

УДК 338  
JEL: M4, M42, P40

## МЕХАНИЗМЫ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ЗАТРАТ МУНИЦИПАЛЬНЫХ УНИТАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Валерий Николаевич Алферов<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

125993, ГСП-3, г. Москва, Ленинградский просп., 49

<sup>1</sup> Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Стратегический и антикризисный менеджмент»

E-mail: expertavn@bk.ru

Поступила в редакцию: 18.05.2015

Одобрена: 28.05.2015

### Аннотация

**Предмет / тема.** В статье проводится исследование механизмов проведения аудита затрат муниципальных унитарных предприятий оказывающих жилищно-коммунальные услуги.

**Цели / задачи.** Проанализировать особенности аудита затрат и факторы оказывающие существенное влияние на механизм функционирования муниципального унитарного предприятия, оказывающего жилищно-коммунальные услуги.

**Методология.** Эмпирические методы исследования, основанные на изучении документов и результатах деятельности муниципального унитарного предприятия, оказывающего жилищно-коммунальные услуги.

**Результаты.** Рассмотрены задачи, решаемые в ходе проведения аудита затрат, этапы проведения аудита затрат и факторы оказывающие существенное влияние на механизм функционирования муниципального унитарного предприятия.

**Выводы / значимость.** В муниципальных унитарных предприятиях должен обязательно проводиться аудит, так как они являются не только неотъемлемым звеном российской экономики, но и выступают посредником между муниципалитетом и населением, поскольку перераспределяют доходы населения путем осуществления своей социально-значимой деятельности. Центральная роль аудита в данном случае отводится изучению особенностей составных элементов учетно-аналитической системы доходов и расходов муниципальных унитарных предприятий.

**Ключевые слова:** аудит; затраты; формирование доходов и расходов; муниципальных унитарных предприятий; жилищно-коммунальные услуги.

**Для ссылки:** Алферов В. Н. Механизмы проведения аудита затрат муниципальных унитарных предприятий // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). 2015. № 2(22). С. 155–160.

Аудит – это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности<sup>1</sup>.

Целью аудита учета затрат на оказание услуг и калькулирования себестоимости является выявление обоснованности возникновения и учета затрат, включенных в структуру себестоимости предоставляемых услуг, которые влияют на итоговую величину прибыли организации.

Задачи аудита затрат на оказание услуг представлены на рис. 1.

До начала аудита затрат на оказание услуг и калькулирования себестоимости необходимо провести анализ особенностей имеющихся у аудируемого предприятия его специализацию, результаты деятельности (объемы и состав производства) технологические и производственные особенности.

Специфика деятельности жилищно-коммунального предприятия предполагает проведение аудита затрат на производство по следующим направлениям.

1. Проверка документального оформления производственных затрат. Первичные документы, подтверждающие учет каждого вида затрат, должны быть правильно оформлены и содержать все обязательные реквизиты.
2. Аудит синтетического учета основных и накладных затрат. Корреспонденция счетов должна соответствовать корреспонденции, утвержденной планом счетов.
3. Проверка правильности распределения общехозяйственных расходов. Порядок распределения накладных расходов по объектам калькуляции должен соответствовать способу распределения, прописанному в учетной политике предприятия.

<sup>1</sup> Федеральный закон РФ №307-ФЗ от 30.12.2008 г. «Об аудиторской деятельности» (ред. 01.12.2014) // Справочно-правовая система (СПС) «Консультант».



Рис. 1. Задачи аудита затрат на оказание жилищно-коммунальных услуг

4. Проверка соответствия записей синтетического учета по балансовым счетам 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы» записям в Главной книге и бухгалтерском балансе.
5. Оценка правильности исчисления себестоимости жилищно-коммунальных услуг. Путем арифметического контроля подтверждается достоверность исчисления себестоимости услуг.

Проверяя, обоснованно ли отнесены расходы на себестоимость услуг, аудитор рассматривает классификации затрат по элементам и статьям калькуляции, а затем сравнивает их суммы. При аудите материальных затрат аудитор оценивает правильность списания материальных ресурсов на производство, разнесение по счетам бухгалтерского учета. Основным аспектом проверки материальных затрат является сопоставление расходов материалов и объема оказанных услуг.

Изучая вопросы правильности списания на затраты материальных ценностей, аудитор в обязатель-

ном порядке руководствуется учетной политикой предприятия на текущий финансовый год<sup>1</sup>.

Учет затрат по видам работ и жилищно-коммунальных услуг для исчисления их себестоимости должен производиться, согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации». Затраты должны оформляться унифицированными типовыми формами первичной документации.

