

временные различия между налогооблагаемой и бухгалтерской прибылью. В свою очередь, несовпадение налогового и бухгалтерского разделения доходов ведет к формированию и положительных, и отрицательных постоянных и временных налоговых различий.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 31.07.1998 (ред. от 04.04.2016). – Электрон. дан. – М.: Консультант Плюс, 1997-2016.
2. Горина Г.А. Налогообложение торговых организаций [Электронный ресурс]: учебное пособие / Г.А. Горина. – М.: Юнити-Дана, 2012. – 143 с. – Режим доступа: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=116825>.
3. Илюхина Н.А. Налоговый учет в торговле / Н.А. Илюхина, Н.В. Шестеро // Научные записки ОрелГИЭТ. – 2015. – № 1. – С. 269-273.
4. Малофеева А.В. Методические аспекты налогового учета доходов организации // Экономическая среда. – 2012. – № 2(2). – С. 69-82.
5. Невешкина Е. В. Управление финансово-товарными потоками на предприятиях торговли: практическое пособие. – М.: Дашков и К, 2013. – 192 с.
6. Романова И.Б. Налоговый учет: методология и модели [Электронный ресурс]: учебное пособие / И.Б. Романова, Е.М. Белый. – М.: Берлин: Директ-Медиа, 2014. – 60 с. – Режим доступа: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=298192>.
7. Сапелкина А.А. Налоговый учет и отчетность [Электронный ресурс] / А.А. Сапелкина, Е.Б. Шувалова. – М.: Евразийский открытый институт, 2011. – 256 с. – Режим доступа: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=90620>.

Буслаева Маргарита Олеговна

*студентка 4 курса факультета экономики и управления
ФГБОУ ВО «Орловский государственный университет экономики и торговли»
e-mail: margaritabobkova@mail.ru*

Илюхина Наталия Александровна

*к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
ФГБОУ ВО «Орловский государственный университет экономики и торговли»
e-mail: ilyukhina.orel@mail.ru*

УДК 657.6-051:657.471

Маклакова М.Е.

МЕТОДИКА АУДИТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ПРОДАЖУ ПРОДУКЦИИ

Учет затрат на производственную деятельность в аудите занимает основное место в общей системе бухгалтерского учета и дает возможность обеспечить внутренних пользователей нужной информацией, необходимой для контроля за производственной деятельностью и для принятия управленческих решений по ее результатам. Эффективное использование методики аудита затрат на производство и продажу продукции помогает аудитору выявить безошибочное использование организацией своих производственных материалов как на стадии производства, так и на стадии сбыта.

Ключевые слова: готовая продукция, план, аудитор, программа аудита, типичные ошибки, учет, продажи, предприятие, бухгалтерский баланс, производство, отгрузка.

На промышленном предприятии важным условием его эффективного функционирования является выпуск и продажа готовой продукции и ее дальнейшее доведение до потребителя. В этом цикле возникают значимые для бухгалтерской отчетности показатели такие, как выручка от продажи, себестоимость проданной продукции и прибыль (убыток) от продажи, которые отражают эффективность основной деятельности предприятия. Одной из главных целей аудита выпуска готовой продукции и ее реализации является контроль за правильностью, объемом, своевременностью бухгалтерского учета выпуска и движения готовой продукции, ее оценки и расчета выручки от реализации продукции, а также управленческих, коммерческих расходов и прибыли (убытка) от продажи. В структуру процесса аудита входят следующие функциональные задачи:

- 1) проводится анализ учетной политики организации, где регулируется порядок организации учета выпуска и продажи готовой продукции согласно действующему законодательству;
- 2) проверяется правильность документального оформления операций по выпуску и продаже продукции;
- 3) изучается порядок учета и списания затрат на производство и продажу готовой продукции;
- 4) производится анализ безошибочности расчетов и списания сумм отклонений реальной себестоимости от плановой;

5) производится оценка объема, своевременности и достоверности оприходования готовой продукции на склад, отпуска и продажи ее покупателям и многое другое [1].

Практическое использование данных задач осуществляется такими специальными организационными структурами, аудиторскими компаниями или же аудиторами, которые проверяют правильность производственного процесса. Данный процесс проверки содержит в себе ряд функциональных факторов: прогнозирование, оперативное управление, планирование, контроль и регулирование.

Важнейшими источниками информации при реализации проверки операций являются: базовые документы, показывающие методику ведения учета; первичные документы; регистры аналитического и синтетического учета; формы бухгалтерской отчетности. В ходе проверки должны быть подтверждены основные предпосылки подготовки финансовой отчетности.

