошибок выше, можно сократить время, затрачиваемое на проверку областей с низким аудиторским риском. В то же время при осуществлении выборочной проверки могут остаться незамеченными наиболее существенные искажения в учете затрат на производство продукции. Одним из наиболее эффективных путей решения проблемы является выработка четкой методики проверки каждого элемента или калькуляционной статьи затрат. Эту методику целесообразно составлять по единой схеме, что позволит сократить затраты времени аудитора на проведение проверки, одновременно повысив ее качество. Задача состоит в том, чтобы на стадии планирования определить состав контрольных процедур, но сами процедуры должны быть уже разработаны в качестве внутрифирменных стандартов аудиторской фирмы.

Аудит, как и любая область практической деятельности, нуждается в разработке целевых, информационных, организационных и методических аспектов аудирования по всем направлениям финансово-хозяйственной деятельности организаций. Решение этой проблемы возможно лишь при наличии глубоких исследований, раскрывающих механизм действия аудиторского контроля в рыночной экономике. [1]

Используемые в настоящее время в аудиторской практике методики контроля учета затрат можно подразделить на два вида: дублирующие и эпизодические. Посредством дублирующей методики контроль осуществляется в такой же последовательности, как и проверяемые операции. Контроль не должен быть направленным на изыскание нарушений «во что бы то ни стало», функция контроля не должна обращаться в следовательскую или сыскную. Необходимо помнить, что контроль имеет значение не только для порицания, но также и для одобрения. И если контроль уклонится в сторону одного лишь обнаружения нарушений, то утратит всякое значение другая, не менее важная сторона его деятельности. Более того, функция контроля заключает в себе момент максимальной объективности. Поэтому контроль дополняется проводимыми время от времени фактическими проверками, в процессе которых уточняется состояние объекта.

По дублирующим методикам осуществляется внутрихозяйственный контроль на предприятиях. Он используется и внешними контролерами при аудиторской проверке учета затрат на производство продукции и других участков бухгалтерского учета. Использование дублирующих методик оправдано там, где контроль осуществляется впервые или же нужно получить полную информацию. Обычно они используются при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы и аудиторских проверок по поручению правоохранительных органов, а также при определении материального ущерба и в других спорных случаях. По дублирующей методике может проверяться использование наличных денег, движение материалов, представляющих особую ценность, или хозяйственные операции, представляющие особое значение.

В условиях действия рыночного механизма возникает необходимость критического пересмотра используемых и разработки новых, более совершенных, методик контроля. Наиболее перспективной является применяемая в настоящее время аудиторами трехступенчатая методика. Сущность ее заключается в том, что в начале аудиторской проверки выявляются общие недостатки в работе предприятия, которые могут быть связаны с различными нарушениями и злоупотреблениями. Далее осуществляются контрольные действия, направленные на выявление признаков, указывающих на возможность совершения конкретных нарушений. Детальный контроль производится только на тех участках, где выявлены неблагоприятные отклонения. В дальнейшем, с помощью модифицированной дублирующей методики, выявляют конкретные нарушения и недостатки.

При разработке таких методик необходимо знать состояние дел на предприятиях конкретной отрасли или региона, а именно какие нарушения и злоупотребления в учете затрат чаще всего имеют место и какими контрольными действиями их можно выявить. Однако при разработке методики аудита затрат на производство, непосредственно к самой его правовой и конструктивной специфике, необходимо принять во внимание факторы, влияющие на процесс планирования и проведения аудита (условия договора, сроки проведения, вид деятельности проверяемого экономического субъекта и т. д.). Учет таких факторов должен быть положен в основу методики аудита затрат. Применение общего подхода без учета особых факторов сделает его формальным и неэффективным.