План проведения аудит затрат на оказание жилищно-коммунальных услуг должен содержать следующие этапы по проверке:

- материалов поступившие от поставщиков, которые должны приходоваться согласно приходным документам на счете 10/1 «Материалы», 10/3 «Топливо» и 10/5 «Запасные части» и отражаться в бухгалтерском учете по фактической себестоимости;
- материальных затрат. Нарушением ведения учета материально-производственных запасов может являться то, что расход материалов не оформляется лимитно-заборными картами, для

<sup>1</sup> Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие. М.: Юрайт, 2013. 306 с.

этих целей на предприятии используются только накладные;

- затрат на заработную плату. Аудитор проверяет наличие первичных документов, подтверждающих правомерность начисления заработной платы, оценивает своевременность и четкость их оформления, уделяя особое внимание правильности распределения начисленной заработной платы по счетам, на которых аккумулируются затраты по основному производству и накладные затраты;
- правильности отчислений на социальные нужды. Необходимо отследить их соответствие структуре начисленной заработной платы;
- правильности расчета амортизации. При этом важно проверить своевременность списания амортизации на себестоимость, поскольку независимо от метода начисления амортизации она должна начисляться ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы<sup>1</sup>;
- прочих затрат. Особое внимание уделяется контролю за расходами по оплате услуг других организаций и расходов, понесенных подотчетными лицами предприятия<sup>2</sup>;
- основных затрат. Необходимо проверить правильность ведения учета данных затрат, определить обоснованно ли затраты включены в состав основных, а также установить порядок списания основных затрат;
- правильности распределения общехозяйственных расходов. Аудитор должен определить, между какими объектами (услуги, работы) они распределяются; определяется состав и сумма общехозяйственных расходов, которые подлежат распределению; распределяются ли общехозяйственные расходы в соответствии с базой распределения, утвержденной учетной политикой предприятия<sup>3</sup>;
- правильности исчисления себестоимости жилищно-коммунальных услуг. Определяется, обоснованно ли затраты включены в себестоимость услуг.

Таким образом, выполнение вышеуказанных аудиторских процедур позволяет последовательно проверить основные участки учета затрат на жилищно-коммунальных услуг, подтвердить до-

стоверность систем бухгалтерского учета либо выявить нарушения в организации учета затрат и дать рекомендации по устранению обнаруженных ошибок в кратчайшие сроки с минимальными издержками для предприятия.

По результатам проведенной аудиторской проверки можно выразить условно-положительное мнение в отношении результативности существующей структуры бухгалтерского учета и контроля, так как выявленные нарушения не являются настолько существенными, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от его выражения.

Многим муниципальным унитарным предприятиям (МУП) имеющим имущество на праве хозяйственного ведения вменена обязательная ежегодная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности и соответствия финансово-хозяйственных операций МУП законодательству Российской Федерации. Для таких организаций обязательный аудит МУП проводится только аудиторскими организациями<sup>4</sup>.

Согласно п. 1 ст. 26 Федерального закона от 14.11.2002 N 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» бухгалтерская отчетность унитарного предприятия в случаях, определенных собственником имущества унитарного предприятия, подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке независимым аудитором<sup>5</sup>.

Процесс организации аудита МУП связан с воздействием следующих факторов, оказывающих существенное влияние на механизм функционирования данной категории предприятия, и соответственно – на содержание и характер планируемых аудиторских процедур.

1. Специфика правового статуса и характера осуществляемой деятельности, формирующих внутренние характеристики предприятия.

Правовой статус МУП, оказывающего услуги в сфере жилищно-коммунальных услуг, характеризуется участием органов местной исполнительной власти, поэтому получаемые доходы и осуществленные расходы, находятся под особым контролем учредителя. В процессе проверки устанавливаются, соответствует ли деятельность предприятия

<sup>1</sup> Подольский В.И. Аудит: учебник для вузов / под ред. В.И. Подольского. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 430 с.

<sup>2</sup> Зонова А.В. Бухгалтерский учет и аудит: учебник / А.В. Зонова, С.В. Банк, И.Н. Бачуринская. М.: Рид Групп, 2011. 480 с.

<sup>3</sup> Бровкина Н.Д. Практический аудит: учебное пособие. М.: Инфра, 2008. 315 с.

<sup>4</sup> Ст.5 Федеральный закон РФ №307-ФЗ от 30.12.2008 г. «Об аудиторской деятельности» (ред. 01.12.2014) // Справочно-правовая система (СПС) «Консультант».

<sup>5</sup> Федеральный закон от 14.11.2002 № 161-ФЗ (04.11.2014 года) «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях».

его уставу, правильно ли производятся ежегодные отчисления от прибыли учредителям, обоснованы ли тарифы.

2. Влияние отраслевой законодательной базы и муниципальных нормативных актов на порядок ведения бухгалтерского учета.

