

УДК 338.43

М.А. Меньшикова

Меньшикова Маргарита Аркадьевна родилась в 1951 г., окончила в 1973 г. Московский лесотехнический институт, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Московского государственного университета леса. Имеет 63 печатные работы в области экономики, организации производства, бухгалтерского учета и аудита на предприятиях лесного сектора.



ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ЛЕСОПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Изложены современные проблемы предприятий лесной отрасли по организации управленческого аудита. Разработаны предложения по аудиту сегментарной отчетности, операций с основными средствами, материальными расходами и оплатой труда.

Ключевые слова: аудит, соответствия, достоверность, документальность, объективность.

Бухгалтерский учет перестал быть только средством обработки и группировки экономической информации, он превратился в участника и исполнителя управленческой политики предприятия. Этому способствует внутренний аудит, который позволяет оперативно получать необходимые аналитические данные. Управленческий аудит, осуществляемый службами внутреннего аудита, выявляет эффективность хозяйственных операций, рассматривает способы снижения затрат и повышения доходности лесопромышленного производства.

В соответствии с учредительными документами предприятия контрольные функции могут выполняться отделом или службой внутреннего аудита, контроля, инвентаризационным бюро и т. д.

Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются руководством или собственниками предприятия и зависят от содержания и специфики деятельности предприятия; объемов финансово-экономической информации; сложившейся системы управления; состояния внутреннего контроля.

Служба внутреннего аудита лесопромышленного предприятия должна иметь положение о соответствующем структурном подразделении, где необходимо привести полное наименование отдела (сектора, бюро), его структуру, задачи и функции; права, ответственность, взаимоотношения с другими подразделениями. Необходимо иметь должностные инструкции на каждого работника (специалист, аудитор) службы (отдела) внутреннего аудита.

Для большинства экономических субъектов, в том числе и в лесном секторе, главным фактором, влияющим на размер финансового результата, является себестоимость производства. Именно этому разделу уделяется повышенное внимание при проведении внутреннего аудита предприятия.

В работе внутренних аудиторов рекомендуется использовать следующие формы: перечни типовых вопросов, специально разработанные тестовые процедуры; специальные бланки и проверочные листы; блок-схемы и графики; протоколы или акты. Получение специалистами аудиторских доказательств обеспечивается благодаря аудиторским процедурам: арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей; проведение сверок расчетов; проверка правильности осуществления документооборота и наличия разрешительных записей руководящего персонала; проведение в соответствии с установленным порядком инвентаризаций кассовой наличности, ценных бумаг, товарно-материальных ценностей; ограничение доступа несанкционированных лиц к активам предприятия, к системе ведения документации и записей по счетам бухгалтерского учета.

Методика организации внутреннего аудита для лесопромышленных предприятий может быть представлена следующим образом.

1. Разработка программы внутреннего аудита.
2. Ознакомление с изменениями, вносимыми в отчетный период в учредительные документы организации.
3. Проверка систем бухгалтерского, налогового учета и внутреннего контроля, разработка рекомендаций по их совершенствованию.
4. Проверка тождественности данных аналитического и синтетического учета показателей бухгалтерской отчетности.
5. Проверка первичных документов, учетных регистров по финансово-хозяйственной деятельности предприятия.
6. Проверка наличия, состояния и сохранности имущества, закрепленного за материально-ответственными лицами.
7. Проверка деятельности различных звеньев управления (структурных подразделений).
8. Проверка правильности расчетов и своевременности уплаты налогов.
9. Подготовка предприятия к внешнему аудиту и налоговому контролю.
10. Документирование и оформление результатов внутреннего аудита.

Специалист службы внутреннего аудита (далее – аудитор) до начала документальной проверки осуществляет совместно с работниками подразделения выборочные инвентаризации товарно-материальных ценностей, закрепленных за данным подразделением, а также готовой продукции.

Исходной базой для осуществления внутреннего аудита является внутренняя отчетность. Аудитор должен познакомиться с системой организации управленческого учета, имеющейся сегментарной отчетностью. Последняя формируется по отдельным сегментам бизнеса предприятия, центрам ответственности.

