

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.



МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЛЕСНОГО СЕКТОРА

Изложены новые методические подходы к проведению аудита системы внутреннего контроля, бухгалтерского и налогового учета. Разработана последовательность контрольных процедур, позволяющая выявить нарушения действующего законодательства и практические ошибки, разработать комплекс мер по их предотвращению.

Ключевые слова: учетная политика, налоговый учет, инвентаризация, косвенные расходы, типичные ошибки.

Чтобы принимать управленческие решения на основе достоверной информации, бухгалтерский учет на предприятиях должен находиться в строгом соответствии с действующим законодательством. Эту же цель преследует и аудит. Единые требования к оформлению и оценке качества аудита, подготовке аудиторов, их квалификации изложены в правилах (стандартах) аудиторской деятельности. Различают правила федеральные и внутренние, действующие в профессиональных аудиторских объединениях и организациях.

Наряду с бухгалтерским, на предприятии ведется налоговый учет – система обобщения и формирования информации, необходимой для исчисления налога на прибыль. Лесопромышленные предприятия и организации должны использовать для целей налогообложения информацию, которая содержится в регистрах бухгалтерского учета. Если этих сведений оказывается недостаточно, предприятие может внести в регистры бухгалтерского учета дополнительные реквизиты, либо вести отдельные регистры налогового учета.

В предприятиях лесного сектора численность и структура бухгалтерского аппарата зависят в основном от организации и технологии производства, объема учетной работы и наличия технических средств, специфических особенностей предприятия. Необходимо обеспечить взаимодействие между структурными подразделениями и исполнителями, не допуская дублирования и параллелизма в их работе, и в конечном счете обеспечить руководство предприятия достоверной бухгалтерской информацией.

В ходе проверки, основываясь на Положении о бухгалтерской службе, должностных инструкциях, устных опросах главного бухгалтера и со-

трудников, аудиторы выясняют организационную структуру бухгалтерской службы, сложность выполняемых работ, уровень квалификации учетного персонала. Практика показывает, что надо специально познакомиться с распределением обязанностей между работниками бухгалтерии, ответственными за составление документации и выполнение учетно-отчетных работ.

Анализ объема обрабатываемой информации и использование компьютерных технологий позволяют установить фактическую трудоемкость работ и определить требуемую численность бухгалтерии, сопоставить ее с оптимальной.

На многих предприятиях лесного сектора нет утвержденной руководителем структуры бухгалтерии; не распределены должностные обязанности работников, хотя без этого немыслима успешная работа бухгалтерии.

В ходе аудиторской проверки изучается график документооборота, состав форм внутренней отчетности, целесообразность их использования, порядок составления и представления, обеспеченность структурных подразделений бланками первичных документов, реальные сроки их подготовки и сдачи в бухгалтерию.

Особенности работы каждого экономического субъекта получают отражение в его учетной политике – той совокупности принципов и правил, которая регламентирует методические и организационные основы ведения предприятием бухгалтерского учета на отчетный период. При обосновании учетной политики следует учитывать такие факторы, как форма собственности и организационно-правовой статус, отраслевая принадлежность, вид деятельности, организационная структура управления, наличие структурных подразделений, уровень свободы действий в вопросах ценообразования, цели и задачи экономического развития организации, предприятия на долгосрочную перспективу и т. д.

Аудитор проверяет наличие организационно-распорядительного документа (приказа) руководителя предприятия об ответственности работников за исполнение учетной политики. Последняя должна быть разработана до начала отчетного периода (для вновь созданной организации – не позднее 90 дн со дня ее государственной регистрации).

Основными нормативными документами предусмотрено формирование предприятием способов ведения бухгалтерского учета по следующим основным элементам:

- организация бухгалтерской службы;
- порядок отражения информации (форма ведения бухгалтерского учета: журнально-ордерная, мемориально-ордерная, упрощенная);
- технология обработки информации (ручной или автоматизированный способ);
- установление границы между основными и оборотными средствами;
- способ начисления износа по основным средствам;
- порядок изменения стоимости основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету;

- порядок формирования остаточной стоимости основных средств при выбытии;
- порядок погашения стоимости нематериальных активов;
- определение сроков полезного использования нематериальных активов;
- порядок отражения в бухгалтерском учете приобретения материально-производственных запасов;
- вариант оценки запасов и расчета фактической себестоимости отпущенных в производство материальных ресурсов;
- оценка товаров;
- метод учета готовой продукции;
- метод оценки стоимости реализованной продукции;
- метод учета отгруженных товаров, сделанных работ, оказанных услуг;
- способы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов при калькулировании;
- вариант списания коммерческих расходов и издержек обращения;
- оценка незавершенного производства;
- порядок учета затрат и финансирования ремонта;
- учет расходов будущих периодов и их списание на себестоимость;
- учет предстоящих расходов и платежей;
- порядок создания резервов по сомнительным долгам;
- учет расходов по заготовке и доставке товаров со складов (в случаях перепродажи товаров);
- перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную;
- порядок списания затрат по полученным займам (кредитам) на операционные расходы;
- способ отнесения на финансовые результаты причитающихся по векселю процентов (дисконта);
- учет разницы между суммой фактических затрат на приобретение долговых ценных бумаг и их номинальной стоимостью.