Продажа, как и реализация продукции (работ, услуг), для предприятия является одним из основных элементов, которые помогают осуществлять финансово-хозяйственную деятельность и при этом достигать главную цель – получение прибыли в интересах заинтересованных лиц. Таким образом, продажа – это передача товаров, работ, услуг физическим и юридическим лицам в обмен на денежную оплату товара. В результате продажи продукции предприятие-изготовитель получает оборотные средства, необходимые для возобновления нового цикла производственного процесса [2].

Во время проверки аудитору необходимо уделять особое внимание снижению себестоимости продукции. Аудитор должен на стадии планирования проверки выполнять специальные процедуры, чтобы выявить взаимосвязь между основными факторами производства и определения количественного значения отдельных факторов в формировании себестоимости продукции.

В процессе разработки программ и процедур аудита оценивается система внутреннего контроля финансово-экономического субъекта с точки зрения надежности, качества и степени доверия с использованием процедуры тестирования. После результатов тестирования цикла выпуска и продажи готовой продукции предприятия устанавливаются необходимые критерии формирования плана и программы проверки. В ходе аудиторской проверки аудитор применяет разнообразные методы получения аудиторских доказательств.

Такой вид процедуры, как аналитический стоит проводить аудитору до начала проверки учета затрат и расчета себестоимости продукции по каждому виду товара в отдельности, что позволит аудитору сделать определенные выводы и нести необходимые предложения по использованию выявленных резервов роста объемов производства и снижению его себестоимости. В деятельности аудитора использование аналитического метода может быть разным. Например, в ходе проверки расхода материальных ценностей в производстве аудиторам нужно произвести анализ основных производственных процессов, чтобы выявить неиспользованные ресурсы, повысить эффективность производства и снижения уровня себестоимости продукции. Аудиторы в дальнейшем должны осуществлять проверку по следующим направлениям, которые сконцентрированы на материальных ресурсах: контроль за организацией складского материала; проверка материалов, которые поступили на склад; контроль материалов, ушедших в производство; контроль за проведением инвентаризации. В ходе проверки аудитор также должен обратить внимание на состояние складских помещений и их оборудование; на состояние продукции на складе; выяснить, имеются ли материально ответственные лица и заключены ли с ними договоры на материальную ответственность; а также производится ли сохранность продукции при смене, уходе в отпуск или болезни материально ответственных лиц. Далее аудитор должен произвести проверку поступившего материала. Данный этап включает в себя следующие стадии: установку круга должностных лиц, которые обязаны получать материалы; выяснить, производится ли проверка поступивших материалов по ассортименту, качеству и совпадает ли это все с сопроводительными документами; понять, производится ли контроль за своевременным предъявлением претензий к поставщикам о браке материалов, поступивших при приеме. Аудитор может произвести не только проверку поступившего материала, но и осуществить контроль проведения инвентаризации, которая включает в себя: осуществление проверки полностью охваченных инвентаризацией материалов; возникновение случаев недостач; возникновение случаев, когда материалы не списываются под видом естественной убыли до проведения инвентаризации; выяснение информации о привлечении виновных к ответственности в случае порчи продукции и возмещении ими материальных затрат [3].

Конечным продуктом производственного процесса на предприятии является готовая продукция. Готовая продукция представляет собой законченный материал, который полностью обработан, соответствует стандартам качества и может быть транспортирован на склад предприятия.

Предприятие имеет право использовать, согласно учетной политике, один из шести главных способов оценки готовой продукции:

1. По фактической (реальной) производственной себестоимости.
2. По недостаточной (неполной) производственной себестоимости продукции. В данном случае себестоимость продукции создается по реальным затратам без расходов, связанных с хозяйственной деятельностью предприятия.
3. По оптовым ценам реализации. Оптовые цены применяются в качестве учетных цен. Отклонения фактической себестоимости продукции определяется на отдельном аналитическом счете. Если же имеются серьезные колебания уровня оптовых цен, то данный способ является недееспособным.
4. По плановой производственной себестоимости, которая применяется в качестве твердой учетной цены. Данный способ предназначен для отдельного учета отклонений фактической производственной себесто-

имости продукции от плановой или нормативной. Главное составляющее данного способа оценки готовой продукции заключается в обеспечении единства оценки в планировании учета. Если плановая или нормативная себестоимость продукции постоянно меняется, то оценка остатков готовой продукции усложняется. Наиболее распространенным вариантом этого способа оценки готовой продукции является оценка по сокращенной плановой производственной себестоимости.

