

ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АУДИТА ЗАТРАТ И РАСХОДОВ

Александр Аркадьевич Грибанов, кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита

Ирина Владимировна Кузнецова, кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита

Иван Михайлович Сурков, доктор экономических наук, заслуженный работник высшей школы РФ,
профессор кафедры статистики и анализа хозяйственной деятельности предприятий АПК

Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I

Цель исследования – выявить возможные ошибки в процессе аудита затрат и расходов при проверке тождественности показателей бухгалтерской отчетности. Объектом исследования являются затраты и расходы, отражаемые в бухгалтерской отчетности и проверяемые в ходе аудита. Предметом исследования выступила взаимосвязь затрат и расходов по обычным видам деятельности, характерная для отдельных форм отчетности, выявляемая в процессе аудита (оказания прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью). Использовались следующие научные методы: научное абстрагирование, наблюдение, измерение, аналогия, индукция и дедукция, двойная запись и другие. Авторы пришли к выводу, что методически неверно говорить об отражении расходов на счетах учета затрат, так как эти счета напрямую не связаны с формированием финансового результата. Классифицировать в разрезе элементов следует затраты, а не расходы. В ходе выполнения исследования выявлена причина одной из типичных ошибок, обнаруживаемой в ходе аудита затрат, которая проявляется в расхождении между суммой расходов по обычным видам деятельности, отражаемой в отчете о финансовых результатах, и величиной затрат в разрезе экономических элементов, раскрываемой в разделе 6 «Затраты на производство» пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Результаты выполнения аудиторской процедуры авторами предложено оформлять рабочим документом аудитора «Результаты проверки взаимосвязки форм бухгалтерской отчетности». Внесено предложение по устранению отмеченной ошибки, достоинством которого является то, что затраты группируются в текущем учете в разрезе статей, автоматически классифицируются по экономическим элементам. Вместе с тем исключается повторный счет при определении величины затрат в разрезе каждого экономического элемента и снижается аудиторский риск при проверке тождественности отдельных показателей бухгалтерской отчетности.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: затраты, расходы, калькуляционные статьи, экономические элементы, аудиторская деятельность, статьи бухгалтерской отчетности.

The purpose of research was to identify possible errors in the process of auditing costs and expenses when checking the identity of indicators of financial statements. The object of study were costs and expenses included in financial statements and verified during the audit. The subject of this study was the relationship between costs and expenses for ordinary activities characteristic for individual reporting forms and revealed in the process of audit (or providing other services related to auditing). The authors used a variety of scientific methods of research including scientific abstraction, monitoring, measurement, analogy, induction and deduction, double entry and others. The study allows for the conclusion that it is methodologically incorrect to talk about the reflection of costs on expenditure accounts, since these accounts are not directly related to financial performance. In terms of elements not expenses, but costs should be classified. In the course of this study the authors have identified the cause of one of the typical errors detected during the cost audit, which manifests itself in a discrepancy between the amount of expenses for ordinary activities reflected in the financial results report and cost value of economic elements disclosed in Section 6 «Production Costs» of the Notes to the Balance Sheet and Financial Results. The authors propose to document the results of the auditing procedure in the form of an auditor's working paper entitled «The results of checking the associativity of accounting forms». The authors made a suggestion on how to eliminate the mentioned error with the advantage being that the costs are grouped in current accounting in terms of items and are automatically classified according to economic elements. At the same time double accounting is excluded when determining the amount of expenses in the context of each economic element, and the audit risk is reduced when checking the identity of individual indicators in financial statements.

KEY WORDS: costs, expenses, costing items, economic elements, auditing activity, financial statement items.

Аудит затрат на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг является одним из сложных участков аудиторской проверки. Эффективность и качество проверки, на наш взгляд, базируется на знании теоретических основ учета затрат и зависит от разработки и применения эффективной методики аудита по отмеченному разделу учета.

Понимание экономической сущности затрат, принципов их формирования и взаимосвязи с другими экономическими категориями обеспечит правильное ее применение в учетно-аналитической практике и тем самым будет способствовать рациональному решению задач организации бухгалтерского учета и аудита затрат в современных условиях [2, 4, 5].

В экономической литературе, посвященной проблемам бухгалтерского учета, не существует однозначной трактовки таких экономических категорий, как «затраты», «издержки», «расходы». Многообразие трактовок упомянутых терминов приводит к тому, что одно и то же понятие может нести разную смысловую нагрузку, поэтому необходимо их четко разграничивать и строго придерживаться избранной позиции.