Аудитор должен оценить учетную политику предприятия по каждому пункту и высказать свои соображения об их правомерности и эффективности.

Аудит учетной политики ОАО «Деревообработка», принятой на 2001 г., показал, что в нарушение действующих положений:

- не приведен порядок изменения стоимости основных средств (при переоценке, ликвидации, дооборудовании);
- отсутствовал перечень объектов основных средств, предоставленных и полученных в аренду;
- не указан метод оценки товаров, приобретаемых для продажи;
- отсутствовали сведения об учете расходов по заготовке и доставке товаров, о способах отражения в учете поступления материально-производственных запасов;

- не приведен метод оценки незавершенного производства (по фактической себестоимости, прямым статьям расходов, стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов);
- не указан вариант учета затрат на производство (стандарт-кост, директ-костинг);
- отсутствовала информация о методах признания управленческих и коммерческих расходов, о резервах предстоящих расходов и платежей;
- не отражен порядок учета расходов будущих периодов;
- не оговорены методы корректировки выручки и себестоимости для целей налогообложения.

На предприятии не организован сквозной контроль за хозяйственными операциями от начала поступления сырья до момента определения финансового результата. Структура бухгалтерии не предусматривала отдельного учета капитальных вложений, нематериальных активов. Не было аналитического учета.

В соответствии с ПБУ 1/98 учетная политика формируется главным бухгалтером и утверждается руководителем предприятия, что должно быть проконтролировано в ходе аудиторской проверки.

К учетной политике прилагаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- методы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

В составе создаваемой на предприятии внутренней отчетности определяются ее формы, периодичность и сроки формирования, представления, использования, перечень лиц, ответственных за составление документов.

Принимаемый предприятием порядок проведения инвентаризаций должен соответствовать основным принципам, изложенным в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

При проведении аудита оформления итогов инвентаризаций рекомендуется обратить внимание на следующие моменты:

- используются инвентаризационные описи типовой формы, составление описей на устаревших бланках не допускается;
- в описях запрещаются неоговоренные исправления от руки;

- по всем единицам оборудования приводятся год выпуска, его местонахождение;
- во всех случаях проставляются марки, номера оборудования, инвентарные номера;
- итоговое количество единиц оборудования записывается прописью. Например, в инвентаризационной описи мебельного цеха отражено общее количество 27 (двадцать семь), по факту 28 (двадцать восемь) и т. д.;
- свободные графы прочеркиваются;
- выполняется сквозная нумерация описей по структурным подразделениям.

Во всех инвентаризационных описях заполняются сведения о стоимостной оценке фактического наличия основных средств, их отсутствие косвенно предполагает формальное проведение инвентаризации.

Замечания, сделанные в ходе аудита итогов инвентаризаций, свидетельствуют о наличии предпосылок к бесконтрольному использованию объектов основных средств, материалов и даже расхищению средств акционеров, а также недостоверному формированию затрат.

С введением в 2002 г. НК РФ предприятиям лесного сектора необходимо было определить элементы учетной политики в связи с исчислением налога на прибыль.

Аудиторы контролировали следующие варианты оценки операций и способов учета объектов.

1. Определение даты получения дохода (если выручка от реализации соответствует критерию, установленному ст. 273 НК РФ).
2. Признание даты реализации для исчисления НДС.
3. Метод оценки сырья и материалов, используемых в производстве.
4. Метод начисления амортизации.
5. Порядок создания резервов сомнительных долгов.
6. Порядок образования резервов на гарантийный ремонт.
7. Порядок распределения прямых расходов на остатки незавершенного производства.
8. Порядок создания резервов предстоящих расходов на ремонт, оплату отпусков, выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год.
9. Порядок определения доли расходов на освоение природных ресурсов по отдельному участку.

Особенно сложным в бухгалтерской практике оказался вопрос о распределении прямых расходов между себестоимостью реализованной и готовой продукции, незавершенным производством и товарами, отгруженными, но не оплаченными. В соответствии со ст. 319 НК РФ остатки незавершенного производства оцениваются на основании данных первичных учетных документов о движении сырья, материалов и готовой продукции по цехам и другим подразделениям в количественном выражении. Налоговый кодекс установил, что предприятия, деятельность которых связана с обработкой и переработкой сырья, распределяют сумму прямых расходов на ос-

татки незавершенного производства в соответствии с их долей в исходном сырье (в количественном выражении) за минусом технологических потерь; для прочих налогоплательщиков – пропорционально доле прямых затрат в плановой стоимости продукции. Для лесопромышленных предприятий, занятых в основном обработкой и переработкой древесного сырья, должен применяться первый метод.

