

Калантаров Д. М.  
аспирант,  
МГУ им. М.В. Ломоносова

## Виды производственного аудита и методы его проведения

***Аннотация.** В статье рассматривается концепция производственного аудита применительно к условиям современной российской практики. Она включает нормативное регулирование внутреннего и внешнего производственного аудита, специфическую организацию его проведения, специальные методы и методику его проведения.*

***Ключевые слова:** производственный аудит, внешний аудит, планирование, внутренний аудит, методы аудита, процедуры, программа аудита.*

***The summary.** In article the concept of industrial audit with reference to conditions of modern Russian practice is considered. It includes standard regulation of the internal and external industrial audit, the specific organization of its carrying out, special methods and a technique of its carrying out.*

***Keywords:** industrial audit, external audit, planning, internal audit, methods of audit, procedure, the audit program.*

Производственный аудит может являться частью общего аудита, и он, как самостоятельная услуга, может быть только инициативным.

Инициативный производственный аудит может проводиться как внешними, так и внутренними аудиторами и включать объемы, разделы проверки — по желанию клиента. Характер и масштабы такой проверки определяет клиент. Основная цель инициативного производственного аудита — выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета затрат, в налогообложении, провести анализ эффективности производства и помочь ему в организации учета затрат.

Внутренний и внешний производственный аудит дополняют друг друга и в то же время существенно различаются. Функции внутреннего аудита могут выполнять не только работники предприятия, но и приглашенные независимые внешние аудиторы.

Характеристика особенностей внутреннего и внешнего производственного аудита представлена в таблице 1.

Производственный аудит на соответствие требованиям. Этот аудит заключается в анализе определенной производственной (хозяйствен-

**Характеристика особенностей внутреннего и внешнего  
производственного аудита**

<b>Факторы</b>	<b>Внутренний производственный аудит</b>	<b>Внешний производственный аудит</b>
Постановка задач	определяется руководством исходя из потребностей управления как подразделениями предприятия, так и предприятия в целом	определяется договором между независимыми сторонами: предприятием и аудиторской фирмой (аудитором)
Уровень независимости	это структурное подразделение предприятия, подчиняется руководству, то есть зависимое подразделение, где работают штатные работники	как материально, так и организационно не зависит от аудируемого лица. Оплата услуг в соответствии с договором.
Метод проведения	проводится непрерывно	периодически по требованию экономического субъекта
По регламентации деятельности	регламентируется положением на предприятии	договором
Объект	решение отдельных функциональных задач управления, разработка и проверка информационных систем предприятия	главным образом система учета и отчетности предприятия
Цель	определяется руководством предприятия	определяется законодательством по аудиту: оценка достоверности финансовой отчетности и подтверждение соблюдения действующего права
Средства	выбираются самостоятельно (либо определяются стандартами внутреннего аудита)	определяются общепринятыми аудиторскими стандартами
Вид деятельности	исполнительская деятельность	предпринимательская деятельность
Организация работы	выполнение конкретных заданий руководства	определяется аудитором самостоятельно исходя из общепринятых норм и правил аудиторской проверки
Взаимоотношения	подчиненность руководству предприятия, зависимость от него	равноправное партнерство, независимость
Субъекты	сотрудники, подчиненные руководству предприятия и находящиеся в штате предприятия	независимые эксперты, имеющие соответствующий аттестат и лицензию на право заниматься этим видом предпринимательства
Квалификация	определяется по усмотрению руководства предприятия	регламентируется государством
Оплата	начисление заработной платы по штатному расписанию	оплата предоставленных услуг по договору
Ответственность	перед руководством за выполнение обязанностей	перед клиентом и перед третьими лицами, установленная законодательными и нормативными актами
Методы	методы могут быть одинаковыми при решении одинаковых задач (например оценка достоверности информации). Имеются различия в степени точности и детальности	
Отчетность	перед руководством	отчет клиенту

ной) деятельности субъекта в целях определения ее соответствия предписанным условиям, правилам или законам.

*Производственный аудит может быть специальным аудитом* — это проверка конкретных вопросов в деятельности хозяйствующего субъекта, соблюдения определенных процедур, норм и правил, обычно имеющая целью подтвердить законность, добросовестность и эффективность деятельности управляющих, правильность списания материалов, топлива и т.д.

Первоначальный и согласованный производственный аудит.

Первоначальный аудит проводится аудитором (аудиторской фирмой) впервые для данного клиента. Это существенно увеличивает риск и трудоемкость аудита, так как аудиторы не располагают необходимой информацией об особенностях деятельности клиента, его системе внутреннего контроля и др.