Влияние муниципальных нормативных актов, регулирующих особенности оказания услуг в конкретной сфере, формирует порядок проведения аудиторской проверки МУП.

Кроме исследования отраслевой законодательной базы аудитор должен определить наличие муниципальных нормативных актов, понижающих финансовые показатели МУП, которые являются основанием для проведения обязательного ежегодного аудита. Также аудитор должен оценить соблюдение принципа непрерывности деятельности предприятия. Проверить не привели ли изменения в законодательстве, которые могут оказать отрицательное влияние на результаты хозяйственной деятельности, как основание для возникновения сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности.

3. Местный характер предприятия предполагает взаимосвязь объема услуг и структуры предприятия с численностью потребителей населенного пункта, в котором МУП осуществляет свою деятельность. Процессы оказания и потребления услуг следуют непосредственно одно за другим или совпадают по времени. Поэтому снижение темпов спроса на услуги ведет к ухудшению финансового состояния МУП<sup>1</sup>.

При неравномерном потреблении услуг работа муниципального унитарного предприятия непосредственно зависит от колебаний спроса обслуживаемых потребителей. При определении объема аудиторской проверки аудитору труднее осуществлять репрезентативную выборку – документы, относящиеся к разным сезонам, могут не иметь равновероятной значимости.

4. Система ценообразования услуг МУП регулируется органами местного самоуправления и реализуется посредством установления тарифов на предлагаемые услуги. Механизм тарификации услуг при отсутствии бюджетного целевого финансирования и невозможности предприятия (в связи с особенностью организационно-правовой формы) свободно распоряжаться выделенным имуществом приводит

к тому, что МУП не осуществляют расширенного воспроизводства имущества и стремятся к росту тарифов на оказываемые услуги. При аудите тарифов, аудитор должен обратить внимание на соответствие тарифов сметной калькуляции затрат и исследовать утверждение их предельных значений в постановлениях органов местного самоуправления<sup>2</sup>.

5. Отношения в сфере услуг муниципальных предприятий обычно оформляются соответствующими договорами. Аудитору необходимо проводить экономическую и юридическую экспертизу договоров.

С целью предотвращения попыток руководителей акционерных, доля муниципального образования в уставном капитале которых составляет более 25%, самостоятельно осуществить выбор аудитора, законодательством предусмотрено проведение конкурсного отбора аудиторской организации. Конкурс является открытым и проводится среди организаций, имеющих соответствующие.

Правила проведения конкурса утверждаются органами местного самоуправления. Организация конкурса возлагается на исполнительный орган унитарного предприятия.

Важной составляющей аудита МУП является проверка формирования доходов и расходов. Основные задачи аудиторской проверки формирования доходов и расходов представлены на рис. 2.

Первичными общими задачами является обоснованность отнесения доходов и расходов организации к обычным и прочим, последовательность и правильность применения учетной политики в отношении учета доходов и расходов.

Задачами аудиторской проверки формирования доходов являются полнота, правильность и своевременность признания доходов и отражения их в учете и обоснованность отнесения доходов к доходам будущих периодов, правильность их списания.

Задачами аудиторской проверки формирования расходов являются обоснованность и правильность калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) и обоснованность отнесения затрат к расходам будущих периодов, правильность их списания.

Завершающими общими задачами аудиторской проверки формирования доходов и расходов яв-

<sup>1</sup> Шимоханская, Т.В. Совершенствование методологии учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития организации: автореф. ... д.э.н. Йошкар-Ола, 2011. <http://test.vak.ed.gov.ru/common/img/uploaded/files/SHimokhanskayaTV.pdf>

<sup>2</sup> Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет: учебно-практическое пособие. М.: Омега-Л, 2009. 823 с.



Рис. 2. Задачи проведения аудита формирования доходов и расходов предприятия

ляются ведение аналитического учета по каждому виду обычных и прочих доходов и расходов и полнота и правильность раскрытия информации об обычных и прочих доходах и расходах в бухгалтерской отчетности.

Проведение аудиторской проверки доходов и расходов муниципального унитарного предприятия состоит из следующих этапов:

- подготовительный этап проверки доходов и расходов МУП;
- составление плана и программы аудита доходов и расходов МУП;
- аналитический обзор результатов проверки доходов и расходов и составление на его основе аудиторского заключения.

Перед проведением аудиторской проверки МУП необходимо ознакомиться со спецификой его организации и производственной и хозяйственной деятельности, правовой формы.

Здесь определяется степень надежности системы внутреннего контроля, уровни существенности и аудиторского риска.

Для того чтобы оперативно оценить состояние бухгалтерского учета и внутреннего контроля и скорректировать программу аудита доходов и расходов, используют методику «экспресс-аудит», реализуемого с помощью тестирования. До начала документальной проверки аудитор задает

вопросы работникам бухгалтерии, руководителю, записывая полученные ответы в специально разработанной форме и отмечая по ним недостатки и нарушения.