До начала отчетного периода рекомендуется оговорить внутренним документом методику определения прямых расходов. Крупные лесопромышленные комплексы имеют в своем составе вспомогательные и обслуживающие производства. В этом случае методика выделения прямых расходов зависит от особенностей производства.

Согласно ст. 271–273 НК РФ налогоплательщики должны выбрать разрешенный им метод признания выручки и расходов для целей налогообложения: начисления или кассовый.

Кассовый метод в 2002 г. вправе были применять только те организации, у которых в среднем за год сумма выручки не превышала 1 млн р. за каждый квартал (без НДС и налога с продаж). Данное обстоятельство разъяснено в письме МНС России от 03.01.02 г.

Ст. 313–333 НК РФ регламентируют вопросы ведения налогового учета, что также должно найти отражение в учетной политике для целей налогообложения. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т. е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Ст. 313 НК РФ в действующей редакции запретила налоговым органам устанавливать обязательные формы налогового учета. Согласно ст. 318 НК РФ организации, которые определяют свою налогооблагаемую прибыль методом начисления, должны делить расходы на прямые и косвенные. Но это касается только расходов, связанных с производством и реализацией продукции, и не относится к внереализационным (пп. 2 п. 1 ст. 318 НК РФ).

В приказе по учетной политике для целей налогообложения на 2002 г. необходимо было отразить особенности определения налогооблагаемой базы переходного периода (к методу начисления), предусмотренные ст. 10 Федерального закона от 06.08.01 г. № 110-ФЗ. Для расчета налога на прибыль в переходном периоде (в целях определения выручки за продукцию, отгруженную в прошлые годы) лесопромышленным предприятиям необходимо было провести инвентаризацию дебиторской задолженности по состоянию на 01.01.02 г., выделив отдельно дебиторскую задолженность за реализованные, но не оплаченные товары (работы, услуги), и имущественные права. Предприятия должны были включить в доходы переходного периода выделенную дебиторскую задолженность, одновременно уменьшив свой доход на 01.01.02 г. на себестоимость реализованных, но не оплаченных до этого времени товаров (работ, услуг) и имущественных прав.

Отсутствие в учетной политике предприятия важных положений в организации бухгалтерского и налогового учета приводит к формированию

недостоверного финансового результата. Противоречивость и непоследовательность учетного процесса влечет за собой искажение бухгалтерской отчетности и не может служить источником достоверной и надежной информации о показателях деятельности предприятия лесного комплекса.

Обобщение результатов проверок выполняется в виде оценки системы организации бухгалтерского учета (эффективная или неэффективная).

Аудитор принимает решение, насколько достоверно организация бухгалтерского учета отражает хозяйственную деятельность предприятия, а организация налогового учета дает возможность определить размер налоговых платежей.

Практика аудиторских проверок позволяет выявить типичные ошибки в составлении учетной политики предприятия:

- в 2000–2001 гг. неточно указывался критерий формирования средств производства в обороте;
- не было информации об используемом методе амортизации основных средств;
- не оговаривалось использование счетов 15 и 16 при приобретении сырья и материалов;
- не отражалась методика учета затрат (директ-костинг, стандарт-кост);
- не проводился метод списания стоимости материалов со склада в производство;
- не оговаривались методы распределения косвенных расходов по видам продукции, определения размеров незавершенного производства, оценки товаров, приобретаемых для продажи;
- не были указаны сроки инвентаризаций.

Довольно часто в учетной политике не освещались вопросы функционирования филиалов, порядок централизации учетных работ, уплата налогов.

Отдельные экономические субъекты не указывали в учетной политике порядок отражения доходов по договорам комиссии, учет и налогообложение по договорам на переработку давальческого сырья.

И в 2002 г. многие предприятия лесного сектора не сформировали учетную политику для целей налогообложения.

Важен каждый пункт учетной политики; его отсутствие или неправильная формулировка могут привести к серьезным негативным последствиям для предприятия с точки зрения как бухгалтерского, так и налогового учета.

Московский государственный
университет леса

Поступила 15.12.02

М.А. Menshikova

Methodological Outlines of Auditing Accounting and Tax Management at Forest Industry Companies

New methodological approaches to auditing of internal control system, bank and tax accounting are provided. The sequence of control procedures has been developed allowing to reveal trespassing of the current legislation and practical mistakes, to develop preventive measures.

