Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования

Всероссийский заочный финансово-экономический институт

**Курсовая работа по дисциплине**

**Аудит**

**Методика аудиторской проверки учета материально производственных запасов.**

|  |
| --- |
| Исполнитель: Семенова Ирина ИвановнаСпециальность: «Бухгалтерский учет анализ и аудит»; Факультет: Учетно-статистический; Личное дело: № 06УББ025505 курс 5 поток 5 группа; Преподаватель: Перетятко Оксана Петровна |

Омск 2011

**Содержание**

|  |  |
| --- | --- |
| ВВЕДЕНИЕ…………………………………………………….…. | 3 |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ………………………………………………………………. |  |
| СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ…………………………….. |  |

**Введение**

С позиции проведения аудита производственных предприятий одной из наиболее значимых статей бухгалтерского учета являются материально производственные запасы. Как правило, их удельный вес составляет более 5 процентов актива баланса, то есть стоимость материально производственных запасов это существенная часть в себестоимости выпускаемой продукции. Одним из наиболее действенных инструментов, позволяющим выявить возможности повышения эффективности бизнеса, и, следовательно, одним из конкурентных преимуществ компании может стать аудит. Аудиторская проверка материально-производственных запасов позволяет минимизировать риск наличия существенных ошибок в учете.

Актуальность темы подтверждается тем, что современный аудит способен и должен выполнять разнообразные и масштабные задачи. Во-первых, оценивать систему внутреннего контроля в части достоверности информации, соблюдения законодательства, сохранности активов, эффективности и результативности деятельности отдельных операционных и структурных подразделений. Во-вторых, проводить анализ и оценку эффективности системы управления рисками и предлагать методы снижения рисков. В-третьих, оценивать соответствие системы корпоративного управления компании принципам корпоративного управления.

Объектом исследования данной работы является открытое акционерное общество «Научно-производственное предприятие «ЭТАЛОН», которое специализируется на разработке и производстве образцовых и технических средств измерения температуры и метрологического оборудования для их поверки. Производство является материалоемким, товарно-материальные ценности дорогостоящие и нужен дополнительный контроль за использованием и сохранностью ТМЦ. Организация подлежит обязательному аудиту так как подпадает под критерии установленные статьей 7 ФЗ от 07.08.2002 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Целью работы является проверка правильности учета материальных запасов и выработка рекомендаций по устранению ошибок в учете и более рациональному ведению учета.

Для достижения этих целей в работе поставлены следующие задачи:

1. изучить теоретические аспекты темы;
2. проанализировать технико-экономические показатели;
3. рассмотреть порядок, своевременность и точность отражения в учетных регистрах: поступление, перемещение и списание товароматериальных ценностей;
4. разработать рекомендации.

В данной курсовой работе будет рассмотрена методика аудиторской проверки учета материально производственных запасов. С ее помощью не только осуществляется контроль за сохранностью собственности организации, но и обеспечивается достоверность фактических данных.

Базой исследования контрольной работы послужили, учебные пособия, набор нормативных документов и рекомендаций, а также ряд журнальных статей по инвентаризации товароматериальных ценностей.

Работа состоит из введения, двух разделов (теоретического и практического), заключения, списка литературы и приложения.

Во введении определены цель, задачи и методологическая база. Первая глава посвящена теоретическим вопросам аудита (в частности аудита производственных запасов), во второй проводится аудит товарно-материальных запасов и их использования на конкретном предприятии.

В заключении подведены итоги работы и разработаны некоторые рекомендации по оптимизации использования материальных запасов.

**Глава 1. Методология проведения аудита.**

**1.1. Механизм проведения аудиторской проверки материально-производственных запасов, с указанием источников информации проверки перечня аудиторских процедур.**

Цель аудиторской проверки учета производственных запасов состоит в подтверждении достоверности данных по наличию и движению товарно-материальных ценностей, в установлении правильности оформления операций по производственным запасам в соответствии с действующими нормативными актами Российской Федерации. [3, 383]

К документам, регулирующим учет материально-производственных запасов, относятся следующие:

1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ МФРФ № 34н от 28.07.1998 г.)

2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ № 5/01).