Используя информацию, полученную в результате расчета аудиторского риска и существенности, оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, составляется общий план аудита доходов и расходов, и определяются необходимые при этом аудиторские процедуры.

Общий план аудита доходов и расходов МУП кроме комплекса работ, подлежащих выполнению при проведении проверок прочих хозяйствующих субъектов, должен содержать ряд специфических комплексов. К таким работам относятся проверка участков учета, на формирование которых влияет специфика деятельности и правовой формы предприятия.

Особенности организационно - правовой специфики МУП, как подотчетность учредителю, единоличное руководство директора и отсутствие полноценной системы внутреннего контроля могут вызвать ошибки и злоупотребления в учете и отчетности. При этом в связи с невысокими финансовыми показателями деятельности лишь немногие из них подвергаются обязательному аудиту. Поэтому центральная роль аудита в данном случае отводится изучению особенностей составных элементов учетно-аналитической системы доходов и расходов муниципальных унитарных предприятий.

Таким образом, в муниципальных унитарных предприятиях должен проводиться обязательный аудит, так как они являются не только неотъемлемым звеном российской экономики, но и выступают посредником между муниципалитетом и населением, поскольку перераспределяют доходы населения путем осуществления своей социально-значимой деятельности.

#### Список литературы

1. *Заббарова О.А.* Особенности аудита себестоимости услуг жилищно-коммунального хозяйства / *О.А. Заббарова, А.С. Романова* // Все для бухгалтера. 2007. № 9. С. 68–70.
2. *Маслов Б.Г.* Основные аспекты стратегического управленческого учета и стратегического анализа затрат / *Б.Г. Маслов, Е.Н. Токмакова* // Управленческий учет. 2008. № 1. С. 62–69.
3. *Попова Л.В.* Основные концепции управленческого анализа и затрат на промышленном предприятии / *Л.В. Попова, Т.А. Головина* // Управленческий учет. 2005. № 1. С. 21–29.
4. *Попова Л.В.* Концепция цепочки ценностей как составляющая стратегического учета затрат / *Л.В. Попова, Е.Н. Токмакова* // Управленческий учет. 2007. № 5. С. 42–48.
5. *Попова Л.В.* Концепция затратообразующих факторов в рамках стратегического управленческого учета / *Л.В. Попова, Е.Н. Токмакова* // Управленческий учет. 2005. № 5. С. 32–40.
6. *Попова Л.В.* Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях / *Л.В. Попова, И.А. Маслова, В.А. Константинов, М.М. Коростелкин*. М.: Дело и Сервис, 2007.
7. *Ряховская А.Н.* Финансовая, ценовая и тарифная политика в сфере ЖКХ: основные проблемы, направления решения // Эффективное антикризисное управление. 2013. № 2 (77). С. 58–66.

M.I.R. (Modernization. Innovation. Reseches)

ISSN 2411-796X (Online)

ISSN 2079-4665 (Print)

RESECHES

## MECHANISMS OF CARRYING OUT THE AUDIT OF EXPENSES OF MUNICIPAL UNITARY ENTERPRISES

Valerii N. Alferov

#### Abstract

**Importence.** *In the article the study of the mechanisms of the audit costs of municipal unitary enterprises providing public utilities is conducted.*

**Objectivs.** *The features of the audit of costs and factors have a significant impact on the functioning mechanism of the municipal unitary enterprise providing utility services*

**Methods.** *Empirical research methods based on the examination of ents and results of the municipal unitary enterprise providing utility services.*

**Results.** *It considers the problems to be solved in the course of the audit cost, the stages of the audit costs and factors that have a significant impact on the functioning mechanism of the municipal unitary enterprise.*

**Conclusions and Relevance.** *The municipal unitary enterprises should always be audited, as they are not only an integral element of the Russian economy, but also acts as an intermediary between the municipality and the population as redistribute incomes by implementing its socially significant activities. The central role of the audit in this case is given to the study of characteristics of the constituent elements of the analytical accounting system of income and expenditure of municipal unitary enterprises.*

**Keywords:** *audit, the costs, the formation of incomes and expenses, municipal unitary enterprises, housing-and-utility services.*

**Correspondence:** *Alferov Valerii N., Finance University under the Government of the Russian Federation (49, Leningradsky avenue, Moscow, 125993), Russian Federation, expertavn@bk.ru*

**Reference:** *Alferov V. N. Mechanisms of carrying out the audit of expenses of municipal unitary enterprises. M.I.R. (Modernization. Innovation. Reseches), 2015, no. 2 (22), pp. 155–160.*