

УДК 657.6

АУДИТ КОММЕРЧЕСКИХ РАСХОДОВ

Ханахян Л.С.

студент,

Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ»,

Москва, Россия

Аннотация

В статье рассматриваются теоретические основы аудита коммерческих расходов. Представлены цель и объект аудита, описаны источники аудиторских доказательств. Рассмотрена технология аудита расходов на продажу и приведен перечень типовых нарушений на данном участке.

Ключевые слова: аудит, расходы на продажу, нарушения, источники аудиторских доказательств, коммерческие расходы.

AUDIT OF COMMERCIAL EXPENSES

Khanakhyan L.S.

student,

National Research Nuclear University “MEPhI”,

Moscow, Russia

Annotation

The article discusses the theoretical foundations of the audit of business expenses. The purpose and object of the audit are presented, the sources of audit evidence are described. The technology of audit of sales expenses is considered and a list of typical violations at this site is given.

Keywords: audit, sales expenses, violations, sources of audit evidence, selling expenses.

Важным ориентиром в развитии аудита на современном уровне становится разработка методик проведения аудиторских проверок, направленных на отраслевые особенности организации-заказчика.

Одна из главных проблем большинства организаций, требующая оперативного решения, заключается в планировании, учете и контроле расходов.

Расходы оказывают существенное влияние на благополучие, финансовое состояние и платежеспособность организаций. Поэтому они должны подвергаться тщательной проверке в системе внутреннего и внешнего аудита.

Цель аудита коммерческих расходов – формирование мнения о достоверности и законности отражения коммерческих расходов в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности [9].

В роли объекта аудита коммерческих расходов выступают различные аспекты расходов на продажу. Коммерческие расходы показываются в бухгалтерской отчетности в суммах, которые вытекают из бухгалтерских записей.

Во II разделе бухгалтерского баланса «Оборотные активы» по строке 1210 «Запасы» отражается не списанная сумма коммерческих расходов, которая учитывалась по счету 44. В строке 2210 «Коммерческие расходы» отчета о финансовых результатах содержится информация о коммерческих расходах за отчетный период. По этой строке будет отражаться оборот по дебету счета 90.07.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах должны показывать дополнительную информацию о составе запасов организации и о расходах по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат.

В таблице 1 отражена информация о коммерческих расходах, которая раскрывается в отчетности.

Таблица 1 - Объект аудита коммерческих расходов

Сведения, подлежащие раскрытию	Форма отчетности, в которой раскрываются сведения	Основание
Издержки обращения (сальдо сч. 44)	Бухгалтерский баланс, раздел «Оборотные активы», статья «Запасы»	ПБУ 4/99 п.20.
Коммерческие расходы, списанные на счет 90 (дебетовый оборот по сч.90.7)	Отчет о финансовых результатах, статья «Коммерческие расходы»	ПБУ 4/99 п.23, ПБУ 10/99 п. 21.
Коммерческие расходы в разрезе элементов затрат	Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах	ПБУ 4/99 п.27, ПБУ 10/99 п. 22.
Порядок признания коммерческих расходов	Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах	ПБУ 1/08 п. 17, ПБУ 10/99 п. 20.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод, что информация о коммерческих расходах раскрывается в основном в отчете о финансовых результатах и пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчете о финансовых результатах.

При проведении аудита коммерческих расходов сначала проверить, как ведется учет на синтетическом счете 44 «Расходы на продажу». Данный счет предназначен для обобщения расходов на продажу организации.

К источникам доказательств относятся:

- учетная политика аудируемого лица;
- бухгалтерская отчетность;
- аудиторские заключения;
- договоры с поставщиками на оказание услуг;
- инвентаризационные описи, ведомости по результатам инвентаризации, ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией;
- информация об организации в средствах массовой информации;
- акты налоговых проверок;
- приказы руководства;
- акты-сверки с контрагентами.

Помимо вышеперечисленных источников, доказательствами, в частности, являются первичные документы по учету коммерческих расходов и регистры бухгалтерского учета.

Таким образом, основными источниками аудиторских доказательств являются:

- главная книга;
- оборотно-сальдовая ведомость по счетам 44, 90;
- анализ счетов 44, 90;
- карточки счетов 44, 90.

Помимо всего, аудитор для получения необходимой информации может использовать такой прием, как наблюдение, а именно, опросить сотрудников бухгалтерии и руководство организации. Также существенным источником может быть и предыдущий опыт работы аудитора с данной организацией, и аудиторские процедуры, выполненные ранее. Этот источник может дать аудитору следующую информацию:

- об имевших место в прошлом искажениях и своевременности их исправления;
- о характеристике организации, ее окружении и системе внутреннего контроля организации, включая ее недостатки;
- о существенных изменениях, которые могла претерпеть организация или ее деятельность после окончания предыдущего финансового периода, это поможет аудитору получить достаточное понимание организации для выявления и оценки рисков существенного искажения.

