

Е. С. Шевцова

ТЕСТИРОВАНИЕ ПРОВОДОК КАК ОСНОВА ПРОВЕРКИ УЧЁТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Статья посвящена методическим и практическим аспектам проверки процесса формирования и правильности учета затрат на производство. В статье рассматриваются основные элементы проверки учета и списания производственных, общепроизводственных и общехозяйственных затрат, а также раскрывается процесс проведения тестирования журнальных проводок как одной из основных аудиторских процедур для выявления рисков мошенничества. Делаются выводы о корректности учета затрат в рассматриваемой организации за отчетный период.

Основной целью проведения проверки правильности учета затрат на производство является установление обоснованности формирования и правильности списания затрат. Затраты на производство и реализацию участвуют в формировании показателя себестоимости изготавливаемой продукции и непосредственно регулируют показатель прибыли от хозяйственной деятельности организации, достоверное отражение которой важно для внешних пользователей финансовой отчетности и необходимо для корректности исчисления налогов. Также показатель себестоимости принимает участие в формировании цены на реализуемые изделия, которая является одним из важнейших факторов конкурентоспособности продукции на рынке.

Проведение проверки учета затрат начинается с изучения положений учетной политики организации, касающихся сферы учета затрат. В учетной политике рассматриваемой организации ОАО «Коминтерн» отражены все необходимые положения, регламентирующие особенности учета и списания затрат организации, наиболее важными из них являются следующие:

- установлен порядок списания общепроизводственных затрат в дебет счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» в полной сумме;
- регламентирован порядок учета производственных запасов с использованием счетов 10 «Материалы», 10.0 «Отклонения в стоимости материалов», 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонения в стоимости материалов»;
- установлен порядок списания транспортно-заготовительных затрат и отклонений в стоимости материалов (не более 10 % к учетной стоимости поступивших за месяц материалов) за отчетный месяц на счёт 20.0 «Производство швейных цехов» полностью;
- приведен перечень общехозяйственными затрат, установлен порядок их ежемесячного списания в дебет счёта 90.4 «Управленческие расходы» полностью.

ОАО «Коминтерн» в соответствии с уставом специализируется на производстве верхней одежды. Доминирующая часть затрат организации учитывается на счете

20 «Основное производство» с последующим их отнесением на счет 43 «Готовая продукция». Оценить степень корректности отражения в оборотно-сальдовой ведомости сумм, проходящих по счету 20 «Основное производство», можно с помощью проведения сверки данных, отраженных в оборотно-сальдовой ведомости, с данными журнала хозяйственных операций, иными словами, осуществить тестирование журнальных проводок, выполненных по счету 20.0 «Производство швейных цехов».

Тестирование журнальных проводок – это основная процедура для выявления риска мошенничества со стороны руководства. Риск мошенничества, так или иначе, присутствует во всех организациях. Поэтому тестирование проводок является обязательным в соответствии с международными стандартами аудита [1, с. 232].

Программа тестирования журнальных проводок должна разрабатываться индивидуально под каждую организацию с учетом ее особенностей и рекомендаций аудиторской команды, однако обязательным элементом является сверка данных журнала хозяйственных операций с оборотно-сальдовой ведомостью. В контексте проверки ведения учета затрат из журнала хозяйственных операций отбираются данные, затрагивающие необходимый счет учета затрат, в последующем эти данные сверяются с информацией из оборотно-сальдовой ведомости по искомому счету.

Традиционно для работы с базами проводок используется программа MS Excel, однако при достаточно больших объемах обрабатываемых баз могут использоваться иные программные обеспечения, например, IDEA.

В первую очередь при проведении тестирования проводок необходимо убедиться в правильности и полноте предоставленных хозяйственных операций. На данном этапе осуществляется проверка корректности отображения данных, соответствие форматов полей содержащейся в них информации. Также необходимо удостовериться в неразрывности таблицы журнальных операций и отсутствии в ней пустых строк. При работе с большой базой проводок данные операции осуществляются с помощью применения горячих клавиш, функций замены, поиска, сортировки и т. д.