Различают четыре типа центров ответственности: затрат, доходов, прибыли, инвестиций. Аудитор может высказать свое мнение по поводу выделенных центров ответственности на данном предприятии. Аудитор обязан

обратить внимание на качество составления сегментарной отчетности. Она должна быть конкретной, адресной, оперативной; не следует слишком часто менять форматы сегментарных отчетов, перегружать отчетность расчетами и т. д.

Следует проконтролировать периодичность внутренней отчетности. Такая отчетность позволяет контролировать деятельность центров ответственности, объективно оценивать качество работы возглавляющих их менеджеров. Четко отлаженный контроль поможет и руководителю центра ответственности принимать обоснованные промежуточные решения.

Аудитор обращает внимание на формы отчетности разных подразделений, зависящие от того, к какому виду центров ответственности эти подразделения относятся. На основе такой отчетности осуществляется управление «по исключениям и отклонениям».

На лесопромышленных предприятиях в состав отчетности центров затрат рекомендуется включать следующие показатели:

по бригадам: основные и вспомогательные материалы; прямые трудовые затраты; затраты энергии на технологические цели; амортизация по основным средствам, закрепленным за данным структурным подразделением, и пр.;

по цехам: расходы по бригадам; общецеховые расходы (зарботная плата мастера, амортизация оборудования цеха, расходы на освещение, уборку помещений цеха);

по предприятию: расходы по цехам; общехозяйственные расходы (амортизация здания заводоуправления, зарботная плата администрации, расходы на отопление и освещение).

Аудитор должен оценить правильность реализации одного из принципов системы управленческого учета и контроля: разделение затрат на контролируемые и неконтролируемые и включение во внутреннюю отчетность лишь контролируемых затрат.

В основе составления отчетов по центрам прибыли также может лежать принцип контролируемости. В состав такого отчета могут войти следующие показатели: выручка от реализации; переменные затраты; маржинальный доход (валовая прибыль центра прибыли). На практике возможен и более углубленный подход к составлению отчетов по центрам прибыли. В состав отчетности включаются операционные доходы и расходы предприятия, они подлежат распределению между центрами прибыли. Аудитор должен обратить внимание на финансовые критерии оценки деятельности центров ответственности. Наиболее часто используют четыре показателя финансового характера: доход, прибыль на инвестиции, остаточный доход, экономическую добавленную стоимость.

На большей части предприятий лесного сектора нет внутрипроизводственного учета, не составляется сегментарная отчетность, не организовано на должном уровне информационное обеспечение процесса управления.

На лесопромышленных предприятиях подвержены искажениям, ошибкам, налоговым нарушениям:

- хозяйственные процессы формирования затрат на производство;
- формирование расходов в налоговом учете;
- расчеты с дебиторами и кредиторами, филиалами и дочерними организациями, с бюджетом и внебюджетными фондами;
- процессы формирования финансовых результатов деятельности предприятия.

Специалисты внутреннего аудита устанавливают области хозяйственной деятельности предприятия с наибольшим финансовым риском.

Аудит тождественности данных аналитического и синтетического учета основных экономических показателей бухгалтерской отчетности лесопромышленных предприятий осуществляется на основе следующей информации:

№ п/п	Объект	Номер по плану счетов
1	Выручка от реализации товаров, продукции, работ и услуг (за минусом налога с продаж, НДС, акцизов и аналогичных платежей) ф. 2 «Отчет о прибылях и убытках», стр. 010	Оборот по кредиту счета 90.1 за минусом оборотов по дебету счетов 90.3 «Налог на добавленную стоимость», 90.4. «Акцизы»
2	Себестоимость проданных товаров, продукции, работ и услуг ф. 2, стр. 020	Оборот по дебету счета 90.2 в корреспонденции с кредитом счетов 20, 21, 23, 26, 40, 41, 43, 45
3	Валовая прибыль ф.2, стр. 029	Стр. 010 – стр. 020

В соответствии с Методическими рекомендациями о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации, утвержденными приказом МФ РФ от 28.06.2000 г. № 60н, бухгалтерская отчетность как единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности составляется на основе данных бухгалтерского учета.