Помимо различий в дефинициях, констатация которых в настоящей статье не является приоритетной задачей, разграничение затрат и расходов проявляется в использовании совершенно разных счетов бухгалтерского учета. Так, согласно точке зрения А.А. Ефремовой, которую мы полностью разделяем, признание затрат означает «перетекание» одних видов активов в другие либо равновеликое увеличение активов и обязательств (в случае потребления работ, услуг), что не уменьшает капитала организации, а поэтому не приводит к признанию расходов. Окончание периода накопления затрат означает необходимость признания актива или расхода. Расходом, по мнению А.А. Ефремовой, признаются затраты, не приведшие к образованию оборотного или внеоборотного актива и отражаемые по дебету счетов 90 «Продажи» или 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 20 «Основное производство», 08 «Вложения во внеоборотные активы» и др. Также расходом признается списание (выбытие) оборотного актива, не связанное с его производственным потреблением, или списание внеоборотного актива по любым причинам [2]. Следовательно, признание расходов в бухгалтерском учете осуществляется на счете 90 или 91, на которых они сопоставляются с доходами, тем самым формируется прибыль организации. Аналогичное понимание расходов содержится в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, согласно которым «Расходы по обычным видам деятельности (расходы) – часть затрат, которые соответствуют произведенной и одновременно проданной (реализованной) в отчетном периоде продукции» [8].

При этом важно подчеркнуть, что говорить об отражении расходов на счетах учета затрат, таких как 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» и т.п., – методически неверно, поскольку эти счета напрямую не связаны с формированием финансового результата. Однако, на наш взгляд, в экономической литературе встречается ошибочное понимание порядка отражения затрат и расходов в системе бухгалтерских счетов. Примером тому может быть утверждение З.В. Удаловой и Д.А. Кириченко о том, что расходы по обычным видам деятельности «... учитываются ... на счетах учета затрат на производство (20, 23, 25 и др.) и расходов на продажу (44)» [9, с. 84].

Что касается понятийного аспекта применительно к затратам, издержкам, расходам, то мы придерживаемся именно тех определений упомянутых терминов, которые даны в разделе I «Общие положения» в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [8].

В отечественной практике бухгалтерского учета затраты традиционно группируются, как минимум, по двум направлениям: по статьям затрат и экономическим элементам. Национальный стандарт Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации» предписывает хозяйствующим субъектам вести учет расходов по обычным видам деятельности в разрезе экономических элементов затрат [7]. Эта группировка едина и обязательна для организаций всех отраслей экономики и раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в разделе 6 «Затраты на производство». Группировка затрат по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов за-

трат в общей их сумме. Группировка затрат в постатейном разрезе необходима для управления ими. В частности, на основании этой группировки организуется, выстраивается аналитический учет затрат, составляется плановая и фактическая калькуляция и т.д.

Однако стоит отметить один спорный момент, заключающийся в том, что именно затраты, а не расходы можно классифицировать в разрезе элементов, используя для этого двойную запись. Иными словами, дебетуемые «затратные» счета (20, 23, 25, 26 и т.д.) будут служить основанием для группировки затрат в разрезе статей, а кредитуемые счета – отражать элементы (например, счет 70 показывает сумму затрат на оплату труда, счета 02 и 04 – сумму начисленной амортизации и т.д.). Расходы возникают в момент продажи продукции, товаров, работ услуг, в то время как возникновение затрат сопряжено с производственным процессом, в ходе которого только создается готовая продукция, выполняются работы и оказываются услуги.

Переходя к рассмотрению вопросов аудита затрат, отметим, что целью данной статьи не ставилось детальное исследование методики аудиторской проверки затрат, всех аудиторских процедур по данному участку и выявление типичных ошибок. Рассмотрим лишь такую аудиторскую процедуру, как проверка взаимоувязки (тождественности) показателей отчетности по соответствующим формам. На первый взгляд может показаться, что при проведении данной процедуры выявление ошибок маловероятно. Однако, как показывает практика, это не совсем так. Отсутствие взаимоувязки отдельных показателей форм внешней бухгалтерской отчетности между собой относительно часто встречается на практике.

В процессе аудита затрат необходимо сверить показатели отчета о финансовых результатах и раздела 6 «Затраты на производство» пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. При этом следует учитывать одно важное тождество, которое представлено на рисунке 1.