Однако самым достоверным источником доказательств являются подтверждения от третьих лиц [6].

Ключевым моментом аудиторской проверки расходов на продажу является технология проверки данного участка. Технология аудита коммерческих расходов состоит из 3 этапов.

1. Подготовительный

1.1. Изучение состава расходов на продажу

Запрашивают расшифровку 44 счета, проводят опрос бухгалтера организации, выявляют ключевые элементы.

1.2. Тестирование системы внутреннего контроля

Для тестирования системы внутреннего контроля необходимо обратить внимание на следующие моменты:

- порядок санкционирования операций, связанных с расходами на продажу, что направлено на предотвращение предпосылки возникновения;
- инвентаризация расчетов с поставщиками на оказание услуг, что направлено на предотвращение предпосылки реальность и полнота;
- наличие структуры аналитического учета, что направлено на предотвращение предпосылки представление;
- автоматизация учёта, что направлено на предотвращение предпосылки точность;
- наличие в организации юристов, что направлено на предотвращение предпосылки права;
- подотчетность, что направлено на предотвращение предпосылки оценка.

Система внутреннего контроля признается эффективной, если она соответствует масштабам бизнеса и характеру операций.

1.3. Планирование

На данном участке неотъемлемый риск чаще всего высокий, что касается контрольного риска, то он повышенный. Скорее всего, будет выбрана увеличенная программа проверки.

Дается оценка уровню существенности, возможно, что уровень существенности будет понижен, также принимается решение об использовании выборки и о координации с другими направлениями проверки. На данном участке отмечается важность перекрестных процедур.

2. Аудит по существу

2.1. Аудит тождественности

Показатели отчетности сравниваются с данными Главной Книгой, те свою очередь сравниваются с показателями оборотно-сальдовой ведомости. ОСВ сравнивают с карточкой счета 44 и 90, карточки сравнивают с первичными документами.

2.2. Аудит первичных документов

Проверку первичных документов проводят выборочно. Используется заранее разработанный перечень документов, где отмечается, какие первичные документы используются в данной организации. Аудитор должен удостовериться, что первичные документы имеются и правильно используются, а также правильно оформляются и заполняются. Помимо вышесказанного, аудитору следует проверить арифметику путем пересчета.

2.3. Аудит предпосылок «возникновение» / «точность» / «права» расходов на продажу

Цель проверки – убедиться в обоснованности, правомерности и своевременности признания расходов на продажу. Для достижения этой цели аудитору необходимо изучить учетную политику и устав организации, чтобы понять, что относится к расходам на продажу.

Аудитору следует установить характер расходов и выяснить, нет ли факторов отнесения на расходы на продажу тех расходов, которые должны

включаться в себестоимость товаров, работ, услуг или относиться к прочим расходам. Для этого проверяющему стоит изучить договоры на поставку товаров, оказание услуг и выполнение работ. Затем аудитор проверяет принадлежность расходов к деятельности самой организации.

2.4. Аудит предпосылок «оценка»/«полнота» расходов на продажу

Суммы могут быть признаны расходами и признаны в учете, если эти расходы подтверждены договорами или требованиями законодательства, их суммы должны быть определены, должна отсутствовать неопределенность оттока выгод, т.е. аудитор проверяет, обоснованы ли суммы, включенные в состав расходов на продажу.

2.5. Аудит предпосылки «представление» расходов на продажу

Цель проверки – убедиться, что в отчетности раскрыта информация об коммерческих расходах. Например, убедиться в отражении не списанных расходов на продажу в статье «Запасы» бухгалтерского баланса и в отражении списанных расходов в статье «Коммерческих расходов» в отчете о финансовых результатах, а также убедиться в подробном раскрытии о коммерческих расходов в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

3. Заключительный

3.1. Служебные записки

После завершения проверки формируется пакет документов для передачи другим аудиторам, чтобы исключить дублирования проверки. Служебные записки также готовят по вопросам, выявленным в ходе проверки, но не относящиеся к данному участку. Например, следует отправить служебные записки на участки:

- МПЗ;
- Учетной политики;
- расчеты с персоналом по оплате труда и т.д.

3.2. Обобщение результатов проверки

На основании рабочих документов анализируют выявленные нарушения. В ходе аудиторской проверки расходов на продажу могли быть нарушения, представленные в таблице 2.

