

Т. В. Суглоб

**РОЛЬ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР ПРИ АУДИТЕ
ВЫПУСКА И РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ**

В данной статье определены основные аудиторские процедуры при аудите выпуска и реализации готовой продукции, которые необходимы для оценки совершённых хозяйственных операций в организации. При проверке аудиторы должны использовать различные методы проверки. Использование их позволит обосновать суммы реализованной готовой продукции, правильность отражения на счетах бухгалтерского учета и в финансовой отчетности, а также принимать эффективные решения на основе полученной учетной информации, необходимой для осуществления в дальнейшем экономического анализа.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРНИЦКОГО

Для того чтобы получить аудиторские доказательства при проверке выпуска и реализации готовой продукции аудитор, применяет различные методические приемы проверки документов. К основным из них относятся:

- инвентаризация;
- проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций;
- контроль от первичных документов до регистров учета;
- подтверждение;
- пересчет;
- проверка документов;
- подготовка товарного баланса (по видам продукции);
- аналитические процедуры.

Такой порядок и последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита получил название аудиторских процедур. Каждая процедура, выбранная аудитором для получения необходимой информации, важна на определенном этапе проверки выпуска и реализации готовой продукции [1].

1 Инвентаризация – это определенная последовательность практических действий по документальному подтверждению наличия, состояния и оценки имущества и обязательств организации с целью обеспечения достоверности данных учета и отчетности. В частности, инвентаризация готовой продукции понимается как проверка наличия всех позиций продукции на складах организации, в соответствии с их принятой номенклатурой и учетными данными, отраженными в бухгалтерском учете. Дата инвентаризации определяется руководителем фирмы по согласованию с бухгалтером. Обычно ее проводят по состоянию на 1 октября или 1 декабря отчетного года.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Главной целью такой аудиторской процедуры является подтверждение реальности сумм дебиторской задолженности, остатков готовой продукции на складе, отгруженной продукции, а также выявление каких-либо ошибок или неточностей, которые могут возникнуть при неправильном ведении бухгалтерского и складского учета.

Источниками информации при проверке служат следующие документы: инвентаризационная опись материальных ценностей, акт инвентаризации расчетов с покупателями, отчет о движении готовой продукции на складе.

2 Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций. Этот метод позволяет аудиторской организации осуществлять контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией. Целью данной процедуры является подтверждение соблюдения методологии, принципов учета реализации готовой продукции. Эта процедура проста, однако очень важна для оценки системы внутреннего контроля в организации, а также осуществления бухгалтерского учета. Она позволяет аудиторской организации осуществлять контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией. Для ее осуществления необходимы следующие источники информации: журналы-ордера и ведомости по счетам 50, 51, 20, 25, 26, 43, 44, 62, 90, 99, Главная книга, нормативные акты, план счетов, учетная политика организации.

Полученная информация считается достоверной только в том случае, если она получена непосредственно в момент исследования этих операций.

3 Контроль от первичных документов до регистров учета. Цель процедуры - обнаружение неучтенных операций по отгрузке и продаже продукции (подтверждение полноты). Для этого необходимо использовать счета-фактуры, накладные, приходные ордера, журналы-ордера и ведомости по счетам 20, 25, 26, 43, 44, 62, 50, 51, 90, 99.

При проверке правильности организации документооборота руководствуется положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете. Необходимо установить разработаны ли графики документооборота по массовым хозяйственным операциям, утвержден ли перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов, соблюдается ли правила хранения бланков строгой отчетности в сейфах, шкафах или специальных помещениях, обеспечивается ли их сохранность. Также проверяющий обращает внимание на первичные документы, отражение данных первичных документов в регистрах бухгалтерского учета, изучает корреспонденцию счетов и убеждается в правильности или неправильности отражения в бухгалтерском учете соответствующих хозяйственных операций [2].

4 Подтверждение на этапе выпуска и реализации готовой продукции необходимо для получения информации о реальности остатков на счетах учета денежных средств, счетов расчетов, счетов дебиторской и кредиторской задолженности. Аудиторская организация должна получить подтверждение в письменной форме от независимой (третьей) стороны. Для получения необходимых данных используют счета-фактуры, аналитические ведомости, письменный ответ. Запросы на подтверждение рекомендуется готовить в виде документа от имени руководства экономического субъекта в адрес независимой (третьей) стороны. В них должно содержаться требование предоставить необходимую информацию непосредственно аудиторской организации. При необходимости аудиторская организация может самостоятельно установить непосредственный контакт с независимой (третьей) стороной, которой был направлен запрос на подтверждение. Однако если аудиторская организация получила от независимой (третьей) стороны информацию, которая расходится с учетными данными экономического субъекта, она должна применить дополнительные аудиторские процедуры для выяснения причин расхождения.

К таким дополнительным процедурам относится устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и независимой (третьей) стороны. Он может проводиться на всех этапах аудиторской проверки. Такой метод проверки позволяет выявить непредвзятое мнение людей и получить правильное суждение о ситуации.

Результаты устных опросов записываются в виде протокола или краткого конспекта, в котором обязательно указывается фамилия аудитора, который проводил опрос, а также фамилия, имя и отчество лица, которое было опрошено.

Для проведения типовых опросов аудиторская организация может готовить бланки с перечнями вопросов. В этих бланках могут отмечаться ответы опрошенных лиц. Письменная информация по итогам устных опросов должна приобщаться аудиторской организацией к другим рабочим документам аудиторской проверки.

