

База распределения ОПР между видами продукции может быть различной для различных цехов, но расходы каждого цеха должны включаться в себестоимость продукции, изготавливаемой только этим цехом. Неправильный выбор базы распределения означает некорректную величину себестоимости единицы продукции, что может привести к управленческим ошибкам.

Однако, при учете ОПР важную роль играет не только определение базы распределения, но и определение как состава, так и величины расходов, которые должны относиться к производственной себестоимости.

Согласно п. 15 П(С)БУ 16 к ОПР в полном размере относятся те расходы, по которым существуют установленные законодательством предельные нормы. Например, расходы на оплату служебных командировок персонала цехов. Главным критерием при отнесении этих расходов является их связь с объемом выпуска продукции, т.е. постоянные эти расходы или переменные.

В ст. 5.4.8. Закона «О налогообложении прибыли предприятий» четко сказано, что в валовые расходы предприятия включаются фактические расходы на командировку, подтвержденные документально и связанные с ведением хозяйственной деятельности предприятия, а также расходы, не подтвержденные документально, но в пределах норм, устанавливаемых Кабинетом Министров Украины за каждый полный день командировки.

Однако, «Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности» от 2 февраля 2001 года №47 (далее Методические рекомендации) в ст. 257 к составу ОПР относят расходы на командировки персонала цехов и участков в пределах норм, предусмотренных законодательством.

Допущенная неточность (оговорка) в П(С)БУ 16 может повлечь за собой разночтения. Ведь если бухгалтер, руководствуясь лишь этим стандартом, решит в полной мере относить все расходы на командировки к расходам на производство, т.е. к ОПР, то в конечном итоге получится необоснованно завышенная себестоимость и расхождения с валовыми затратами. Во избежание недопониманий со стороны проверяющих органов, каждое предприятие должно отметить в учетной политике включение расходов на командировки персонала цехов в пределах норм, устанавливаемых законодательством, в состав ОПР.

Кроме того, П(С)БУ 16 включает в состав ОПР медицинское страхование аппарата управления цехами, участками, т.е. такие расходы, которые вообще не предусмотрены действующим законодательством. В Методических рекомендациях эта неточность исправлена и включению рекомендуются только отчисления на социальные мероприятия.

Еще одним из важных вопросов на сегодняшний день остается вопрос включения потерь от брака в состав общепроизводственных расходов. В п. 23 ст. 257 Методических рекомендациях потери от брака, если их нельзя непосредственно отнести к конкретному виду продукции, включаются в состав других расходов цеха, участка и относятся к ОПР. Согласно плану счетов для учета потерь от брака в производстве используется счет 24 «Брак в производстве», однако проводка по его списанию на ОПР не предусмотрена. Такой недочет также не устранен в «Методических рекомендациях по применению регистров бухгалтерского учета» от 29 декабря 2000 года №356, согласно которым для учета расходов предприятия используется журнал 5 или 5А. В журнале 5 в разделе III не предусмотрено списание брака на ОПР. Поэтому в учетной политике важно отметить возможность списания потерь от брака на ОПР.

Также следует заметить, что предложенная форма журнала 5 не удобна для отражения расходов, поскольку все общепроизводственные статьи (даже если их сгруппировать) указать будет слишком громоздко. Такая детализация в журнале является излишней. Наилучшим вариантом будет отражение ОПР одной строкой, а расшифровка по статьям и синтетическим счетам должна отражаться в отдельной ведомости. Недостатком журнала 5 является также то, что он не дает возможности отнесение нераспределенной части ОПР к прочим расходам операционной деятельности в случае отсутствия реализации.

Такая детализация необходима для правильного учета, контроля и анализа расходов. Постатейный анализ по каждому цеху и участку позволит более четко выявить отклонения от норм, а анализ по центрам ответственности позволит определить виновного в существенных отклонениях от норм.

Определение отклонения фактических расходов от плановых необходимо потому, что в настоящее время в бухгалтерском учете имеется возможность перевода ОПР из состава расходов на производство в состав расходов периода, что в значительной мере влияет не только на показатель себестоимости продукции, но и на финансовые результаты в целом.