3. Основные положения по учету тары на предприятиях (Приказ Минфина СССР № 166 от 30 сентября 1985 г.).

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых вложена в иностранной валюте» (Приказ Минфина РФ № 50 от 13 июня 1995 г.).

5. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ № 94-н от 31 ноября 2000 г.)

6. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ № 49 от 13 июня 1995 г.)

7. Налоговый кодекс РФ (чч. 1 и 2).

8. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утверждены приказом МФ РФ № 119н от 28 декабря 2001 г.)

В методике проверки основных комплексов работ по учету материально-производственных запасов, прежде всего, необходимо проверить, как предприятия выполняют положения учетной политики:

- учета материальных ценностей – по фактической себестоимости их

приобретения (заготовления) или учетным ценам;

- метода списания материальных ценностей на затраты производства;

- метода учета движения материальных ценностей на складах предприятия;

- учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов;

- списания налога на добавленную стоимость. [ 1, 28-29]

Основные элементы учетной политики, затрагивающие учет товарно-материальных ценностей, приведены в таблице 1.

Таблица 1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Элементы учетной политики предприятия** | **Вариант выбора** |
| 1 | Форма бухгалтерского учета | УпрощеннаяМемориально-ордернаяЖурнально-ордернаяКомпьютеризованная |
| 2 | Способ оценки материалов при отпуске в производство и ином выбытии | 1. По себестоимости каждой единицы запасов
2. По средней себестоимости
3. по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО)
4. По себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО)
 |
| 3 | Приобретение МЦ | 1. С использованием счетов 15, 16 и 10
2. С использованием только счета 10
 |
| 4 | Оценка материалов в текущем учете | По фактической себестоимости |

Уточнив выполнение положенной учетной политики, можно приступать к проверке соответствующих комплексов задач по учету материальных ценностей. К таким комплексам относятся:

– учет поступления материальных ценностей;

– аналитический учет движения материальных ценностей на складах предприятия;

– учет использования материальных ценностей по направлениям затрат списания недостач, потерь и хищений материальных ценностей;

– сводный учет материальных ценностей;

– анализ использования материальных ресурсов. [3, 388-389]

Основными источниками информации являются первичные документы по учету производственных запасов и различные аналитические и синтетические регистры. В качестве первичных документов по учету материалов используются преимущественно унифицированные учетные документы, к числу которых относятся следующие формы: доверенность (форма №М2 и №М2а) – применяется для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению; приходный ордер (форма №М‑4) – используется для учета материале поступающих от поставщиков или из переработки; акт о приемке материалов (форма №М7) – для оформления приемки материальных ценностей, имеющих количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика; лимитно-заборная карта (форма №М8) – применяется для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции в течение месяца; требование-накладная (форма №М11) – используется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально-ответственными лицами; накладная на отпуск материалов на сторону (форма №М15) – применяется для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям; карточка учета материалов (форма №М17) – предназначена для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду, размеру или другому признаку материала; акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма №М35) – применяется для оформления оприходования материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, пригодных для использования при производстве работ.

Общие данные по учету материальных ценностей и производственных запасов проверяются по статьям разд. 2 "Оборотные активы" актива баланса (ф. N 1) по строкам 210, 211, 212, 213, 218 и по таким бухгалтерским регистрам, как Главная книга, журналы-ордера N 6, 10, 10/1, вспомогательная ведомость N 10 при мемориально-ордерной форме учета или соответствующие машинограммы, полученные на персональных компьютерах.

Непосредственно по первичным документам осуществляют предварительный, текущий и последовательный контроль за движением, сохранностью и последующим использованием материальных ресурсов. Первичные документы по движению материалов должны тщательно оформляться, обязательно содержать подписи лиц, совершивших операции и коды соответствующих объектов учета. Контроль за соблюдением правил оформления движения материальных ресурсов возложен на главного бухгалтера и руководителей соответствующих подразделений рассматриваемого предприятия.

Приступая к проверке аудитору необходимо изучить все нормативные документы, касающиеся порядка приема, учета, хранения и отпуска материальных ценностей, в частности, положения по учету материалов, тары, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, о порядке выдачи доверенностей материально-товарных ценностей и другие.