Показатели себестоимости продукции, работ и услуг, приведенные в форме 2 «Отчет о прибылях и убытках» по строке 020, должны быть результатом оборотов по бухгалтерскому счету 90.2 «Себестоимость» в корреспонденции с кредитом счетов 20, 21, 23, 26, 40, 41, 43.

Если предприятие в соответствии с принятой учетной политикой производит списание общехозяйственных расходов в дебет счетов 20, 21, 23, то затраты по данной статье нужно отразить за минусом общехозяйственных расходов.

Лесопромышленные предприятия довольно часто осуществляют несколько видов деятельности, имеют разные производства и виды продукции. Например, фанерные комбинаты имеют цеха по выпуску древесных плит, мебели, продукции деревообработки.

Если выпуск конкретной продукции превышает 5 % от объема общей реализации, то он должен быть расшифрован отдельной строкой в форме 2 «Отчет о прибылях и убытках». Соответственно отдельной строкой необходимо показать и затраты по данному виду продукции.

Выясняя имеющиеся расхождения между данными аналитического и синтетического учета, аудитор должен установить их причины, помочь бухгалтеру учитывать особенности хозяйственной практики и правильно составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

В ходе аудита себестоимости продукции необходимо выполнить ее анализ, а именно определить структуру затрат и расходов. Дальнейшее исследование рекомендуем организовать по значимости отдельных статей в общей сумме.

Большая часть продукции ЛПК относится к разряду материалоемкой. Аудиторскую проверку достоверности отражения стоимости сырья и материалов в бухгалтерской отчетности предприятий можно осуществлять в такой последовательности:

- оценка состояния внутреннего контроля по учете материальных расходов;
- анализ договорных отношений с поставщиками сырья и материалов;
- аудит оформления первичных учетных документов;
- аудит сохранности и движения материальных ценностей на складах;
- аудит правомерности включения стоимости сырья и материалов в себестоимость продукции, налоговый учет материальных расходов;
- аудит правильности отражения и списания недостач и хищений.

При аудите состояния внутреннего контроля по учету материально-производственных запасов необходимо установить: отражение в счетах процесса заготовления товарно-материальных ценностей (используются ли бухгалтерские счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»); по какой стоимости учитываются приобретаемые сырье и материалы (фактическая покупная или учетная); вариант оценки материалов в текущем учете; способ оценки материалов, списываемых в расход: по себестоимости единицы запасов, по средней себестоимости, по времени закупок: первых (ФИФО) и последних (ЛИФО).

Аудитор должен выяснить наименование используемых ТМЦ, наличие и применение субсчетов по счету 10 «Материалы». Он устанавливает, кто из работников бухгалтерии ведет участок учета товарно-материальных ценностей (возраст, образование, бухгалтерский стаж, наличие нормативной базы по этому участку, знание особенностей отраслевого учета), какими нормативными документами пользуется бухгалтер данного участка, кто проверяет его работу.

Поставка сырья и материалов на предприятия осуществляется в соответствии с заключенными договорами. Последние должны храниться в

систематизированном виде: по хронологии, видам поступающего сырья и материалов, поставщикам. Может быть использована и другая систематизация.

Отсутствие договора в письменном виде может привести к негативным финансовым последствиям: несвоевременной поставке, непоставке при выполненной предоплате, невозможности взыскания штрафных санкций, а также к ошибкам в бухгалтерском учете (неправильное определение базисных условий поставки).

Аудитор обязан ознакомиться с текстами хозяйственных договоров, обратив при этом внимание на наличие и содержание существенных условий сделки. В договорах должны быть указаны: наименование поставляемых товарно-материальных ценностей (пиловочник, фанерный кряж, древесностружечные плиты и т. д.), их примерное количество в стоимостном и натуральном измерении, качественные показатели, формы расчетов, момент перехода права собственности).

В договоре должны быть сведения о всех условиях поставки: используемая тара и ее характеристика (одноразовая, многоразовая, имеющая залоговую стоимость или нет), условия возврата некачественного сырья, материалов и др.