После того как таблица журнальных проводок приведена к рабочему виду, необходимо отобрать операции по нужному периоду. В качестве рассматриваемого периода выбирается тот, за который была сформирована оборотно-сальдовая ведомость по счету 20.0. В рассматриваемом случае отчетным периодом является январь 2018 года. Как следствие, необходимо применить выборку к столбцу, содержащему информацию о дате совершения операции, и отобрать проводки за январь 2018 года. Далее из приведенного перечня отбираются проводки, относящиеся к дебету счета 20.0. В MS Excel данная процедура осуществляется путем проставления соответствующего фильтра по столбцу дебетуемых счетов.

Шагом, следующим за выборкой проводок по дебету счета 20.0, является формирование сводной таблицы. Данная таблица будет содержать информацию о суммах, прошедших по дебету счета 20.0. Следовательно, сводная таблица будет сформирована на основании двух критериев: счетов, корреспондирующих с дебетом счета 20.0, и сумм данных проводок.

Описанные выше операции повторяются и в отношении проводок, в которых счет 20.0 проходит по кредиту. По аналогии с описанным выше алгоритмом после осуществления выборки проводок с кредитуемым счетом 20.0, необходимо сформировать сводную таблицу с двумя критериями: счетами, корреспондирующими с кредитом счета 20.0, и суммами данных проводок.

После формирования двух сводных таблиц на основании представленных в них перечней счетов и сумм необходимо осуществить сверку сумм журнальных операций и оборотно-сальдовой ведомости. Для осуществления сверки составляется совмещенный список счетов из двух сводных таблиц. Анализируя полученный перечень, можно

сделать вывод, что некоторые из счетов повторяются. Поэтому после совмещения двух перечней счетов необходимо удалить все повторяющиеся значения.

На основании полученного списка счетов осуществляется вертикальный поиск значений в сводных таблицах. Значения сумм из сводных таблиц возвращаются в рабочую таблицу по дебету и кредиту счета 20.0. Для осуществления данной операции в MS Excel в комплексе используются функции «ЕСЛИОШИБКА», «ИНДЕКС» и «ПОИСКПОЗ». Впоследствии с помощью данных функций на основании скомпонованного списка счетов в искомую таблицу осуществляется возврат сумм по дебету и кредиту счета 20.0 из оборотно-сальдовой ведомости.

По столбцу «Отклонение» производится подсчет разницы между данными оборотно-сальдовой ведомости и данными журнала хозяйственных операций. При проведении тестирования журнальных проводок в ОАО «Коминтерн» за январь 2018 года расхождений выявлено не было. Все проводки в журнале хозяйственных операций за январь 2018 года по счету 20.0 и суммы оборотно-сальдовой ведомости по счету 20.0 за январь 2018 года отражены корректно.

Одной из особенностей ведения бухгалтерского учета в ОАО «Коминтерн» является то, что все суммы общепроизводственных затрат полностью списываются в дебет счета 20.0 и 23.0. Проверить данный факт можно с помощью оборотно-сальдовой ведомости по счету 25. В ходе анализа сумм, прошедших по кредиту счета 25.0, было выявлено, что в январе 2018 года суммы с 25 счета относились также в дебет счетов 10.3 и 90.2, что не соответствует положениям учетной политики.

Для аккумулирования общепроизводственных затрат и рассмотрения их сумм в разрезе цехов и статей затрат в ОАО «Коминтерн» составляется ведомость № 12. Общепроизводственные затраты согласно ведомости № 12 складываются из затрат на электроэнергию, теплоэнергию, воду и прочих затрат в разрезе статей аналитического учета. При суммировании данных позиций ведомости получается сумма, отраженная в оборотно-сальдовой ведомости по дебету счета 25.0, а именно 263 951,68 руб.

Таким образом, итоговое равенство сумм ведомости № 12 и оборотно-сальдовой ведомости по 25 счету соблюдено.

В соответствии с учетной политикой организации для учета стоимости материалов и транспортно-заготовительных расходов ОАО «Коминтерн» использует счета 10 «Материалы» в разрезе субсчетов, 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонения в стоимости материалов». Сумма транспортно-заготовительных расходов и отклонений в стоимости материалов ежемесячно списывается на 20 счет, если удельный вес транспортно-заготовительных расходов и отклонений в стоимости материалов не превышает 10 %.