Основной целью аудиторской проверки является получение достоверности информации:

– о наличии, движении и оценке имеющихся в наличии материальных ценностей;

– об обеспечении сохранности ценностей и соблюдении установленных нормативов их производственного потребления;

– о распределении стоимости израсходованных на производство материальных ценностей по объектам калькулирования.

Приемы, используемые при аудиторской проверке

Документальный контроль

Фактический контроль

* Проверка документов по движению ТМЦ сквозным порядком (от первичных документов до СУ)
* Проверка правильности ведения регистров б/у и корреспонденция счетов
* Формальная проверка
* Арифметическая проверка
* Измерительные приемы и способы
* Экспертная оценка
* Лабораторные анализы
* Контрольный запуск
* Инвентаризация

Методика аудита материальных ценностей содержит ряд этапов. Рассмотрим каждый из них.

Этап 1.Проверку операций с материальными ценностями рекомендуем начинать с анализа их оценки, так как в фактическую себестоимость приобретения материалов помимо их стоимости по ценам приобретения включаются также: транспортно-заготовительные расходы; уплачиваемые снабженческим организациям комиссионные вознаграждения; таможенные пошлины; оплата услуг сторонним организациям по транспортировке, доставке и хранению ценностей. В то же время аудитор должен проверить, не включались ли в стоимость материалов расходы на содержание складов, отделов снабжения и сбыта производства или расходы на командирование работников для оформления и согласования договоров на поставку материалов, которые должны включаться в состав общехозяйственных расходов.

Этап 2*.* Он включает три основных вопроса: инвентаризация товарно-материальных ценностей; проверка полноты их оприходования; анализ правильности списания.

Проверка запасов рассматривается обычно как основная часть аудита на тех предприятиях, где их сумма является значительной величиной. Преднамеренное или непреднамеренное искажение количества или оценки данных по запасам мгновенно сказывается как на финансовых результатах предприятия (поскольку оказывает влияние на определение себестоимости реализованной продукции), так и на балансе в целом.

Отсутствие объективной информации о состоянии и стоимостной оценке товарно-материальных ценностей негативно отражается на финансовом состоянии предприятия. Поскольку, во-первых, администрация предприятия не имеет возможности точно планировать деятельность предприятия, во-вторых, искажаются показатели финансового состояния предприятия, и внешние пользователи отчетности (кредиторы, банки, инвесторы) не могут объективно судить о рентабельности и платежеспособности предприятия, в-третьих, происходит искажение сумм налогов.

В функции аудитора при проверке товарно-материальных ценностей входят:

– присутствие при инвентаризации, если запасы значительны и аудитор относится с доверием к ожидаемым результатам;

– наблюдение за выполнением процедур инвентаризации и идентификации с целью определения степени соответствия их инструкциям, разработанным администрацией, или нормативным законодательным актам;

– их способности решить тройную задачу: 1) обеспечить точность результатов инвентаризации и отражения последних; 2) устранить двойной счет и обеспечить полноту охвата запасов; 3) выявить устаревшие, медленно оборачивающиеся и поврежденные запасы;

– проверка правильности подсчета на основе случайной выборки;

– проверка правильности отнесения операций к отчетному периоду на участках, где осуществляется движение запасов (это необходимо для подтверждения точности и полноты обхвата при инвентаризации);

– получение удовлетворительных объяснений по поводу несоответствий учетным данным и корректировка последних;

– проверка правильности оценки фактического объема запасов.

Основным регулирующим документом являются указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 13 июня 1995 года № 49 (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 N 142н). Отражение инвентаризации в бухгалтерском учете регулируется Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 N 186н).

До проведения инвентаризации аудитору следует запросить документы о результатах инвентаризации за прошлые периоды, проанализировать изменения в количестве и структуре запасов, обсудить с администрацией вопросы организации и проведения контрольно-инвентаризационной работы; ознакомиться с номенклатурой и объемами товарно-материальных ценностей, а также получить информацию обо всех местах их хранения; выявить дорогостоящие объекты и методы их учета; проанализировать систему внутреннего контроля, хранения и документирования движения ценностей; договориться об участии в инвентаризации компетентных специалистов и проинструктировать их.