Таблица 2 - Перечень типовых нарушений на участке коммерческих расходов

Предпосылки подготовки финансовой отчетности	Вероятные нарушения	Аудиторские процедуры
1	2	3
Существование (реальность)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Дважды учтены услуги на складское хранение; 2. Отсутствуют первичные документы по таможенным расходам; 	Наблюдение аудитора за инвентаризацией расчетов с поставщиками на оказание услуг
Права и обязанности	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нет дополнительного соглашения об изменении условий договора; 2. В договоре на оказание услуг на складское хранение отсутствуют обязательные реквизиты; 3. Оригиналы документов были уничтожены раньше положенного срока; 4. Нарушение сроков хранения документации в архиве. 	Инспектирование. Аудитор изучает договоры.
Возникновение	<ol style="list-style-type: none"> 1. Данные аналитического учета не соответствуют данным синтетического учета; 2. В б/у отражены услуги по организации доставки груза, которых не было в действительности; 	Подтверждение. Аудитор получает от поставщика письменное подтверждение того, что такие услуги не оказывались
Полнота	<ol style="list-style-type: none"> 1. Не учтены представительские расходы; 2. Не учтены услуги на складское хранение за май 	Инспектирование. Изучение первичных документов и договоров.
Точность	<ol style="list-style-type: none"> 1. Несвоевременное отражение в бухгалтерском учете суммы расходов на рекламу; 2. Таможенные пошлины отражены проводкой Д91.2К60; 3. Арифметическая ошибка при списании таможенных расходов в Д90.7 4. В состав расходов на продажу отнесены транспортные расходы предыдущего года. 	Пересчет для подтверждения корректности расчета
Оценка	<ol style="list-style-type: none"> 1. Расходы, выраженные в иностранной валюте, отражены в бухгалтерском учете по курсу ЦБ РФ не на дату признания 	Пересчет для подтверждения корректности расчета суммы расходов

Предпосылки подготовки финансовой отчетности	Вероятные нарушения	Аудиторские процедуры
	<ol style="list-style-type: none"> 2. Метод списания в УП транспортных расходов, таможенных пошлин и расходов по таможенному оформлению в конце отчетного периода в дебет счета 90 «Продажи» не соответствует действительно применяющему. 3. Расходы принимаются к бухгалтерскому учету с учетом НДС; 4. В учетной политике не отражен порядок списания расходов на продажу 5. Признание в отчетном периоде расходов на продажу в себестоимости проданных товаров (работ, услуг). 	Инспектирование. Изучение первичных документов, учетной политики и договоров на оказание услуг.
Представление	<ol style="list-style-type: none"> 1. В б/о не представлена информация о коммерческих расходах в разрезе элементов затрат; 2. Конечные остатки по коммерческим расходам в балансе за предыдущий год не совпадают с входящими остатками за отчетный год; 3. Коммерческие расходы не представлены в отдельной строке ОФР; 4. Сумма коммерческих расходов, отраженная по соответствующей строке Формы № 2, не соответствует данным бухгалтерского учета; 5. Сумма остатка коммерческих расходов, отраженная в бухгалтерского баланса, не соответствует данным бухгалтерского учета 	Анализ представленных данных на соответствие учету, проверка полноты раскрываемых показателей. Пересчет – подтверждение правильности составления отчётности

В заключении стоит отметить, что аудит коммерческих расходов довольно длительный процесс, а также требующий от аудитора внимательности при изучении применяемой на предприятии методики учета и первичных документов. В процессе проверки следует проверить большое количество разнообразных операций, следовательно, проверка на данном участке является наиболее трудоемкой.

Библиографический список:

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. №117-ФЗ (Дата обращения 14.06.2019)
2. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ (Дата обращения 14.06.2019)
3. Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н). (Дата обращения 14.06.2019)
4. Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н). (Дата обращения 14.06.2019)
5. Бычкова, С. М. Аудиторская деятельность. Теория и практика / С.М. Бычкова. - М.: Лань, 2016. (Дата обращения 14.06.2019)
6. Ерофеева, В. А. Аудит: учеб. пособие для бакалавров / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова; Санкт-Петербургский гос. ун-т экономики и финансов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Юрайт, 2016. (Дата обращения 14.06.2019)
7. Мартынова, Р. Ф. Аудит. Руководство для бухгалтеров / Р.Ф. Мартынова. - М.: Омега-Л, 2017. (Дата обращения 14.06.2019)
8. Полисюк, Г. Б. Аудит. Технология проверки / Г.Б. Полисюк, Г.И. Сухачева. - М.: Академический Проект, Трикста, 2016. (Дата обращения 14.06.2019)
9. Савин А.А. Аудит/А.А. Савин. – М.: Инфра-М, 2016 (Дата обращения 14.06.2019)

Оригинальность 94%