5. По свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость. Этот способ применяется при выполнении единичных заказов и работ.

6. По свободным рыночным ценам используется для учета товаров, реализуемых через розничную сеть.

Начальная стадия проверки цикла выпуска и продажи готовой продукции необходима аудитору для дальнейшего ознакомления с учетной политикой предприятия. Для того чтобы проверить цикл выпуска и продажи готовой продукции, нужно произвести анализ последующих элементов учетной политики: методы определения даты реализации продукции для целей налогообложения (счет 90); методы списания общепроизводственных расходов (счет 25) и общехозяйственных расходов (счет 26); методы учета затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости продукции (счет 20); способы учета выпуска готовой продукции с использованием и без использования (счет 40); методы оценки готовой продукции (счет 43) и товаров отгруженных (счет 45) для целей аналитического учета; метод распределения по видам выпускаемой продукции расходов на продажу (счет 44). Элементы учетной политики могут проверяться и объединяться в рабочем документе аудитора.

Для того чтобы проверить объем производства продукции и ее дальнейшее оприходование, применяются данные из первичных документов и рабочих отчетов, регистров аналитического и синтетического учета. В дальнейшем показатели фактического выхода и передачи на склад готовой продукции, которые учитываются по дебету счета 43 «Готовая продукция», соотносят с оборотами по кредиту счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства». Если же возникают тревожные подозрения в полном оприходовании выпускаемой продукции, то аудиторам необходимо, исходя из данных о фактическом расходе всех материалов на единицу продукции, создать альтернативный баланс выхода готовой продукции. Также аудитор может обнаружить случаи, когда на проверяемом предприятии транспортируется неучтенная продукция, тогда аудитору необходимо выявить материальный ущерб в размере реализованной неучтенной продукции.

Реальное движение готовой продукции можно проанализировать, исходя из данных производственных отчетов, отчетов о движении материальных ценностей на складах, накладных на отпуск или передачу готовой продукции. Аудитору необходимо удостовериться в наличии договора на поставку продукции и на безошибочность их оформления, в наличии документов на отгрузку продукции, в безошибочности установленных цен, в полноте регистрации выписанных счетов-фактур, следуют ли покупатели сроку оплаты за поставленную продукцию, исходя из проверки правильности учета отгруженной продукции. Продукция может контролироваться выборочно, так как операции по разработке и реализации продукции носят систематический характер и являются типичными. Таким образом, в выборку необходимо включать операции из разных отчетных периодов, по различным покупателям и разнообразной продукции (работам, услугам) [4].

В ходе проверки может выявиться также наличие договоров поставки, предусматривающих особый порядок перехода права собственности на предлагаемую продукцию от продавца к покупателю не в момент отгрузки, а в момент оплаты. Счет 45 «Товары отгруженные» является счетом для продукции, которая должна учитываться в договорах с момента отгрузки до момента оплаты товара.

Чтобы определить отгрузку фактической себестоимости готовой продукции, необходимо сложить отгрузку по учетным ценам и отклонение. Само же отклонение определяется из уровня среднего процента отклонений, который рассчитывается как отношение суммы отклонения реальной себестоимости от учетной цены к сумме остатка готовой продукции на начало периода и ее выпуска за период по учетной цене. Счет 43 «Готовая продукция» (счет 40 «Выпуск продукции») и счет 90-2 «Себестоимость продаж» показывают перерасход, который обозначается обычной записью, а экономия – сторнировочной записью.

В бухгалтерском учете выручку от продаж реализуют по методу начисления или по отгрузке, поэтому аудиторам необходимо контролировать объем отраженных операций по отгрузке продукции по кредиту счета 90-1 «Выручка» независимо от ее оплаты.

Аудиторам также необходимо убедиться (счет 50 «Касса», счет 51 «Расчетные счета», счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», счет 90 «Продажи») в том, что в учете выручки от реализации продукции «по отгрузке» отражено все правильно в соответствии с требованиями нормативных документов, а определение выручки для целей налогообложения – в соответствии с принятой учетной политикой.

Практически таким же образом контролируются расходы на продажу, относящиеся к сбыту продукции. К расходам относится счет 44 «Расходы на продажу». Расходы распределяются пропорционально стоимости реализованной продукции по реальной себестоимости или учетным ценам. Расходы на тару и транспортировку распределяются прямым путем.