Сроки и частота проведения инвентаризаций предусмотрены Законом о бухгалтерском учете и отчетности. При смене материально-ответственных лиц, изменении формы собственности предприятия также требуется обязательное ежегодное проведение инвентаризации в конце года, но не ранее 1 октября отчетного года.

Аудитору следует убедиться в том, что проведение инвентаризации начинают с получения последнего товарного отчета со всеми документами, а также подписи материально-ответственного лица о том, что все товарно-материальные ценности и все документы, как по приходу, так и по расходу им предъявлены.

При проведении инвентаризации аудитор не должен входить в состав инвентаризационной комиссии, но, наблюдая за ее работой, он следит за правильностью выполнения процедур, которые позволят правильно идентифицировать запасы, определить их количество. Аудитор проводит контрольные проверки, время, от времени сверяя свои записи с записями инвентаризационной комиссии. Прежде всего, он обращает внимание на дорогостоящие, устаревшие или поврежденные ценности; исследует, хранятся ли запасы третьим лицам отдельно с тем, чтобы отследить правильность их отражения в учете. На основе этого устанавливается достоверность определения остатков ценностей.

Особое внимание при проведении инвентаризации следует обращать на номера, марки, наименования товарно-материальных ценностей. Иногда при сличении номеров и марок, указанных в паспортах и данных приходных документов, обнаруживается замена нового автомобильного мотора бывшим в употреблении или дорогостоящего дешевым.

При аудите запасов и незавершенного производства их неправильное отражение непосредственно сказывается на финансовых показателях.

При проверке отражения аудитор концентрирует внимание на данных счетов-фактур на товары, поступившие в самом конце отчетного периода, а также данных счетов-фактур на товары, поступившие в самом начале нового отчетного периода, их отражении на счетах бухгалтерского учета.

Затем проводится оценка поступления товарно-материальных ценностей имевшихся в отчетном периоде, на которые счета-фактуры пока не поступили. Аудитор должен убедиться, что они правильно отражены на счетах по ценам последнего поступления от данного поставщика.

В инвентаризационные ведомости составляемые по результатам инвентаризации включают данные о выявленных излишках и недостачах. Аудитор проверяет правильность данных, включенных в инвентаризационную ведомость, то есть проводит сверку фактического наличия основываясь на своих записях результатов инвентаризации и учетных данных. При этом аудитор обращает внимание на возможные признаки, свидетельствующие о сокрытии недостач, а именно: неоговоренные исправления цен, количества и сумм отдельных товаров (материалов) в ведомостях, подчистки записей; добавление и дописки цен в инвентаризационные ведомости; исправленный подсчет единиц товара по страницам описи; проверки отдельных товаров в конце описи и другие.

Если по результатам проведенной инвентаризации выявлены расхождения фактического и учетного количества, то необходимо выяснить:

а) насколько часто встречаются расхождения и какова их значимость;

б) влияние этих расхождений на план выборочной аудиторской проверки.

Если общая сумма превышает допустимую ошибку, то аудитор должен принять решение о том, как следует оценить сальдо отчетов товарно-материальных ценностей. Вероятнее всего аудитор увеличит объем выборки, однако, если очевидно, что уровень ошибок слишком высок, то простейшим способом разрешения проблемы будет требование, аудитора к клиенту сплошной инвентаризации запасов в ближайшие сроки и о совершенствовании системы внутреннего контроля.

Если по результатам проведенной инвентаризации выявлены расхождения фактического наличия и учетных данных, должен быть выпущен приказ руководителя предприятия и в соответствии с его предписаниями расхождение должно быть исправлено. Учетные данные следует заменить фактическими или же, если материально-ответственное лицо не согласно в недостаче, его доводы должны быть проанализированы и проведена повторная инвентаризация. Кроме того, проверяется своевременность и эффективность взыскания с ответственных лиц задолженности по недостачам ценностей, выявленные за прошлые периоды.

Излишки выявленные в ходе инвентаризации должны быть оприходованы по дебету счетов товарно-материальных ценностей и по кредиту счета 80 «Прибыли и убытки». Выявленные недостачи должны быть отнесены на счет расчетов с виновными лицами. Недостача товаров может быть отнесена на издержки, если виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом.