Исследуя вопросы формирования методики аудита, следует отметить, что ее общие принципы и положения могут найти применение органами государственного контроля. Помимо необходимости обеспечения возможности компетентно и эффективно контролировать налогоплательщиков, наличие методики, позволяющей контролировать соблюдение налогового законодательства, немаловажно и потому, что налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных служб при исполнении ими служебных обязанностей. Такие убытки приходится возмещать налогоплательщикам за счет средств федерального бюджета. Представляется, что эффективная методика снизит риск непрофессиональных действий налоговых и таможенных служб, избавит бюджет от нецелесообразных расходов. [3]

Все процедуры аудита затрат следует осуществлять с учетом факторов, определяющих основные принципы и особенности формирования себестоимости продукции (работ, услуг) на конкретном хозяйствующем субъекте. Такая методика позволит исключить вероятность возникновения ошибочного подхода при осуществлении контроля как на стадии трактовки законодательства, так и на стадии определения применяемых процедур, их последовательности, а также определения и оценки полученных результатов.

Несопоставимость проверяемых показателей может служить сигналом о недостоверности отчетных данных. Следовательно, при необходимости целесообразно проводить сплошную проверку обобщающих показателей отчетности. Более того, предложенная модель методики позволяет ускорить сроки проведения аудиторской проверки, определить основные приемы и процедуры по направлениям аудита, установить возможные нарушения и дать оценку существенности выявленных ошибок. Сбор аудиторских доказательств производится в соответствии с поставленной целью аудита, и при заполнении аудитором всех матриц таблицы и их анализа можно сделать предварительное обобщение результатов проверки и определить те моменты и доказательства, которые должны найти отражение в заключении, а также те, которые будут представлены заказчику в виде рабочих документов и приложены к отчету аудитора. Проверка достоверности показателей финансовой отчетности по данной методике позволит более детально выяснить, насколько соблюдаются правила ее составления. Достоинство методики заключается в том, что количество контрольных точек не ограничено. Изменение состава и содержания форм бухгалтерской отчетности на методику не влияет. Любой обобщающий показатель содержит разное количество частных, которые по данной методике определяются направлением аудита и степенью детализации показателей. В случае изменения отчетности могут быть выделены новые контрольные точки аудирования.

В условиях рыночной экономики экономические субъекты нуждаются в квалифицированной помощи по организации внутреннего аудита и системы внутреннего контроля, проведению финансового анализа, в целях выявления внутренних резервов снижения себестоимости продукции, повышения прибыли, а также правильности определения налогооблагаемой и чистой прибыли. Предлагаемая модель аудирования, по нашему мнению, является одним из таких инструментов. Ее комплексное использование по объектам аудита при проведении как внешнего, так и внутреннего аудита позволит аудитору подтвердить достоверность информации, сделать обобщение результатов и определить те моменты, которые должны найти отражение в заключении, а также интенсифицировать сам процесс аудирования и улучшить качество его проведения.

В широком смысле аудиторская деятельность – это предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых проверок финансовой отчетности, платежно – расчетной документации, налоговых деклараций, имущественно –финансового положения, обязательств, требований и результатов деятельности хозяйствующих субъектов. При этом могут быть оказаны сопутствующие аудиту иные профессиональные услуги, в частности:

- проверки по обзору и согласованные процедуры;

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета;

- налоговое планирование и расчет обязательных платежей в бюджет;

- составление деклараций о доходах и финансовой отчетности;

- анализ финансово – хозяйственной деятельности;

- оценка активов, собственного капитала и обязательств компании;

- консультирование и информационное обслуживание по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства;

- оценка бизнеса и оценочная деятельность;

- обучение персонала;

- преподавательская, научная деятельность;

- ведение дел по банкротству;

- рекомендации по автоматизации бухгалтерского учета;

- услуги по представлению уверенности или точности чего-либо и т. д. [1]

В узко профессиональном понимании аудит – это независимая экспертиза финансовой отчетности с целью выражения независимого мнения о достоверности и объективности, соответствии хозяйственных операций установленными требованиям, полноты и точности отражения в ней результатов деятельности предприятия. Такая комплексная проверка завершается составлением аудиторского отчета (заключения).

Цель аудиторской проверки определяется в процессе заключения между аудитором и клиентом соответствующего договора. Например, основной целью общего аудита является установление достоверности и объективности финансовой отчетности компаний, соответствия совершенных ими деловых операций требованиям нормативно-правовых актов данной страны.