Согласно приложению к журналу-ордеру № 10 за январь 2018 года удельный вес транспортно-заготовительных расходов и отклонений в стоимости материалов к учетной стоимости материалов, поступивших в январе 2018 года, составляет 0,15 %. Проверить данную информацию можно с помощью журнала хозяйственных операций. Осуществляется проверка путем суммирования стоимости материалов, поступивших в январе 2018 года, и стоимости входных транспортно-заготовительных расходов. Отношение данных показателей будет являться удельным весом транспортно-заготовительных расходов в стоимости приобретенных материалов.

Для осуществления проверки необходимо, как было описано ранее, отобразить проводки, сделанные в январе 2018 года. Далее отфильтровать операции по дебету счета 10 и кредиту счета 15, так как при использовании в учете 15 счета списание материалов на 10 счет в соответствии с учетной политикой ОАО «Коминтерн» после их поступления осуществляется именно с 15 счета. После необходимо очистить 10 счет от всех субсчетов и оставить только его главный номер.

Таким образом, в январе 2018 года сумма поступивших в ОАО «Коминтерн» материалов составила 946 782,06 руб.

Далее проверяется стоимость всех транспортно-заготовительных расходов, отраженная на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». С этой целью опять необходимо делать выборку по счету, чтобы отфильтровать данные, не являющиеся транспортными расходами. В итоге сумма транспортно-заготовительных затрат в исследуемом периоде составила 1 463,22 руб., а их удельный вес в сумме поступивших товарно-материальных ценностей определяется в размере 0,0015, или 0,15 %. Поскольку удельный вес транспортно-заготовительных расходов и суммы отклонений в стоимости материалов не превышает 10 %, то делается оправданным списание полной суммы, оставшейся в конце месяца на счетах 15 и 16, на счет 20.0. Факт данного списания отражен в оборотно-сальдовой ведомости по счету 20.0. Таким образом, можно заключить, что списание транспортно-заготовительных затрат в январе 2018 года в ОАО «Коминтерн» было произведено корректно.

В соответствии с учетной политикой ОАО «Коминтерн» общехозяйственные расходы со счета 26 ежемесячно списываются в полной сумме в дебет счёта 90.4 «Управленческие расходы» без распределения между видами деятельности. Данный факт находит подтверждение в оборотно-сальдовой ведомости по счету 26.0. Исходя из анализа информации в оборотно-сальдовой ведомости, затраты в сумме 164 483,61 руб., поступившие на 26 счет, были полностью отнесены на управленческие расходы счета 90.4, что соответствует положениям учетной политики ОАО «Коминтерн».

Проанализировав учетную политику и проведя некоторые из элементов проверки учета и списания производственных, общепроизводственных и общехозяйственных затрат в ОАО «Коминтерн» за январь 2018 года, можно заключить:

– в учетной политике отражены все необходимые положения, регламентирующие особенности учета и списания затрат организации;

– обороты по дебету и кредиту счета 20.0 «Производство швейных цехов» в соответствующей оборотно-сальдовой ведомости отражены корректно и не имеют расхождений с данными по оборотам счета 20.0 из журнала хозяйственных операций;

– равенство сумм по записям из ведомости № 12 и сумм в оборотно-сальдовой ведомости по 25 счету соблюдено, однако затраты, аккумулировавшиеся на 25 счете, помимо списания на основное производство и вспомогательное производство также относятся на счет учета материалов и на доходы и расходы по текущей деятельности, что не согласуется с учетной политикой ОАО «Коминтерн»;

– удельный вес транспортно-заготовительных расходов и суммы отклонений в стоимости материалов равен 0,15 % и не превышает 10 %, что делает оправданным списание полной суммы, оставшейся в конце месяца на счетах 15 и 16, на счет 20.0

«Производство швейных цехов» и соответствует учетной политике ОАО «Коминтерн»;

– затраты, поступившие на 26 счет «Общехозяйственные затраты», в январе 2018 года были полностью отнесены на управленческие расходы счета 90.4, что соответствует положениям учетной политики ОАО «Коминтерн».

Подводя итог вышеизложенного, можно заключить: учет производственных, общепроизводственных и общехозяйственных затрат в ОАО «Коминтерн» в исследуемом периоде преимущественно был осуществлен корректно.

Литература

- 1 Кеворкова, Ж. А. Международные стандарты аудита: учеб. для

бакалавриата, специалитета и магистратуры / Ж. А. Кеворкова [и др.]; под ред. Ж. А. Кеворковой. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2019. – 375 с.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