При проверке полноты оприходования и правильности списания товарно-материальных ценностей аудитору следует знать, что для контроля операций приобретения материальных ценностей и расчетов с поставщиками используется журнал-ордер № 6, а при использовании электронно-вычислительных машин - машинограммы кредитовых и дебетовых оборотов по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Записи в журнале-ордере № 6 ведутся позиционным способом - по каждому документу (счете-фактуре). Если при приемке материальных ценностей установлена недостача грузов в пути сверх норм естественной убыли или предъявлена претензия поставщику по сортности, комплектности и т.п., то на сумму недостачи (претензии) по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Выявленные при приемке излишки материалов приходуются обычной записью:

дебет счета 10 «Материалы»;

кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

И показываются в журнале-ордере № 6 отдельными строками как неотфактурованные поставки. При проверке полноты оприходования товарно-материальных ценностей анализируются расчетные документы, поступающие от поставщиков: платежные требования, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные с разного рода приложениями. Прибывшие на предприятия товарно-материальные ценности должны своевременно приходоваться на склад или, если они сразу не переданы в производство, оформляться как поступившие на склад и отпущенные затем в производство, о чем в документах делаются специальные отметки. В этом случае работник склада подтверждает наличие и передачу товарно-материальных ценностей в производство. Как свидетельствует ревизионная практика иногда порядок передачи ценностей в производство, минуя склад, нарушается, что приводит к злоупотреблениям.

Товарно-материальные ценности должны приходоваться в соответствующих единицах измерения. Приемка и оприходование товарно-материальных ценностей от поставщиков может оформляться приходными ордерами, выписываемыми на основании расчетных и других сопроводительных документов поставщиков, но на фактически принятое количество ценностей.

Особенно тщательно аудитор должен анализировать документы на списание материалов в производство и их нормирование. Наибольшее распространение в качестве расходных документов получили лимитно-заборные (лимитные) карты.

Если потребность в материалах нерегулярна, то их отпускают по требованию. Материальные ценности приходуются и отпускаются по весу, объему, площади или счету, а иногда учитываются в двух единицах измерения. При этом фактическим расходом материалов считается их потребление в процессе производства. Отпуск же материалов в цеховые кладовые следует рассматривать как перемещение материальных ценностей. Поэтому аудитор должен отметить как недостаток практику приемки материалов и отпуска в производство без взвешивания, замера, пересчета или без технических испытаний их качества. Нередко это приводит к образованию скрытых от учета излишков материальных ценностей. Синтетический учет использования материалов осуществляется в журналах-ордерах № 10 и № 10/1 или в заменяющих их машинограммах. Записям в этих регистрах обычно предшествует группировка расходных документов по направлениям расходования материалов. Аудитору следует обращать внимание на постановку контроля за неотфактурованными поставками. Поступившие в отчетном месяце неотфактурованные материальные ценности, по которым поставщики не предъявили к оплате счетов-фактур, отражаются в журнале-ордере № 6 по условной оценке раздельно по каждой поставке, причем вместо номера счета ставится буква «Н». В следующем месяце по поступлении отчетов эти записи сторнируются с одновременным оприходованием материалов по фактической себестоимости на основании расчетных документов поставщиков.

При проверке организации учета движения материальных ценностей на складах, прежде всего надо проконтролировать организацию складского хозяйства и контрольно-пропускной системы. Далее проверяют, как организован складской учет материалов и как ведется контроль со стороны бухгалтерии. Предприятия могут применять преимущественно три основных варианта учета движения материалов на складах: оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод, карточно-документационный, бескарточный.

Если применяется сальдовый метод, то аудитор проверяет ведомости по приходу и расходу материалов, сверяет итоговые данные этих ведомостей с сальдовыми ведомостями. Второй метод предусматривает составление в бухгалтерии количественно-суммовых оборотных ведомостей по группам и проводит сверку остатков с карточками складского учета. Обычно осуществляется выборочная сверка, так как сплошной контроль – операция весьма трудоемкая.