Рис. 1. Взаимоувязка показателей форм бухгалтерской отчетности при проверке соответствия затрат и расходов

Отмеченные искажения бухгалтерской отчетности, на наш взгляд, главным образом обусловлены наличием довольно «лояльных» штрафных санкций в сфере нарушения порядка составления бухгалтерской отчетности. Так, согласно ст. 15.11 «Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности» Кодекса об административных правонарушениях [3] влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 2000 до 3000 рублей. В данном контексте под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимаются всего два момента:

- 1) занижение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 процентов вследствие искажения данных бухгалтерского учета;
- 2) искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%.

В связи с вышеизложенным, мы убеждены, специалисты федеральной налоговой службы не имеют значимой мотивации для привлечения должностных лиц хозяйствующего

субъекта по статье 15.11 Кодекса об административных правонарушениях. Куда более существенным представляется накладываемый на организацию штраф в размере 10 000 руб. на основании ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения» Налогового кодекса, в соответствии с которой потенциально имеется более широкий спектр налоговых нарушений. А именно, под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей ст. 120 НК РФ понимается отсутствие первичных документов или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений [6].

В целях формирования достоверной информации о затратах отчетного периода в разрезе их элементов не должны учитываться внутренние обороты между счетами учета затрат на производство (расходов на продажу), а также обороты, связанные с передачей готовой продукции и товаров для нужд собственного производства, обслуживающих производств и др. (внутренний оборот). Важно заметить, что в разделе 6 «Затраты на производство» пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах по статье «Изменение остатков незавершенного производства, готовой продукции и др.» отражается изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году (п. 22 ПБУ 10/99). При этом эта статья является корректировочной по отношению к показателю статьи «Итого по элементам затрат» при определении показателя последней статьи раздела 6 «Итого расходов по обычным видам деятельности».

В результате анализа бухгалтерской отчетности отдельных организаций Воронежской области нами было выявлено, что именно повторный счет, т.е. внутренний оборот по счетам учета затрат является главной причиной расхождения показателей рассматриваемых форм отчетности.

Результаты проведения аудиторской проверки целесообразно отражать в рабочем документе аудитора, примерная форма которого может выглядеть следующим образом (см. табл.).

Рабочий документ аудитора «Результаты проверки взаимосвязки форм бухгалтерской отчетности»

Форма / раздел / статья	Сумма, тыс. руб.	Форма / раздел / статья	Сумма, тыс. руб.	Отклонение	
				сумма, тыс. руб.	причина
Отчет о финансовых результатах / Сумма значений по статьям «Себестоимость продаж», «Коммерческие расходы», «Управленческие расходы»	42 265	Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах / раздел 6 «Затраты на производство» / Статья «Итого по элементам затрат» + (-) статья «Изменение остатков незавершенного производства, готовой продукции»	56 344	14 079	Допущен повторный счет при заполнении пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, достоверное значение 42 265 руб.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» определяет аудиторскую деятельность (аудиторские услуги) как деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг [10]. В соответствии с пунктом 7 статьи 1 названного Федерального закона аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги. С учетом сказанного структуру аудиторской деятельности представим следующим образом (рис. 2).