Аудитор устанавливает наличие приказа руководителя предприятия, общества с перечнем фамилий работников (заведующие складами, кладовщики, экспедиторы и др.), ответственных за приемку и отпуск материальных ценностей на складах, правильное и своевременное оформление этих операций, а также сохранность вверенных им материальных ценностей. Необходимо выяснить, заключен ли с этими лицами письменный договор о материальной ответственности, согласовываются ли увольнения и перемещения материально-ответственных лиц с главным бухгалтером предприятия.

На предприятиях должен быть определен перечень должностных лиц, которым предоставлено право подписи документов на получение и отпуск со складов материалов, а также выдача разрешений (пропуска) на вывоз с предприятия материальных ценностей. Многие предприятия отрасли имеют сезонную поставку сырья, в связи с чем следует уделить особое внимание организации складского хозяйства.

При поступлении товарно-материальных ценностей на предприятие производится приемка по количеству и качеству. Аудитор при проверке привлекает инженеров, технологов, товароведов для того, чтобы сделать компетентный вывод о недостатке или излишке материально-производственных запасов.

В ходе проверки выясняется организация складского учета материалов и его контроля со стороны бухгалтерии. В основном используются три основных варианта учета движения материалов на складах: оперативно-бухгалтерский (сальдовый), карточно-документальный и бескарточный (на компьютере).

В период аудиторской проверки устанавливается достоверность расчетов по списанию материальных ценностей на затраты производства. В соответствии с ПБУ5/01 могут использоваться методы: по цене приобретения, средней себестоимости, ФИФО, ЛИФО. Необходимо установить, соответствует ли фактический метод оценки материалов, списываемых в производство, предусмотренному в учетной политике.

Сырье, материалы, топливо, полуфабрикаты отпускаются в производство на основании оформленных документов по весу, объему, площади или счету в строгом соответствии с действующими расходными нормами с указанием шифров изделий, видов или групп продукции, для производства которых они отпущены. Для контроля за использованием сырья и материалов в производстве применяются: документальное оформление отклонений от норм и инвентаризация. Аудитор должен обратить внимание на наличие рапортов и месячных отчетов производственных подразделений об использовании сырья, материалов, топлива, полуфабрикатов с указанием причин экономии или перерасхода.

Материальные ресурсы собственного производства, которые передаются в другие цеха для дальнейшей переработки, учитываются при калькулировании готовой продукции по себестоимости цеха, выпускающего эти ресурсы.

Аудитор проверяет выполнение бухгалтерских проводок по списанию сырья и материалов в производство. Фактический расход сырья и материалов отражается следующим образом: Д 20, 21, 23 К 10. Наличие других проводок должно быть расшифровано. Например, проводка Д 10 К 20 может свидетельствовать о возвращении ТМЦ из цеха на склад и т. д.

Записи в аудиторском отчете должны содержать следующую информацию: суть установленного нарушения, какой нормативный документ нарушен, возможные последствия, рекомендации по устранению замечания.

В ходе проверки оплаты труда на лесопромышленных предприятиях для подтверждения достоверности соответствующих расчетов необходимо изучить организацию оплаты труда на предприятии;

убедиться в обоснованности начисленной оплаты труда работников;

установить законность и полноту удержаний из заработной платы и из других выплат работникам в пользу предприятия, бюджета, Пенсионного фонда РФ.

В ходе подготовительного этапа аудитор должен высказать мнение об эффективности принятой организационно-управленческой структуры предприятия, обратить внимание на виды производственной деятельности и выпускаемой продукции, технологические особенности производства, порядок распределения прибыли, остающейся в распоряжении фирмы, компании, общества.

Действующие формы и системы оплаты труда на предприятии фиксируются в коллективном договоре и положении по оплате труда, принятых и утвержденных общим собранием акционеров или работающих (Закон РФ от 11.03.92 г. № 2490-1 «О коллективных договорах и соглашениях» (с из-

менениями). Аудиторы изучают положения и порядок премирования и поощрения работников.

