

## **Аналитические процедуры при аудите затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в коммерческих организациях**

*А.А. Коваленко, аспирантка, Ростовский ГЭУ (РИНХ)*

Существенную роль в оптимизации трудоёмкости проведения аудиторской проверки при аудите затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) играют аналитические процедуры, служащие для получения аудиторских доказательств. Проведение аналитических процедур даёт аудитору значительный объём необходимой ему информации, при этом

требуя намного меньше затрат, чем проведение детального тестирования. В процессе проверки возникает необходимость в глубоком комплексном анализе финансового состояния хозяйствующего субъекта. Результаты этого анализа позволяют аудитору сделать объективные выводы для целей аудиторской проверки как о достоверности отражения затрат на производство продукции (работ, услуг) и калькулирования себестоимости, так и о возможных путях их снижения.

Аналитические процедуры – один из самых сложных инструментов, используемых аудитором. Аналитические процедуры представляют собой вид аудиторских процедур и состоят в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности предприятия. Их применение основано на существовании явной причинно-следственной связи между анализируемыми показателями.

При оценке надёжности аналитических процедур необходимо учитывать существенность статей отчётности и точность, с которой ожидаемые результаты могут быть предсказаны.

При проведении аудита затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции аудитор должен руководствоваться требованиями федерального правила (стандарта) № 20 «Аналитические процедуры».

Согласно ФПСАД № 20 «Аналитические процедуры» при применении аналитических процедур в ходе аудита, аудитор осуществляет анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о деятельности аудируемого лица, а также изучает связь этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией или причины возможных отклонений от неё [1].

В данном стандарте приведены общие подходы к проведению аналитических процедур. Они должны быть конкретизированы применительно к затратам на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Аудитор должен убедиться, что информация, на базе которой проводится анализ, является достоверной. Для подтверждения достоверности операций с затратами на производство и калькулирования себестоимости также может быть применён комплекс аналитических процедур.

Один из блоков комплексного экономического анализа представляет анализ затрат на производство продукции. Его методы и методики могут использоваться в ходе аудита затрат на производство и калькулирования себестоимости.

Профессор Э.А. Маркарьян полагает, что показатель себестоимости – это выраженные в денежной форме затраты предприятия на производство и реализацию продукции (работ, услуг) [2]. В уровне себестоимости отражаются экономические, научно-технические, социальные и природоохранные факторы развития предприятия.

Основные задачи анализа себестоимости продукции предприятия сводятся к следующему:

- оценка динамики важнейших показателей себестоимости и выполнение плана по ним;
- определение факторов, влияющих на динамику показателей и выполнение плана,

величины и причин отклонений фактических затрат от плановых;

- оценка динамики и выполнения плана по себестоимости в разрезе элементов и статей затрат, себестоимости важнейших изделий;

- выявление упущенных возможностей снижения себестоимости продукции.

Оптимизация трудоёмкости проведения аудиторской проверки очень важна, в этой связи большую роль играют аналитические процедуры, являющиеся одним из способов получения аудиторских доказательств. Проведение аналитических процедур даёт аудитору значительный объём необходимой ему информации и при этом требует намного меньше затрат, нежели проведение детального тестирования.

Кроме того, являясь одной из важнейших заключительных аналитических процедур, анализ финансового состояния проверяемого предприятия имеет огромное значение для аудитора, поскольку позволяет на его основе делать важные выводы для целей аудиторской проверки.

Среди аудиторских процедур выделяются процедуры по существу. Они относятся непосредственно к проверке ведения бухгалтерского учёта и достоверности бухгалтерской отчётности, в отличие, например, от контрольных аудиторских процедур, заключающихся в проверке работоспособности и надёжности конкретных средств внутреннего контроля аудируемого экономического субъекта [3].

Некоторые аудиторы и пользователи аудита заблуждаются и считают, что термин «аналитические процедуры» обозначает якобы анализ финансово-хозяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта. Аналитические процедуры используются при оценке достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности экономического субъекта, а анализ его финансово-хозяйственной деятельности начинается уже после того, как достоверность установлена, поскольку анализировать финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта при недостоверности его бухгалтерской (финансовой) отчётности бессмысленно.

Иными словами, анализ финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта начинается там, где заканчивается аудит бухгалтерской (финансовой) отчётности. Данный вид анализа широко применяется в управленческом аудите и служит основой для выработки рекомендаций по повышению эффективности деятельности организации, снижению себестоимости продукции и т.д. Вместе с тем и аналитические процедуры аудита бухгалтерской (финансовой) отчётности, и финансовый анализ хозяйственной деятельности базируются на методах экономического анализа, поэтому содержат много общих приёмов, поэтому финансовый

анализ (анализ финансового состояния) можно условно отнести к заключительным аналитическим процедурам.

Сложность аналитических процедур окупается их эффективностью. В результате исследования существенных искажений бухгалтерской отчетности, обнаруженных в ходе большого количества аудиторских проверок, аналитические процедуры помогли выявить 27,1% всех искажений, а если использовать расширенное толкование термина аналитические процедуры, эта цифра возрастет до 45,6%.