## **АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ В АУДИТЕ**

Симоненко И.В., студентка, гр. УА-402, НАПКС  
Научный руководитель: Пожарицкая И.М., к.э.н., доцент

Аналитические процедуры представляют собой один из способов получения аудиторских доказательств и один из видов аудиторских процедур, состоящих в выявлении, анализе и оценке соотноше-

ний между финансово-экономическими показателями деятельности проверяемого экономического субъекта.

Содержание и характер аналитических процедур, используемых в аудите, раскрываются в Международном Стандарте Аудита 520 «Аналитические процедуры». В этом стандарте приведены рекомендации относительно применения аналитических процедур во время аудиторской проверки. По требованию МСА 520 аудитор обязан применять аналитические процедуры начиная с этапа планирования и на всем протяжении выполнения аудиторского задания.

В разделе «Характер и цели аналитических процедур» отмечается, что такие процедуры должны включать в себя рассмотрение финансовой информации субъекта в сравнении:

- с сопоставимой информацией предыдущих периодов;
- с ожидаемыми результатами деятельности субъекта;
- с аналогичной отраслевой информацией.

Отмечено, что аналитические процедуры подразумевают также анализ взаимосвязей:

1) между элементами финансовой информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, основанному на опыте субъекта (например, показатели валовой прибыли);

2) между финансовой информацией и соответствующей информацией нефинансового характера, например, расходами на оплату труда и численностью работников.

Говорится о возможности применения аналитических процедур как к финансовой отчетности компонентов (например, дочерних компаний, подразделений или сегментов), так и к отдельным элементам финансовой информации. Подчеркивается, что выбор аудитором процедур, методов и уровня применения является делом профессионального суждения.

В разделе «Аналитические процедуры как процедуры оценки рисков» указано на необходимость применения аудитором аналитических процедур для получения понимания субъекта ведения хозяйства и его среды, а также выявления зон возможного риска.

Раздел «Аналитические процедуры как процедуры по существу» содержит информацию о том, что аудиторские процедуры на уровне утверждений могут выводиться из детальных тестов, аналитических процедур в сущности или из сочетания того и другого.

При применении аналитических процедур по существу аудитор обязан рассмотреть и учесть следующие факторы:

- цели процедур и степень, в которой можно полагаться на их результаты (степень надежности);
- тип предприятия и степень возможного дезагрегирования информации;
- наличие информации как финансового, так и нефинансового характера;
- достоверность имеющейся информации (например, необходимо проверить, составлены ли бюджеты с надлежащей аккуратностью);
- значимость имеющейся информации (например, необходимо знать, были ли бюджеты составлены на основе ожидаемых результатов, а не исходя из поставленных целей);
- источник имеющейся информации (например, источники, независимые от субъекта, обычно более надежны, чем внутренние источники);
- сопоставимость имеющейся информации (например, может оказаться необходимым дополнить отраслевые данные общего характера, чтобы сделать их сравнимыми с данными субъекта, производящего и продающего специализированную продукцию);
- знания, полученные во время предыдущих проверок;
- контроль за подготовкой информации;
- точность, с которой можно прогнозировать ожидаемые результаты аналитических процедур по существу.

При этом если аудитор планирует применить аналитические процедуры по существу относительно промежуточного периода, он должен рассмотреть влияние этих факторов на возможность получения достаточных и соответствующих аудиторских доказательств за период, который остается. Также необходимо учитывать, будут ли остатки для отдельных классов операций и счетов на конец периода достаточно прогнозируемыми относительно сумм, относительной важности и состава.

В разделе «Аналитические процедуры в общем обзоре в конце аудиторской проверки» сказано, что аудитор должен применять аналитические процедуры ближе к концу или непосредственно в конце аудита при формулировании общего вывода о том, соответствует ли финансовая отчетность в целом представлению о бизнесе, которое сложилось у аудитора. Предполагается, что выводы, сделанные по результатам таких процедур, должны подтвердить выводы, сделанные во время аудита отдельных компонентов или элементов финансовой отчетности, а также помочь при формулировании общего вывода относительно обоснованности финансовой отчетности. Допускается, тем не менее, что указанные процедуры могут выявить области, требующие проведения дальнейших процедур.