Аудиторские проверки необходимы не только собственникам, инвесторам и кредиторам, но и государственным органам, судам, прокурорам и следователям для подтверждения достоверности интересующей их финансовой отчетности.

Как известно, потребность в услугах аудитора возникла в связи со следующими обстоятельствами: возможность необъективной информации со стороны администрации в случаях конфликта между ней и структурой организации (дочерних предприятий, участков, цехов, отделов), с состоянием производственной дисциплины. На этой фазе аудита кроме визуального аудита аудитор использует различные средства опроса (анкеты, интервью и т. д.).

Порядок проведения аудиторской проверки финансовой отчетности зависит в значительной мере от степени осведомленности о бизнесе клиента. Он должен получить такой уровень знаний о деятельности проверяемого предприятия, который позволил бы спланировать и провести аудит в соответствии с принятыми аудиторскими стандартами. Такой уровень знаний должен позволить аудитору понять происходящие события и оказать решающее влияние на качество проверки финансовой отчетности.

Аудитор должен в достаточной степени разбираться в вопросах, относящихся к сфере деятельности клиента, его организационной структуре и характеристике операций. Такими вопросами, к примеру, могут быть: виды деятельности, выпускаемая продукция и оказываемые услуги, структура капитала, деловые партнеры, места расположения клиента, методы снабжения, производства и сбыта. Поэтому аудитору необходимо приступить к сбору и изучению информации о хозяйствующем субъекте. Прежде всего необходимо изучить учредительные документы (учредительный договор, устав предприятия), протоколы общих собраний, приказы руководителя предприятия, договоры на поставку продукции, лицензии на право осуществления внешнеэкономической деятельности, заключения прошлых аудиторских проверок и др.

Подсчет затрат на производство является наиболее важным для формирования прибыли и, следовательно, для налогообложения и выплаты дивидендов собственникам. Ошибки, связанные с подсчетом затрат на производство, возможны на любом этапе хозяйственных отношений — от момента заключения хозяйственного договора до оформления акта сдачи-приемки работ. Наиболее значимые ошибки возможны на этапах расчета себестоимости, составления налоговых деклараций, уплаты налогов в бюджет. [2]

Проводя аудит затрат на производство необходимо убедиться в правильности организации бухгалтерского учета по начислению затрат на производство. Для этого необходимо проверить:

1. методику учета затрат на производство на предприятии и соответствие ее учетной политике, принятой на предприятии;
2. принципиальную особенность включения затрат в себестоимость только того периода, к которому они относятся, независимо от времени их оплаты;
3. прямые и косвенные затраты, относимые на себестоимость продукции;
4. затраты, по которым невозможно точно установить, к какому калькуляционному периоду они относятся. Эти затраты должны включаться в себестоимость продукции в сметно-нормализованном виде;
5. правильность отнесения затрат на производство при исчислении налога на прибыль;
6. правильность платежей налога на прибыль.

При проведении аудита применялась методика группировки и списания затрат на производство, основанная на делении затрат на прямые и косвенные и исчислении полной производственной себестоимости продукции.

Проводится проверка правильности начисления износа по основным средствам и отнесении на счета затрат, проверяется, была ли проведена переоценка основных средств, что в результате может уменьшить величину материальных затрат. Осуществляется проверка первичной и сводной документации расчетов по оплате труда.

Важным моментом является то, что необходимо выяснить ведутся ли ведомости незавершенного производства на предприятии. Если нет, то это искажает реальную картину производства. В результате даются рекомендации наладить учет незавершенных операций. [1]

**Список использованной литературы**

1. Абленов Д.О. - Профессиональный аудит: Учебное пособие. - Алматы: Экономика, 2008. - 557с.

2. Галузина, С.М. Международный учет и аудит/ Светлана Михайловна Галузина; С. М. Галузина, Т. Ф. Пупшис.- СПб.: Питер, 2006.- 272 с.- (Краткий курс).

3. Ержанов М.С., Даулетбаков Г.Б., Ержанова А.М., Байдиков А.М. /Под д.э.н. М.С.Ержанова/ «Аудит – 1» Учебник-Алматы: Издательство «Бастау» 2005. -382с