Согласованный (повторяющийся) аудит осуществляется аудитором (аудиторской фирмой) повторно или регулярно и основан поэтому на знании специфики клиента, его положительных и отрицательных сторон в организации бухгалтерского учета, результатах длительного сотрудничества с клиентом (консультирование, помощь в организации системы внутреннего контроля и др.).

Практика работы аудиторских фирм свидетельствует о преимуществах согласованного аудита. Такое сотрудничество удобно и аудиторам, которые в течение многих лет основательно изучают деятельность клиента, и клиенту, который получает высококвалифицированные, всесторонние, основанные на многолетнем длительном сотрудничестве помощь и оценку.

Более того, смена клиентом аудиторской фирмы зачастую вызывает осторожность как у потребителей информации, так и у новых аудиторов.

С точки зрения развития производственный аудит разделяется на три стадии и, соответственно, три вида:

1) *Подтверждающая стадия производственного аудита* характеризовалась тем, что при проведении проверки аудитор-бухгалтер проверял и подтверждал практически каждую хозяйственную операцию, параллельно с бухгалтером создавал собственные учетные регистры. В настоящее время такую услугу назвали бы восстановлением или ведением учета. Так как аудит — это предпринимательская деятельность, то есть деятельность, направленная на извлечение прибыли, аудиторы должны применять такие методы проверки, которые позволили бы максимально сократить время на проведение проверки, не снижая качества.

2) *Системно-ориентированный производственный аудит* (аудиторская экспертиза на основе анализа системы внутреннего контроля.) предус-

матривает наблюдение систем, которые контролируют операции. Данная стадия привела к тому, что аудиторы стали проводить экспертизу на основе внутреннего контроля. При хорошей работе системы внутреннего контроля облегчается проведение внешнего аудита, а при наличии неэффективной системы внутреннего контроля клиенту даются рекомендации по ее улучшению;

3) *Производственный аудит, базирующийся на риске* (концентрация аудиторской работы в областях с более высоким возможным риском, что значительно упрощает аудит в областях с низким риском — это такой вид аудита, когда проверка может производиться выборочно, исходя из условий работы предприятия, в основном узких мест (критических точек) в его работе. Сосредоточив аудиторскую работу в областях, где риски выше, можно сократить время, затрачиваемое на проверку областей с низким риском. Те, кто полагается на суждение аудиторов, считают, что это может обеспечить более эффективную с точки зрения затрат проверку. Схематично производственный аудит представлен на схеме 1.



Схема 1. Структура производственного аудита

Производственный аудит является также сопутствующей услугой, формой контроля производственной деятельности, а контроль — это одна из функций управления. Любой вид управления невозможен без контроля.

В аудиторской практике возникает необходимость использования различных форм осуществления — во времени и в пространстве — контроля с целью повышения эффективности управления финансами и способов использования ресурсов, а также своевременного предупреждения возникновения ошибок и их исправления.

В зависимости от времени проведения производственного аудита можно различать предварительный, текущий и заключительный (последующий) аудит.

Предварительный производственный аудит осуществляется до начала работ, совершения хозяйственных операций, подвергавшихся проверке, и направлен на предупреждение незаконности и нецелесообразности выполнения работ, проведения хозяйственных операций в организации. В организациях предварительный аудит используется в ключевых областях — по отношению к трудовым, материальным и финансовым ресурсам. Форма предварительного аудита играет важную роль в повышении уровня знаний хозяйственных кадров, их профессионализма, ответственности за соблюдение законности, целесообразности и эффективности использования хозяйственных ресурсов.

Предварительный аудит чаще всего проводится внутренними аудиторами и специалистами организации. За последние годы предварительный аудит проводится также внешними независимыми аудиторами и аудиторскими фирмами путем проведения консультационной работы в данной организации, экспертизы различных схем, проектов бизнес-планов и т.п.

Особенно широко предварительный аудит применяется для проверки качества материальных ресурсов до их производственного использования, а также планируемых инвестиций, финансовых вложений и финансовых операций. Эта форма аудита необходима также для производства продукции (работ, услуг) организации. В аудиторской практике предварительный аудит может быть использован также для оценки существенности в аудите. Путем предварительного обследования и проверки отдельных систем хозяйственного механизма организации аудиторы оценивают их эффективность и устанавливают уровень аудиторского риска.

Текущий аудит проводится непосредственно в ходе осуществления работ или в процессе совершения хозяйственных операций и направлен на оперативное устранение недостатков, распространение (внедрение) научно обоснованного положительного опыта.