Во многих случаях может возникнуть неучтенная продукция. Она возможна в том случае, если продукция не регистрируется приемными документами предприятия и не отображается в бухгалтерском учете. Должностные и ответственные лица предприятий и торговых организаций могут конфисковать часть выручки, которая составляет разницу между продажной и заниженной в учете стоимости продукции из-за ее малой оценки. Из-за того, что неучтенная продукция не отображается в бухгалтерской документации, ее наличие возможно

определить в таких документах, которые отражают технологические процессы производства этой продукции, а также подтверждают вывоз продукции с предприятия [5].

В некоторых случаях аудитором может быть выявлена неучтенная продукция таким способом, как сопоставление документов, которые отражают полученную продукцию. Такими документами могут быть: документальные данные складов и цехов - производителей продукции; данные инвентаризации готовой продукции в цехах и на складах предприятий - с учетными данными на день проведения таких инвентаризаций и т.п. Аудитор должен изучить все документы в ходе аудиторской проверки и вследствие этого сделать вывод о наличии или об отсутствии случаев выпуска и реализации неучтенной продукции.

Если же материальный ущерб все-таки возможен, то аудитору необходимо знать, что производство продукции из неучтенных продуктов и материалов не доказывает тот факт, что существует наличие материального ущерба. Такая продукция может попасть на склад предприятия. Но если неучтенной продукции не будет в наличии или ее вывезут с предприятия без отображения в учете, то имеет место материальный ущерб [6].

Аудитор может использовать разнообразные методы проверки документации для констатирования факта выпуска неучтенной продукции, например, сравнение данных инвентаризаций складов готовой продукции организации и данных учета в местах хранения; сопоставление документов, подтверждающих вывоз с организации готовой продукции с документами бухгалтерского и оперативного учета продукции на складах. Впоследствии могут оказаться случаи вывоза не оприходованной по складу продукции, которая в расход не была списана и в недостатке не оказалась.

Может возникнуть такая ситуация, когда подтверждается транспортировка неучтенной продукции с организации, которая выпускает данный продукт в массовом порядке и имеет для этого большое количество материалов. При этом аудитору необходимо выявить материальный ущерб в размере стоимости вывезенной неучтенной продукции. После того как был определен материальный ущерб, необходимо оформить результат проверки в форме документов аудита предприятия аналитического и синтетического учета выпуска и реализации готовой продукции [7].

Можно выделить следующие типичные ошибки, которые могут возникнуть в ходе проверки выпуска готовой продукции и ее реализации:

- 1) включается в состав готовой продукции часть незавершенного производства;
- 2) применяются и используются разнообразные методы оценки продукции в квартальных отчетах;
- 3) производится ведение бухгалтерского учета реализации продукции «по оплате»;
- 4) отражаются в качестве выручки только реальные поступившие суммы;
- 5) несвоевременное отражение в учете вывезенной и реализованной продукции;
- 6) производится некорректный расчет и отображение в учете отклонений реальной производственной себестоимости готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам;
- 7) проводится некорректное отражение в учете выпущенной продукции;
- 8) отсутствие инвентаризаций готовой продукции или проведение ее и оформление ее результатов с нарушениями;
- 9) некорректная форма корреспонденции счетов;
- 10) возможно наличие сальдо на счете 90 «Продажи» на конец отчетного месяца;
- 11) проводится отражение в бухгалтерском учете товарообменных операций, минуя счет 90 «Продажи»;
- 12) имеется несоответствие данных аналитического и синтетического учета готовой продукции.

После произведенной аудитором проверки все данные, включая и различные отклонения, которые записываются в определенных рабочих документах и затем выводятся их количественное влияние на показатели отчетности. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации» помогает оценить операции, с помощью которых был произведен учет затрат на производство продукции, а положения НК – для целей налогообложения [8].

Изменения, которые привели к формированию на рынке предпринимательской среды, подталкивают организации использовать новые источники и методы затрат на производство и продажу своей продукции. Самое главное, чтобы задействованными были как предприятия, так и аудиторы, которые должны иметь высокий потенциал согласования и взаимодействия. Тогда будет конструктивный результат – это увеличение объема предоставляемых услуг на современном и качественном уровне. В таких условиях особую актуальность для аудиторов приобретает вопрос формирования новых методов затрат на производство, которые будут иметь свои особенности, обусловленные законодательством, инструкцией, утвержденными нормативно-правовыми документами по учету предприятий. К таким особенностям можно отнести формирование финансовых результатов, а именно, контроль исполнения сметы расходов и доходов; организация управления оборотным капиталом [9]. Правильная организация бухгалтерского учета готовой продукции снижает предпринимательские риски, способствует повышению качества информации для пользователей отчетности.