Третий метод – наиболее эффективный. Он применяется, как правило, при использовании персонального компьютера (ПК). В этом случае карточки складского учета в обычным варианте не ведутся. Сам процесс складского учета организуется на ПК, а за определенные периоды (месяц, квартал) составляются оборотные ведомости. Аудитор знакомится с имеющимися документами, выясняет, как ведется сверка данных складского учета с бухгалтерскими данными.

Налог на добавленную стоимость списывается в соответствии с положением гл.21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» и учитывается по дебету счета 19, субсчет «НДС по приобретенным материально- производственным запасам» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. Аудитору необходимо проверить, как было образовано сальдо по счету 19 и как производилось его отнесение на счет 68. НДС по материально-производственным запасам списывается полностью на счете 68 в момент оплаты счетов.

Особое внимание должно быть уделено проверке операций по отпуску материальных ценностей в производство. Для этой цели на предприятии можно применить один из следующих методов оценки:

– по себестоимости единицы запасов;

– по средней себестоимости;

– по себестоимости первых по времени приобретения закупок (метод ФИФО);

– по себестоимости последних по времени приобретения закупок (метод ЛИФО).

Первый метод предусматривает списание каждой единицы материалов по цене приобретения или по себестоимости единицы запасов. Он применяется, если номенклатура материальных ценностей небольшая.

Второй метод (оценка по средней себестоимости) является наиболее распространенным. При его применении важно правильно установить средние цены.

Метод ФИФО оценки запасов основан на допущении, что материальные ресурсы исполняются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения. На складе на конец отчетного периода остаются остатки материальных ценностей по фактической себестоимости последних по времени закупок, а на себестоимость продукции списывают материальные ценности ранних по времени закупок.

Четвертый метод – метод ЛИФО – основан на противоположном методу ФИФО ДОПУЩЕНИИ. При этом методе ресурсы, которые поступают в производство, оцениваются и списываются по себестоимости последних в последовательности по времени закупок. Материальные ресурсы, остающиеся на складе на конец отчетного периода, оцениваются по фактической себестоимости ранних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость поздних по времени закупок.

По каждому методу применяются свои алгоритмы расчета проверки, которые и использует аудитор. Здесь безусловно, неоценимую помощь аудитору может оказать применение персональных компьютеров для выполнения трудоемких расчетов.

Проверка правильности отнесения и списания материальных ценностей, образованных в результате недостач и хищений, проводится аудитором в том случае, если такие данные обнаружены. Они возможны в результате форс-мажорных обстоятельств (землетрясение, наводнение, пожар) или обнаруживаются при проведении инвентаризации. Списание сумм недостач, хищений и потерь от порчи ценностей регулируется законодательством и учредительными документами и отражается по кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и дебету счетов 73, 91 и др.

В аудиторской проверке необходимо проверить, как ведется учет на синтетических счетах 10, 11, 14, 15, 16 и 19. Основное внимание при этом, безусловно, следует уделить счету 10 «Материалы», который подразделяется на субсчета по группам материальных ценностей.

Общие данные по учету материальных ценностей и производственных запасов проверяются по статьям раздела II «Оборотные активы» активы баланса (ф.1) и по таким бухгалтерским регистрам, как Главная книга, журналы-ордера №№ 6, 10, 10/1, вспомогательная ведомость № 10 при мемориально-ордерной форме учета или соответствующие машинограммы, полученные на персональных компьютерах.

Для выполнения проверки фактического наличия товарно-материальных ценностей можно провести инвентаризацию. В ходе аудиторской проверки аудиторы могут сами проводить инвентаризацию или наблюдать за процессом ее проведения.

Для подтверждения достоверности арифметических подсчетов товарно-материальных ценностей, соответствия их величине, отраженной в первичных документах и в регистрах бухгалтерского учета, обычно используется пересчет данных.

Отражение в бухгалтером учете проведенных хозяйственных операций и реальность остатков на счетах учета ТМЦ проверяют с помощью подтверждения.

Контроль за учетными работами, выполняемые бухгалтерией, и корреспонденцией счетов по движению ТМЦ проводится путем соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций.