Проверке подвергаются первичные документы по учету заработной платы. Выясняется, заполняются ли на исследуемом предприятии утвержденные унифицированные формы первичных документов по учету заработной платы.

Особое внимание уделяется наличию и проверке правильности составления табелей учета рабочего времени. Ст. 4 Инструкции по статистике численности и заработной платы рабочих и служащих на предприятиях, в учреждениях и организациях, утвержденной Госкомстатом СССР от 17.09.87 № 17-10-0370, свидетельствует, что табеля учета рабочего времени документально подтверждают обоснованность начисления заработной платы.

Типичными ошибками являются: наличие подчисток и помарок, свободных, неподчеркнутых строк; отсутствие полных фамилий, имен и отчеств работающих; подписи табельщика.

При повременной оплате труда проверяется правильность применения тарифных ставок или условий контракта, при сдельной – выполнение количественных и качественных показателей работы, применение норм выработки и расценок.

В первичных документах по учету труда и его оплаты должны быть подписи должностных лиц, ответственных за учет выполненных работ, заполнены все реквизиты; аудитор выясняет, нет ли случаев включения в них вымышленных (подставных) лиц. Для этого следует анализировать наряды по датам их выдачи, сопоставить фамилии рабочих в нарядах и табелях учета рабочего времени с данными учета личного состава. Необходимо проверить, нет ли случаев повторного начисления сумм по ранее оплаченным первичным документам. Особое внимание следует обратить на наряды, выписанные на лиц, не состоящих в списочном составе и проработавших непродолжительное время, а также наряды по устранению брака и переделке работ, выполненных с низким качеством.

На следующем этапе проверки выборочно проверяется правильность начисления оплаты труда, а именно по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам; обоснованность начисления доплат в связи с отклонениями от нормальных условий работы, за работу в ночное время, сверхурочную и т. д.

Важной частью аудита является проверка правомерности отнесения на себестоимость продукции выплат, начисленных персоналу организации. Для этого необходимо проанализировать источники производственных выплат, их связь с выпуском и реализацией продукции, выполнением работ и услуг.

Аудитор должен проверить правильность определения суммы единого социального налога. При этом устанавливается достоверность формирования объекта налогообложения, а также используемых ставок. Необходимо рассмотреть вопрос о возможности использования регрессивной шкалы налогообложения.

В ходе проверки аудитор устанавливает правильность определения суммы дохода для целей налогообложения физических лиц, изучает правомерность применения действующих ставок налога.

Аудитор осуществляет контроль за правомерностью выполненных бухгалтерских проводок.

Необходимо подтверждение реальности остатков на счетах расчетов с внебюджетными фондами.

В ходе проверки состояния расчетов с персоналом по оплате труда используется устный опрос.

Проверка документов (контракты, акты выполненных работ, табеля учета рабочего времени, наряды и т. д.) позволяет установить достоверность бухгалтерского оформления хозяйственных операций.

Подтверждение достоверности определения амортизационных отчислений предполагает проверку:

тождественности данных аналитического и синтетического учета; формирования стоимости и переоценки амортизируемого имущества;

правильности определения сумм амортизации по объектам основных средств и их отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг);

достоверности операций по движению основных средств, инвентаризации и налоговому учету операций с основными средствами.

Аудитор должен проверить правильность отнесения приобретенных товарно-материальных ценностей к основным средствам. Для этого необходимо расшифровать дебетовые обороты за отчетный период по счету 01 «Основные средства». Согласно п. 12 ПБУ 6/01 в первоначальную стоимость объектов основных средств включаются затраты на доставку и приведение в состояние, пригодное для использования.

Основные средства могут поступить на предприятие в качестве вклада в уставный капитал. Такие объекты надо учитывать по стоимости, согласованной учредителями организации (п. 9 ПБУ 6/01). Если номинальный размер вклада в уставный капитал превышает 200 МРОТ, то цену основных средств должен подтвердить независимый оценщик (п. 3 ст. 34 Федерального закона от 26.12.95 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»; п. 2 ст. 15 Федерального закона от 08.02.98 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

В ходе аудиторской проверки бухгалтерского учета основных средств необходимо оценить достоверность первичных документов по их приобретению. На лесопромышленных предприятиях должны быть в наличии договора о купле – продаже объектов основных средств, счета, счета-фактуры, платежные поручения по расчетам за основные средства.