5 Пересчет заключается в проверке арифметической точности источников документов и бухгалтерских записей и в выполнении независимых подсчетов. Пересчет, как правило, осуществляется выборочно. При проведении аудиторской выборки аудиторские организации обязаны следовать установленным Национальным правилом аудиторской деятельности «Аудиторская выборка» требованиям. Аудиторская выборка проводится с целью применения аудиторских процедур в отношении менее чем 100 % объектов проверяемой совокупности, под которыми понимаются элементы, составляющие сальдо счетов, или операции, составляющие обороты по счетам, для сбора аудиторских доказательств, позволяющих составить мнение о всей проверяемой совокупности.

Для построения выборки аудиторская организация должна определить порядок проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности, проверяемую совокупность, из которой будет сделана выборка, и объем выборки. При проведении выборки аудиторская организация может разбить всю изучаемую совокупность на отдельные группы (подсовокупности), элементы каждой из которых имеют сходные характеристики. Критерии разбиения совокупности должны быть такими, чтобы для любого элемента можно было четко указать, к какой подсовокупности он принадлежит. Данная процедура, называемая стратификацией, позволяет снизить разброс (вариацию) данных, что может облегчить работу аудиторской организации. Для проверки правильности подсчета оборотов по реализации готовой продукции, определения фактической себестоимости выпущенной и реализованной продукции используют журналы-ордера и ведомости по счетам 20, 25, 26, 43, 44, 62, 50, 51, 90, 99, Главную книгу, бухгалтерские справки, расчеты.

Если экономический субъект ведет бухгалтерский учет с применением компьютерных средств, аудиторская организация может осуществлять проверку расчетов, применяя ЭВМ.

6 Проверка документов. Целью проверки на этапе выпуска и реализации готовой продукции является подтверждение достоверности, законности и экономической целесообразности отраженных хозяйственных операций (отгрузки, продажи готовой продукции, произведенных расходов на продажу). Документальная информация может быть внутренней, внешней, либо внутренней и внешней одновременно. Документы, подготовленные и обработанные внутри экономического субъекта, являются внутренними. Степень доверия аудиторской организации зависит от надежности средств внутреннего контроля за подготовкой и обработкой таких документов. Более убедительными, чем внутренние, являются внешние документы - документы, подготовленные и отправленные экономическому субъекту третьими лицами.

Проверка документов заключается в том, что аудитор должен убедиться в реальности определенного документа. Для этого рекомендуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отражение операции в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообразность выполнения этой операции. Для того, чтобы точно проследить правильность отражения данной операции необходимо провести процедуру, в ходе которой аудитор проверяет некоторые первичные документы, проверяет отражение данных первичных документов в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие хозяйственные операции правильно или неправильно отражены в бухгалтерском учете. Такая процедура позволяет изучить нетипичные статьи и события, отраженные в документах клиента. Для проведения процедуры прослеживания на этапе выпуска и реализации готовой продукции проверяющий должен изучить кредитовые обороты по аналитическим счетам, ведомостям, отчетам, синтетическим счетам, отраженным в Главной книге, обращая внимание на нетиповые корреспонденции счетов.

7 Подготовка товарного баланса (по видам продукции). Для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) аудиторская организация может составить баланс из расходо-ванного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг). Такая процедура необходима для проверки правильности определения сумм отгруженной продукции и остатка на складе в натуральном и стоимостном выражении. При этом необходимо проверить карточки складского учета, ведомости движения готовой продукции на складе, данные об учетных ценах, счета-фактуры [3, с. 132].

8 Аналитические процедуры. Под аналитическими процедурами подразумеваются анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого экономического субъекта

с целью выявления необычных и неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин таких ошибок и искажений.

Типичными видами аналитических процедур являются:

- сопоставление остатков по счетам за различные периоды;
- сопоставление показателей бухгалтерской отчетности со сметными (плановыми) показателями;
- оценка соотношений между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;
- сопоставление финансовых показателей деятельности экономического субъекта со средними показателями соответствующей отрасли экономики;
- сопоставление финансовой информации и нефинансовой (сведений о деятельности экономического субъекта, не отражаемой напрямую в системе его бухгалтерского учета) [4, с. 286].

В целом, такое понимание аналитических процедур сводится к оценке достоверности отчетности, а перечень видов таких процедур к методам сопоставления (сравнения) отдельных показателей и информации.

Для более эффективного сбора аудиторских доказательств аудитор обязан грамотно спланировать, какие аналитические процедуры, в каком количестве и объеме необходимо выполнить для сбора нужных данных. Порядок проведения аналитических процедур основывается на их выборе для проверки конкретного вопроса. Для этого имеются общие принципы формирования аналитических процедур, исходя из следующих этапов:

- определение цели процедуры;
- выбор вида процедуры;
- выполнение процедуры;
- анализ результатов выполнения процедуры.

Таким образом, роль аудиторских процедур очень важна, т. к. от правильно выбранных процедур зависит полнота и точность проверки операций выпуска и реализации готовой продукции. Такая проверка заключается в объективной оценке полноты, своевременности и достоверности отражения в учете и отчетности показателей выручки от продажи, себестоимости проданной продукции, управленческих и коммерческих расходов и прибыли (убытка) от реализации.

Литература

- 1 Коротаяев, С. Перспективы развития аудиторской деятельности / С. Коротаяев // Финансы учет и аудит. – 2016. – № 5. – С. 15–17.
- 2 Методы оценки готовой продукции организации [Электронный ресурс]. – 2018. – Режим доступа: <http://sdakavas.net/4-15743.html>. – Дата доступа: 09.04.2018.
- 3 Кочинев, Ю. Ю. Аудит организаций различных видов деятельности : учеб. пособие / Ю. Ю. Кочинев. – СПб. : Питер, 2016. – 288 с.
- 4 Богатая, И. Н., Аудит: учеб. пособие / И. Н. Богатая, Н. Т. Лабынцев, Н. Н. Хахонова. – М. : ОАО «Московские учебники», 2013. – 475 с.