Список литературы:

1. Богатая И.Н. Аудит: учеб. пособие. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 506 с.
2. Мельник М.В. Аудит: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 282 с.
3. Парушина Н.В. Аудит: Основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Фи-

нансы и кредит», «Налоги и налогообложение» / Н.В. Парушина, Е.А. Кыштымова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Высшее образование, 2012. – 558 с.

4. Парушина Н.В., Сучкова Н.А., Деминова С.В. Мониторинг системы показателей эффективности как инструмент принятия управленческих решений [Электронный ресурс] // Вопросы экономики и права. – 2012. – № 46. – С. 90-94 с. – Режим доступа: http://law-journal.ru/files/pdf/201204/201204_90.pdf.

5. Парушина Н.В., Булкина О.А. Анализ выпуска готовой продукции предприятий пищевой промышленности: влияние факторов и резервы роста. – Научные записки ОрелГИЭТ. – 2010. – № 2. – С. 153-157.

6. Суворова С.П. Международные стандарты аудита: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Высшее образование, 2012. – 303 с.

7. Попова А.В. Аудиторская проверка себестоимости готовой продукции: учеб. пособие. – М.: Аудиторские ведомости, 2013. – 145 с.

8. Рогуленко Т.М. Аудит: учеб. пособие. – М.: «ЮНИТИ-ДАНА», 2011. – 383 с.

9. Терехов А.А. Контроль и аудит: основные методические приемы и технология: учебник. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 208 с.

Маклакова Маргарита Евгеньевна

студентка 4 курса факультета экономики и управления

ФГБОУ ВО «Орловский государственный университет экономики и торговли»

e-mail: angelino4ka11@rambler.ru

Научный руководитель:

Парушина Наталья Валерьевна

д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита

ФГБОУ ВО «Орловский государственный университет экономики и торговли»

e-mail: parushinan@mail.ru

УДК [658.14:005.52]:338.436.33

Царева М.И.

ОСОБЕННОСТИ АНАЛИЗА ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА

В статье рассматриваются особенности анализа финансового состояния предприятий агропромышленного комплекса. Актуальность обусловлена тем, что АПК – социально значимый сектор российской экономики и важнейший структурный элемент народного хозяйства. В связи с этим определены особенности агропромышленного комплекса, показатели деятельности и потенциальные возможности. Особое внимание уделено развитию птицеводства как наиболее перспективному направлению АПК, а также анализу финансового состояния в отрасли.

Ключевые слова: финансовое состояние, анализ, платежеспособность, финансовая устойчивость, агропромышленный комплекс, животноводство, сельское хозяйство.

Агропромышленный комплекс (АПК) – один из самых крупных межотраслевых комплексов. В его состав включены разноплановые области экономики, в том числе сельское хозяйство и отдельные отрасли промышленности, связанные с сельскохозяйственным производством. Структура агропромышленного комплекса состоит из двух сфер: отрасли, производящие средства производства для сельского хозяйства, и отрасли, производящие конечный продукт агропромышленного комплекса. В состав АПК также входит отраслевая наука, органы управления, подготовка кадров, соответствующие социальные органы и другие организации [12]. АПК – социально значимый сектор российской экономики и важнейший структурный элемент народного хозяйства. Согласно статистическим данным, доля сельского хозяйства и перерабатывающей промышленности составляет шестую часть ВВП. Кроме того, именно стабильное развитие и упорядоченная деятельность АПК обеспечивают решение проблемы с сельскохозяйственной продукцией и сырьем для промышленности [7].

Агропромышленный комплекс РФ также исключительно важен с точки зрения обеспечения продовольственной безопасности государства. До последнего времени во многих ключевых сегментах обеспечения населения продуктами питания сохранялась (а в ряде отраслей остается актуальной) высокая зависимость от импорта. Государство, полагаясь на экспертов, должно прилагать все усилия к тому, чтобы обеспечивать население продуктами преимущественно отечественного производства. По крайней мере, в тех сегментах, в которых можно добиваться приемлемых результатов в силу климатических условий: понятно, что, например, многие виды фруктов в России попросту не могут расти из-за долгой зимы [8]. Для того чтобы выявить потенциальные возможности АПК, следует более подробно рассмотреть, как развивается агропромышленный комплекс России на