Поступление объекта основных средств на предприятие сопровождается составлением акта приема – передачи по типовой форме № ОС-1. В отдельных случаях требуется подтверждение государственной регистрации объекта.

В период проверки службой внутреннего аудита устанавливается наличие и правильность заполнения инвентарных карточек учета основных средств типовой формы № ОС-6 и наличие на предприятии описи инвентарных карточек по типовой форме № ОС-7.

Документальный аудит поступления и использования основных средств должен сопровождаться выборочным визуальным контролем по отдельным структурным подразделениям или участкам. При этом следует использовать инвентарный список объектов основных средств (по месту их нахождения, эксплуатации) типовой формы № ОС-9.

Для организации сквозного контроля за сохранностью товарно-материальных ценностей должны быть изданы приказы на материально-ответственных лиц по использованию объектов основных средств с заключением договоров о полной индивидуальной материальной ответственности.

В ходе проверки выясняется, соответствует ли метод начисления амортизации положениям, приведенным в учетной политике, выборочно проверяется порядок применения норм амортизации, время начала начисления. Для этого следует изучить аналитические ведомости и компьютерные распечатки по счету 02 «Амортизация основных средств».

Аудитор должен проверить своевременность отнесения амортизационных отчислений на себестоимость. В сезонных производствах годовая сумма амортизации начисляется равномерно в течение периода работы предприятия.

Налоговый учет операций с основными средствами должен быть по каждому объекту амортизируемого имущества.

Аудитор изучает состав прочих расходов, выделяя из них наиболее значимые.

Предприятие должно иметь в наличии первичные документы, подтверждающие произведенную оплату, и затраты, вошедшие в себестоимость. При этом используются методы формальной, логической и арифметической проверки. Формальная проверка выявляет, все ли реквизиты документа имеются, правильно ли заполнен документ, есть ли подписи ответственных лиц, относится ли документ к тому месяцу, в котором он проведен по учетным регистрам, и т. д. Логическая проверка, или проверка по существу, выявляет приписки из-за искажения объемов выполненных работ, цен, расценок, отражения в первичных документах таких работ, которые не выполнялись и не могли быть выполнены. Арифметическая проверка выявляет ошибки при суммировании чисел в процессе составления накопительных и группировочных ведомостей.

По результатам аудиторской проверки составляется отчетный документ, который может иметь разную форму: аудиторская справка, аудиторское заключение, докладная записка, отчет о проверке и т. д. Форма документа определяется в приказе о назначении аудиторской проверки. К документу прилагаются рабочие записи специалистов, принимавших участие в проверке.

Материалы в аналитической части должны быть достоверны, объективны и исключать возможность двоякого толкования установленных нарушений и замечаний.

Каждая запись в отчете или акте должна отвечать на следующие вопросы: что нарушено, кто нарушил, когда совершено нарушение, в чем суть нарушения, каковы последствия нарушения, каков размер прямого и косвенного ущерба?

Аудитор при изложении своего мнения должен соблюдать строгую объективность, не допускать необоснованных утверждений, выводов и оценок деятельности отдельных лиц или проверяемого подразделения. Замечания о недостатках и нарушениях, полученных из устных или письменных заявлений отдельных лиц, не рекомендуется включать в отчет.

Если у руководителя или другого должностного лица подразделения есть возражения или замечания по материалам проведенной проверки, он должен, подписывая документ о проверке, приложить к нему свои письменные возражения, замечания.

Московский государственный
университет леса
Поступила 15.12.02

M.A. Menshikova

Organization of Internal Audit at Forest-industrial Enterprises

Current problems of forest-industrial enterprises related to administrative audit are provided. Proposals on audit of segmental reporting, operations with fixed assets, material expenditure and labor remuneration are developed.