Преимущества данной формы проведения аудита заключаются в возможности своевременного выявления и устранения допущенных ошибок в бухгалтерских проводках, при нарушении положений законодательных и нормативных актов. Текущая аудиторская проверка позволяет устранить «наследственные» ошибки и способствует недопущению таких или аналогичных ошибок в дальнейшем, а также позволяет свести до минимума «наследственный» (присущий) и контрольный риски при последующем аудировании финансовой отчетности организаций или отдельных статей.

Текущие проверки проводят как внутренние аудиторы, так и внешние независимые аудиторы и аудиторские фирмы посредством наблюдения, обследования объектов контроля, консультирования специалистов и руководителей организаций путем абонентского обслуживания по возникающим правовым, управленческим, налоговым, аналитическим и другим проблемам. Кроме того, текущий аудит может проводиться аудиторами, аудиторской фирмой на данном экономическом субъекте по договоренности с ним поэтапно, например, ежемесячно, поквартально и т.д., то есть не ожидая конца года, когда хозяйственные операции уже завершены и на некоторые из них повлиять фактически уже невозможно. Текущий аудит может быть использован как при инициативном, так и при обязательном аудите с целью подтверждения достоверности данных финансовой отчетности организации в конце проверяемого года.

Заключительный (последующий) аудит осуществляется после выполнения работ и совершения хозяйственных операций. Хотя заключительный аудит осуществляется слишком поздно, чтобы ориентировать на проблемы в момент их возникновения, тем не менее, в аудиторской практике он выполняет важные функции. Одна из них состоит в том, что заключительный аудит дает руководству организации информацию о недостатках и ошибках, рекомендации по их устранению и недопущению в будущем. Сравнивая фактически полученные и требовавшиеся результаты работы, руководство имеет возможность оценить, насколько реалистично и обоснованно были проведены работы, хозяйственные операции, составлены планы и т.д. Эта процедура позволяет также получить информацию в возникших проблемах и сформулировать новые направления действий, чтобы избежать этих проблем в будущем.

Заключительный аудит может быть проведен в необязательном порядке (инициативный аудит) по усмотрению самих организаций с целью устранения ошибок и нарушений в бухгалтерском учете, налогообложении и по другим проблемам.

Наиболее высокая эффективность аудита (в рамках поставленной договором цели проверки) достигается путем разумного и четкого сочетания всех форм — по времени проведения контроля и использования организационных систем обратной связи с объектами субъекта аудиторской проверки.

При производственном аудите, в зависимости от источников информации выделяют документальный и фактический контроль, и, следовательно, используют методы фактической и документальной проверки.

*Фактическая проверка* — проверка фактического наличия материальных ценностей и денежных средств методом осмотра и просчета и сличения полученных данных с учетными данными.

К основным методам фактической проверки, которыми могут пользоваться аудиторы, относятся: подтверждение, осмотр, обследование, инвентаризация, контрольный запуск сырья и материалов в производство; -лабораторный анализ качества материалов, товаров, сырья и готовой продукции, экспертная оценка, опрос, наблюдение, проверка объемов выполненных работ.

*Подтверждение* — получение письменного ответа от клиента или третьих лиц для подтверждения точности информации.

*Осмотр.* С помощью этого метода можно выяснить, например, условия хранения документов; состояние производственных, складских помещений. Осмотру подвергают разнообразные объекты: территорию, места хранения материальных активов, производственное оборудование и т.д. В процессе осмотра могут быть обнаружены доказательства, свидетельствующие о нарушениях или злоупотреблениях.

*Обследование.* Обследование представляет собой как бы продолжение осмотра, но с одновременным ознакомлением с документами как нормативными, так и оправдательными; с получением объяснений от ответственных лиц. Эффективные результаты дает обследование при проверках технологии производства продукции в цехах, порядка приема, хранения, отпуска и реализации продукции.

*Инвентаризация.* В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ предприятия обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой необходимо проверять и документально подтверждать их наличие, состояние и оценку. Основными целями инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия имущества;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

Данные результата инвентаризации должны быть обобщены в организации в Ведомости результатов, выявленных инвентаризацией, которая приведена.