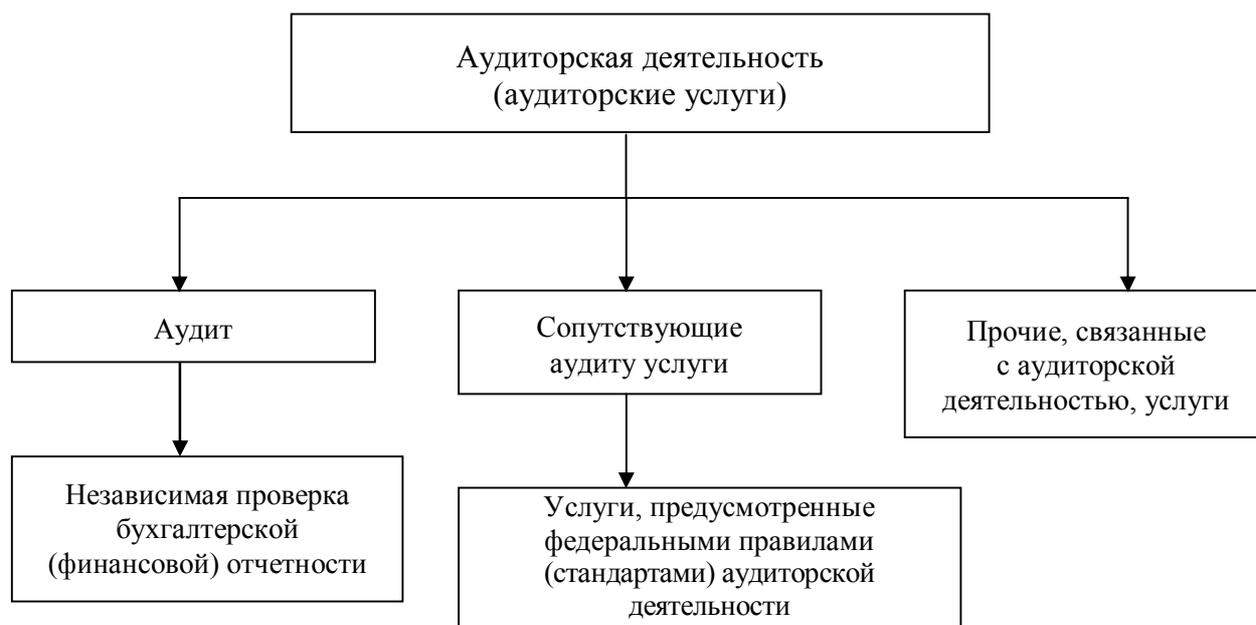


Рис. 2. Структура аудиторской деятельности

В рамках данного исследования из числа перечисленных в законе прочих услуг особое значение имеют следующие: постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование, управленческое консультирование, а также автоматизация бухгалтерского учета.

Как отмечает М.Е. Егоров, «... в структуре доходов аудиторских организаций доходы именно от аудита и сопутствующих аудиту услуг постоянно сокращаются. Причем если раньше эта тенденция была характерна для рынков Москвы и Санкт-Петербурга, то в последние годы она распространилась и на другие регионы России. Пресловутый рост выручки обеспечивают исключительно прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью. На них приходится в среднем 40-50% всех доходов, и эта доля продолжает с каждым годом возрастать» [1].

Как правило, консультации аудиторов представляют собой заранее подготовленный, обоснованный, развернутый ответ на вопрос, подтвержденный нормативно-правовыми документами и ссылками на них. Консультации могут предоставляться как на постоянной абонентской основе, так и по мере необходимости в разовом порядке.

Кроме бухгалтерского и управленческого консультирования, одной из наиболее востребованных организациями услуг, по нашему мнению, продолжает оставаться комплексная автоматизация бухгалтерского учета, при которой формирование сведений о понесенных затратах в разрезе их элементов можно реализовать с наименьшей трудоемкостью для счетных работников.

Считаем, что процесс получения систематической информации о величине понесенных затрат в разрезе экономических элементов можно рационально организовать с применением наиболее распространенного на территории Российской Федерации программного продукта автоматизации бухгалтерского учета – «1С: Бухгалтерия» через установление привязки к каждой статье издержек на любом из счетов по учету затрат (20-29, 44 и др.) соответствующего элемента затрат.

На рисунке 3 на примере статей затрат, выделенных к счету 20 «Основное производство», наглядно представлен легко реализуемый в условиях автоматизации бухгалтерского учета механизм привязки экономических элементов затрат к выделяемым в организации статьям калькуляции. Основой такой взаимосвязи выступает привязка справочника «Элементы затрат» к справочнику «Статьи затрат». Таким образом, в системе производственного учета в ходе потребления материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов изначально происходит формирование учетной информации в разрезе статей издержек на

«затратных» счетах (20-29, 44 и др.), и параллельно (автоматически) происходит перегруппировка затрат по экономическим элементам.

Данное решение представляется нам наиболее оптимальным и наименее трудоемким. Следовательно, вариант, предполагающий применение самостоятельных синтетических счетов (например, резервные 30-е счета в действующем Плате счетов) для учета затрат в разрезе экономических элементов для обеспечения взаимосвязи финансового учета с управленческим, утрачивает свою актуальность, тем самым сокращается количество корреспонденций в системе бухгалтерских счетов.