Аналитические процедуры проводятся аудитором на протяжении всего процесса аудита, что позволяет повысить его качество и сократить трудозатраты. В период исследований они могут выполняться в сочетании с другими аудиторскими процедурами. Выполнение аналитических процедур состоит из определения цели процедуры, выбора метода процедуры, непосредственно проведения процедуры и анализа результатов.

На стадии планирования аудита аналитические процедуры позволяют аудитору определить особенности деятельности организации, выявить необычные или неверно отраженные в отчетности факты, определить области повышенного риска, требующие дополнительного внимания.

Выбор метода зависит от цели их проведения и определяется только аудитором.

К основным методам аналитических процедур можно отнести:

- числовые и процентные сравнения;
- коэффициентный анализ;
- анализ, основанный на статистических методах;
- корреляционный анализ;
- другие.

Использование аналитических процедур в процессе аудита позволяет аудитору произвести оценку финансовых показателей путём изучения вероятных зависимостей между ними. Это в свою очередь даёт возможность оценить эффективность методов планирования, используемых организацией, выявить сложившиеся тенденции, области потенциального риска, вероятность банкротства и т.д.

Основной целью применения аналитических процедур является выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора.

Аналитические процедуры могут выполняться на протяжении всего процесса аудита: планирование, непосредственное проведение аудиторской проверки, завершение аудита [4].

Для проведения аналитических процедур выбирается один из трёх периодов аудита. Некоторые аналитические процедуры следует вы-

полнить на стадии планирования, чтобы помочь аудитору в определении характера, масштабов и сроков предстоящей работы. Проведение аналитических процедур при планировании помогает аудитору идентифицировать важные моменты, которые позднее, при аудите, потребуют особого внимания.

На этапе планирования аудита выполнение аналитических процедур способствует пониманию деятельности проверяемого экономического субъекта, выявлению областей потенциальных рисков и более точному определению степени аудиторского риска. При формировании общего плана и программы аудита применение аналитических процедур способствует сокращению количества и объёма других аудиторских процедур.

При непосредственном проведении аудита предметом обычного применения аналитических процедур являются, например, некоторые мелкие затраты с низкой вероятностью искажений. На завершающем этапе аудита сравнению с данными предыдущих периодов нередко подвергаются обобщающие показатели бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта — прибыль, объём реализации, фонд заработной платы и т.д.

Методика применения аналитических процедур в аудите затрат на производство продукции предполагает использование двух подходов:

- анализа взаимосвязи остатков и оборотов по калькуляционным счетам;
- функционально-стоимостного анализа себестоимости продукции.

Объектом обычного применения аналитических процедур являются, например, некоторые мелкие затраты с низкой вероятностью искажений: на канцелярское оборудование, телефонные разговоры и т. д. Эти расходы сравнивают с подобными затратами прежних лет, особенно в тех случаях, когда ранние аудиторские проверки проводились теми же аудиторами. На завершающем этапе аудита сравнению с данными предыдущих периодов нередко подвергаются обобщающие показатели бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта: прибыль, объём реализации, фонд заработной платы и т. д.

Применение аналитических процедур при аудите учёта затрат на производство продукции осуществляется в глубь того или иного элемента затрат. Это позволяет проследивать взаимосвязь оборотов по счетам затрат путём их сопоставления. Используя данные только бухгалтерской отчетности, нельзя сделать полноценные выводы о том, имеются или не имеются отклонения в себестоимости продукции. Это объясняется тем, что в бухгалтерском учёте часть счетов производственных затрат закрывается и не от-

ражается отдельной строкой в бухгалтерском балансе (счета 25, 26 и др.). Выявляя с помощью аналитических процедур отклонения в составе затрат на производство продукции, необходимо учитывать, что их присутствие в бухгалтерском учёте может быть обусловлено объективными причинами: резким скачком инфляции (рост цен на составляющие себестоимость продукции), изменением технологии производства, выявлением неучтённых излишков готовой продукции, изменением в учётной политике.

Таким образом, можно сделать вывод, что применение аналитических процедур и методов экономического анализа при проведении аудиторских проверок повышает эффективность и качество аудита, позволяет частично освободить аудиторов от трудной технической работы по

проверке документов, собрать более полную информацию о деятельности хозяйствующего субъекта, а также выявить степень влияния различных факторов на отклонения хода производственного процесса от заданных параметров. Это позволит не только объективно оценить работу проверяемого объекта, но и наметить более конкретные меры для устранения недостатков.

#### **Литература**

1. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 20. «Аналитические процедуры». Утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696.
2. Маркарян Э.А., Герасименко Г.П., Маркарян С.Э. Экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник. Ростов-на-Дону: Феникс, 2005. 560 с.
3. Мерзликина, Е.М., Никольская Ю.П. Аудит. М.: ИНФРА-М, 2007. 368 с.
4. Парушина Н.В., Суворова С.П. Аудит: учебник. 2-е изд.; перераб. и доп. М.: ИД «Форум», 2009. 288 с.