*Контрольный запуск сырья и материалов в производство* применяют в тех случаях, когда необходимо установить фактический расход сырья или материалов на производстве, выход полуфабрикатов, готовой продукции, количество отходов. Применяют его и для проверки действующих или ранее действовавших на предприятии норм расхода сырья и материалов, технологического процесса, производительности оборудования и т.п. Для этого проводят соответствующий производственный эксперимент (например, изготовление образцов изделий, выпечка кулинарной продукции и др.). Перед контрольным запуском сырья в производство следует определить, по каким видам выпускаемой продукции будет проведен эксперимент. При этом учитываются претензии к качеству изделий или сведения о перерасходе по отдельным видам материалов, превышенных нормах и т.д. Благодаря эксперименту уточняются нормы, усиливается контроль за списанием фактического расхода сырья и выходом продукции. Кроме того, могут быть выявлены недостатки в нормировании и технологии производства, искажения в качественных показателях продукции и другие нарушения. *Лабораторный анализ качества материалов, товаров, сырья и готовой продукции.* Использование данного метода дает возможность контролировать качество поступающих материалов, товаров, сырья, а также готовой продукции и полуфабрикатов; позволяет выявить факты использования некондиционного сырья, несоблюдение норм расхода. Эти и другие факты могут свидетельствовать, например, о нарушении технологического режима, установленных норм и т.д. Анализ может проводиться отделом технического контроля или соответствующими специализированными организациями (инспекцией по качеству и др.).

Изъятие проб (образцов) для лабораторного анализа должно производиться в соответствии с инструкциями о порядке инспектирования предприятий определенных отраслей народного хозяйства.

*Экспертная оценка* объектов проверки бывает необходима при исследовании специальных вопросов. Экспертом признается не состоящий в штате данной аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и (или) опыт в определенной области (по определенному вопросу), отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области. В качестве эксперта аудиторская организация может использовать работу специализированной организации, являющейся юридическим лицом.

Результаты экспертной оценки оформляются в виде заключения (отчета, расчета и т.п.), в котором содержатся точные и ясные ответы на конкретные вопросы, предусмотренные и описанные в договоре оказания услуг, заключенном между аудиторской фирмой и экспертом или экономическим субъектом и экспертом. Использование работы эксперта не снимает с аудиторской организации ответственности за аудиторское заключение.

*Опрос.* Следует отметить, что аудиторам предоставлены права получать необходимые разъяснения и дополнительные сведения, а также необходимую информацию от третьих лиц (по письменному запросу). Опрос – получение устной или письменной информации от клиента.

Следовательно, к получению подобных объяснений и справок от должностных лиц прибегают в тех случаях, когда необходимо установить достоверность фактов в процессе проверки, реальность хозяйственной операции, достоверность данных, отраженных в документах.

*Наблюдение* – получение общего представления о возможностях клиента на основании визуального осмотра (наблюдения);

*Проверка объемов выполненных работ.* С помощью обмера проверяют:

- соответствие характера, количества и стоимости фактически выполненных работ тем, которые указаны в актах приемки (КС-2, справка КС-3), а также в смете;
- соответствие выполненных работ составу работ, предусмотренных сметными нормами, на основании которых составлены применяемые при расчетах единичные расценки, калькуляции и прейскурантные цены;
- законченность объектов, конструктивных элементов, этапов и видов работ или их частей.

*Документальная проверка* – проверка документов и записи операций в учетных регистрах.

При проведении документальных проверок применяют методы формальной, логической и арифметической проверки.

При *формальной проверке* выявляется полнота и правильность заполнения всех реквизитов, обязательных на первичных документах. Особое внимание при этом обращается на:

- дату заполнения документа;
- наличие не оговоренных исправлений, подчисток, дописок в тексте и цифр;
- подлинность подписей должностных и материально ответственных лиц (все денежные документы не подлежат исправлению и

подчистке). *Логическая проверка* (проверка документов по существу) – данная проверка позволяет:

- выяснить, имела ли место та или иная операция и в указанном объеме;
- законность и целесообразность хозяйственной операции;
- правильность ее отнесения на соответствующие счета и включение в соответствующие статьи расходов и доходов.
- выявить приписки в объеме выполненных работ, завышение себестоимости и т.д.

К логической проверке относятся: сопоставление данных документов, отражающих операции с данными документов, которые явились основанием для этих операций; сканирование, встречная проверка, взаимная проверка, контрольное сличение, восстановление натурально-стоимостного учета и др.

Сопоставление учетных и отчетных показателей с установленными нормативами позволяет выявить завышение (занижение) себестоимости продукции (работ, услуг) и т.д. В ходе аудиторских проверок следует учитывать и другие ограничения, установленные правительственными и ведомственными актами.

Сканирование – непрерывный, поэлементный просмотр информации (бухгалтерских первичных документов) с целью найти что-либо нетипичное. Этот метод состоит в сопоставлении различных экземпляров одного и того же документа. Экземпляры соответствующих документов могут находиться в бухгалтериях разных организаций. Цель такого сопоставления – установить тождество всех экземпляров одного и того же документа. Взаимная проверка является разновидностью встречной. Она проводится по взаимосвязанным операциям в одной организации.