В соответствии с разделом «Исследование необычных статей» при выявлении с помощью аналитических процедур значительных изменений или взаимосвязей, противоречащих другой информации или отличающихся от прогнозируемых сумм, аудитор должен исследовать такие расхождения и

получить по ним адекватные объяснения и соответствующие подтверждающие доказательства. Изучение необычных изменений и взаимосвязей рекомендуется начинать с запросов руководству, после чего следует:

- подтвердить ответы руководства, например, путем сравнения их со знаниями аудитора о бизнесе и прочими доказательствами, полученным и в ходе аудита;
- рассмотреть необходимость применения прочих аудиторских процедур, основанных на результатах запросов, если руководство не может дать объяснения или если объяснения будут признаны неудовлетворительными.

В разделе «Особенности применения в государственном секторе» указано, что для государственных предприятий в отличие от коммерческих субъектов характерна слабая прямая взаимосвязь между доходами и расходами, поэтому в государственном секторе могут отсутствовать сведения по отрасли или статистические данные для сравнения. В связи этим аудиторам рекомендуется создавать внутреннюю базу справочной информации по предприятиям государственного сектора.

## **ВЛИЯНИЕ ПОСЛЕДУЮЩИХ СОБЫТИЙ НА АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Сырцова Ю.С., студентка, гр. УА-402, НАПКС  
Научный руководитель: Пилатова Т.Н., ст. препод.

Целью Международного стандарта аудита (МСА) 560 «Последующие события» есть установление и предоставление рекомендаций относительно обязанностей аудитора относительно дальнейших событий. В этом МСА определение «последующие события» применяется как для определения событий, которые происходят между датой финансовых отчетов и датой аудиторского вывода, так и для определения фактов, определенных после даты аудиторского заключения.

Аудитор должен рассмотреть влияние последующих событий на финансовые отчеты и аудиторское заключение

### **1. События, которые происходят до даты аудиторского заключения.**

Аудитор должен выполнить аудиторские процедуры, разработанные для получения достаточных и соответствующих аудиторских доказательств того, что все события, которые состоялись до даты аудиторского заключения, и которые могут нуждаться в коррекции или раскрытии информации в финансовых отчетах, были выявлены.

Аудиторские процедуры для определения событий, которые могут требовать коррекции или раскрытия информации в финансовых отчетах осуществляются к ближайшей дате аудиторского заключения. Такие аудиторские процедуры разрабатываются с учетом оцененных аудитором рисков и охватывают:

- просмотр процедур, установленных управленческим персоналом для обеспечения выявленных последующих событий;
- ознакомления с протоколами собраний акционеров, наивысшего управленческого персонала, а также собраний существующих комитетов (например, соответствующих исполнительных комитетов и аудиторского комитета), проведенных после даты финансового отчета, и отчеты относительно вопросов, которые были обсуждены на собраниях, протоколы которых еще не готовы;
- ознакомление с последними текущими промежуточными финансовыми отчетами и (если это целесообразно) бюджетами, прогнозами движения денежных средств и другими соответствующими отчетами управленческого персонала;
- отчеты (или расширение предыдущих устных и письменных отчетов) юристов субъектами хозяйствования относительно судебных дел и исков;
- отчеты управленческому персоналу относительно того, состоялись ли последующие действия, которые могли бы повлиять на финансовые отчеты.

Если аудитору становится известно о событиях, которые существенно влияют на финансовые отчеты, ему следует рассмотреть, были ли такие события соответственно отображены или адекватно раскрыты в финансовых отчетах.

### **2. Факты, выявленные после даты аудиторского заключения, но до опубликования финансовых отчетов.**

Аудитор не несет ответственности за выполнение аудиторских процедур или за запросы относительно финансовых отчетов после даты аудиторского заключения.

Если после даты аудиторского заключения, но до опубликования финансовых отчетов аудитору становится известно о факте, который может существенно повлиять на финансовые отчеты, аудитор должен рассмотреть, нужно ли внести изменения к финансовым отчетам, обсудить этот вопрос с управленческим персоналом и принять меры в соответствии с обстоятельствами.

Если управленческий персонал вносит изменения к финансовым отчетам, аудитор должен выполнить необходимые при этих обстоятельствах аудиторские процедуры и предоставить управленческому персоналу новый вывод относительно измененных финансовых отчетов. Дата нового аудиторско-