Рис. 3. Предлагаемый механизм взаимосвязи калькуляционных статей с экономическими элементами затрат в условиях автоматизации бухгалтерского учета

Однако рекомендуемый подход для формирования учетной информации о понесенных организацией затратах в разрезе экономических элементов через механизм взаимосвязки последних со статьями затрат предполагает точную настройку программы «1С: Бухгалтерия» с целью исключения повторного счета при формировании дебетовых оборотов на счетах 08, 20-29, 44. В данном контексте речь идет о том, чтобы при точном определении величины затрат по той или иной статье не учитывались внутренние обороты между счетами учета затрат на производство (расходов на продажу). Как нам представляется, методически возможны два варианта решения данного вопроса. Первый вариант предполагает исключение (вычитание) внутренних оборотов при подсчете общей суммы

затрат в разрезе их элементов. Например, при списании в дебет счета 20 «Основное производство» общепроизводственных и общехозяйственных затрат либо работ (услуг) вспомогательных производств, а также при оказании взаимных услуг между вспомогательными производствами необходимо исключить сумму таких затрат из общей их величины при постатейном распределении. Под постатейным распределением затрат в условиях автоматизации бухгалтерского учета нами понимается, например, отнесение части затрат, учтенной по статье «Оплата труда», открытой к счету 25 «Общепроизводственные расходы» на статью одноименного названия на какой-либо аналитический счет, открытый к счету 20 «Основное производство».

Второй вариант отличается тем, что определенный перечень статей не участвует в формировании сведений о затратах, то есть информация о сумме отраженных затрат на них не включается в расчет. К такого рода статьям можно отнести следующие позиции: «Общепроизводственные затраты», «Общехозяйственные затраты», «Работы, услуги вспомогательных производств». Вместе с тем величина произведенных за период затрат должна быть уменьшена на стоимость возвратных отходов, а также стоимость возвращенных из производства излишне взятых материалов, суммы затрат, подлежащих возмещению виновными лицами, и т. п.

Таким образом, «затраты» и «расходы» являются категориями неоднозначными и сложными как с позиций их трактовки, так и учета в качестве объектов аудиторской проверки. Считаем, что методически неверно говорить об отражении расходов на счетах учета затрат, так как последние напрямую не связаны с формированием финансового результата. На наш взгляд, классифицировать в разрезе экономических элементов прежде всего следует затраты, а не расходы. Возникновение ошибок в учете затрат и расходов возможно вплоть до составления бухгалтерской отчетности. Такая аудиторская процедура, как сверка отчета о финансовых результатах и раздела 6 «Затраты на производство» пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, позволяет выявить отсутствие тождественности показателей в данных формах. Причиной расхождения обычно является повторно учитываемый внутренний оборот по счетам учета затрат, вследствие чего необоснованно увеличивается сумма признаваемых затрат. Комплексная автоматизация бухгалтерского учета продолжает оставаться одной из наиболее востребованных услуг, оказываемых аудиторскими организациями. При соответствующей настройке программы «1С: Бухгалтерия» с учетом предложенных рекомендаций достоверность отчетной информации в части величины понесенных совокупных затрат в разрезе их элементов и их увязки с расходами по обычным видам деятельности не будет вызывать сомнений, ее формирование будет осуществляться автоматически в оперативном порядке, что позволит снизить риск обнаружения существенных ошибок в процессе аудита затрат и расходов организации.

Список литературы

1. Егоров М.Е. Рынок аудиторских услуг: состояние, проблемы и решения / М.Е. Егоров // Аудитор. – 2012. – № 8. – С. 23-31.
2. Ефремова А.А. Различие понятий «расходы» и «затраты» в бухгалтерском учете / А.А. Ефремова // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 16. – С. 54-57.
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях : текст с изм. и доп. на 1 мая 2015 г. – Москва : Эксмо, 2015. – 624 с.
4. Кудинова М.В. Методические аспекты внедрения системы «директ-костинг» в учетную практику сельскохозяйственных организаций в растениеводстве / М.В. Кудинова, М.Б. Чиркова // Управленческий учет. – 2012. – № 2. – С. 10-19.
5. Малицкая В.Б. Методология и практика отечественного и международного экономического анализа и аудита финансовых активов в коммерческих организациях / И.Б. Малицкая. – Воронеж : Научная книга, 2011. – 253 с.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая (по сост. на 20.02.2015). – Москва : Проспект, 2015. – 976 с.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://k-aydit.ru/pbu_10/99_rashody_organizacii (дата обращения: 30.01.2015).
8. Приказ Минсельхоза РФ от 6 июня 2003 г. № 792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=59524> (дата обращения: 30.01.2015).
9. Удалова З.В. Формирование учетно-аналитического обеспечения расходов в сельскохозяйственных организациях / З.В. Удалова, Д.А. Кириченко // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 3. – С. 79-90.
10. Федеральный Закон Российской Федерации от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Принят Государственной Думой 24 декабря 2008 г. Одобрен Советом Федерации 29 декабря 2008 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/popular/auditor/72_1.html (дата обращения: 30.01.2015).