Другой метод проверки – восстановление натурально-стоимостного учета. Данный метод дает возможность конкретно анализировать движение ценностей по каждому его виду в отдельности. Его сущность состоит в том, что на основе первичных документов по приходу и расходу товарно-материальных ценностей полностью восстанавливается натурально-стоимостный их учет. Этот прием может применяться в тех подразделениях, по которым натурально-стоимостный учет ценностей не ведется (например, в производствах), хотя все операции по их движению оформляются выпиской соответствующих документов. По данным этих документов, можно восстановить движение ценностей по их видам с выведением остатков.

*Арифметическая проверка* заключается в проверке правильности подсчетов сумм в документах. В ходе проверки выявляются ошибки при суммировании ряда чисел в процессе составления аналитических и систематических регистров учета. Арифметическая и логическая проверка нередко дополняют друг друга.

Эффективность аудиторской работы во многом зависит не только от знания методов проверки, но и от правильного их сочетания в соответствии с поставленными задачами. Методы документальной проверки применяют не только в различном сочетании, но и с различными методами фактической проверки, а также с логическим исследованием финансово-хозяйственных ситуаций.

Умелое применение методов на практике способствует достижению максимальных результатов в выполнении аудиторами своих функций. Помимо методов проведения проверки существуют и методы организации производственного аудита:

1. Сплошная проверка (документальная и фактическая);
2. Выборочная;
3. Аналитическая;
4. Комбинированная.

При сплошной проверке тщательно проверяются все денежные документы, относящиеся к учету кассовых и банковских операций, ценных бумаг и по расчетам с подотчетными лицами.

При выборочной проверке документы проверяются по выбору проверяющего. При этом, если в ходе выборочной проверки отдельных вопросов будут установлены серьезные недостатки и нарушения в организации и ведении бухгалтерского учета, приведение к исправленному исчислению затрат, финансовых результатов и к недоначислению наличных платежей, то такие операции рекомендуется проверить сплошным методом. При проведении выборки важное место имеет правильный выбор тех документов, записей, которые будут подвергаться проверке. Выбор порядка проверки зависит от обстоятельств и решается на месте проведения проверки. Аналитические процедуры используются для получения аудиторских доказательств. Термин «аналитические процедуры» в международных аудиторских стандартах употребляется для описания экономического анализа показателей и тенденций. Они включают сравнение

- с сопоставимой информацией за предшествующий период или периоды;
- с ожидаемыми результатами (планом, бюджетом и т.п.);

- с аналогичной информацией в отрасли (сравнение показателей с показателями аналогичных предприятий в отрасли).

На стадии планирования аудита аналитические процедуры помогают аудитору уяснить особенности деятельности клиента определить проблемы в формировании финансовой информации, а также степень риска. Они выявляют объекты, требующие особого внимания аудиторов.

Аналитические процедуры представляют оценку финансовых показателей при помощи изучения вероятных зависимостей между ними.

***Основные используемые методы:***

- процентные сравнения;
- коэффициентный анализ финансового состояния предприятия;
- балансовый метод;
- регрессионный анализ.

Специальная проверка применяется, когда возникает необходимость в проверке полноты выполнения всех технологических операций в производстве конкретного вида продукции или изделия.

В современной практике применяются комплексные аудиторские проверки. Они проводятся большим составом аудиторов в крупных организациях со сложным процессом производства и значительным объемом вычислительных работ (большим количеством бухгалтерских и других документов). Основными их задачами является всесторонняя документационная проверка предприятий и финансово-хозяйственной деятельности организаций, состояние их экономики, проведение углубленного анализа финансового состояния, выявление неиспользованных резервов и разработка предложений по дальнейшему улучшению работы организации, повышению эффективности производства, проверка соблюдения требований действующего законодательства по проверяемым вопросам.

Целевые проверки проводятся по определенному кругу вопросов по просьбе руководителей предприятий или по поручению органов прокуратуры, следствия, налоговых и других государственных органов. По результатам таких проверок, как правило, составляется акт проверки или справка. Экспертная оценка бухгалтерских документов организаций проводится аудитором по поручению государственных органов при наличии у них уголовных, гражданских дел, или дел, рассмотренных в арбитражном суде.

**Литература**

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30 декабря 2008 г.
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. с последующими изменениями и дополнениями.
3. Федеральные стандарты аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 с последующими изменениями и дополнениями.
4. Бухгалтерская финансовая отчетность / Под ред. проф. В. Д. Новодворского. М.: ИНФРА-М, 2003.
5. Анализ финансовой отчетности / Под ред. О.В. Ефимовой. М.: Омега-Л, 2004.