Устный спрос используется в ходе получения ответов на вопросник аудитора по предварительной оценке состояния учета ТМЦ, а также положений совершенных хозяйственных операций, вызывающих сомнение или неясных.

Для подтверждения правильности отражения в бухгалтерском учете поступления и расходования ТМЦ, полноты и своевременности их отражения в регистрах бухгалтерского учета, обоснованности их оценки используется проверка документов.

Операции, отраженные в первичном учете, в журналах-ордерах, ведомостях, Главной книге, бухгалтерской отчетности, проверяются в ходе прослеживания. Особое внимание здесь следует обратить на соответствие корреспонденции счетов, сумм оборотов и остатков в регистрах аналитического и синтетического учета.

При сопоставлении наличия товарно-материальных ценностей в различные периоды, данных отчета о движении товарно-материальных ценностей с данными бухгалтерского учета, оценке соотношений между различными статьями отчета и сопоставлении их с данными за предыдущие периоды можно применять аналитические процедуры.

Проверяя учет поступления материалов, прежде всего уточняют, какой вариант применяет проверяемый субъект: с использованием счетов 15 и 16 ил без их использования. Далее контролируют правильность оформления первичных документов на поступление материалов, их оценку, ведение аналитического учета (по номенклатурным номерам, артикулам и др.).

Одновременно устанавливают, как был выделен НДС, отнесен на счет 19 и списан в дальнейшем на счет 68 субсчет НДС.

Аудитор также проверяет, как ведется учет по неотфактурованным поставкам и материалам, которые оплачены, но на склад не поступили (материалы в пути).

По операциям поступления материалов аудитор проверяет и операции по приобретению материалов, полученных в порядке обмена (бартер), поступившим безвозмездно и др.

Заключительным этапом проверки является контроль ведения сводного учета материальных ценностей. Эти данные проверяются по данным журнала-ордера ф. №10, ведомостей ф. №№ 10, 11, 10с, 14, 15с и Главной книги.

Кроме того, аудитор проверяет сводные данные по инвентаризации товарно-материальных ценностей и переоценке материалов в части из отражения в балансе.

При необходимости аудитор может провести анализ всей системы организации учета материальных ценностей и дать рекомендации по ее рационализации.

Анализ использования материальных ресурсов нацелен на выявление соответствия запасов установленным нормам, расходу материалов (в натуре или по стоимости) на 1 руб. изготовленной продукции и др.

В качестве путей рационализации учета производственных запасов можно предложить: использование ПК; применение наиболее эффективных методов учета и оценки запасов, организации движения материальных ценностей на складах.

В своей работе аудитор может столкнуться с проверкой фактов выпуска и реализации неучтенной продукции. Неучтенная продукция - фактически выпущенная и реализованная продукция, которая по бухгалтерским документам не значится выпущенной и реализованной. Для изготовления неучтенной продукции создаются излишки сырья. Это делается разными способами, например:

– за счет занижения показателей сдатчиков продукции;

– излишне списывается сырье сверх норм естественной убыли или заменяется сырье более ценное на менее ценное и др.

Подобные нарушения не только приводят к крупным хищениям денег и материальных ценностей, но и ухудшают качество выпускаемой продукции. На государственных предприятиях такие злоупотребления встречались довольно часто. Однако в настоящее время на акционерных и частных предприятиях продолжают выпускать неучтенную продукцию, поскольку с сумм, полученных от ее реализации не нужно платить налог государству и дивиденды акционерам. Аудитор может столкнуться с такого рода злоупотреблениями при проведении проверки по поручению органа дознания, прокурора, следователя и суда по находящимся в их производстве делам и материалам о нарушении законодательства или по просьбе годового собрания акционеров. Следует подчеркнуть, что это наиболее сложная в аудиторской практике работа.

На аудиторской фирме, как правило, работают специалисты в области учета и контроля. Между тем, для подтверждения выводов бухгалтерской ревизии, возникает необходимость в организации экспертиз и привлечения различного рода специалистов. Поэтому аудиторские фирмы могут привлекать для своей работы экспертов–специалистов, особенно при проведении аудиторских проверок по поручению следственных и судебных органов.

К наиболее характерным ошибкам по учету ТМЦ можно отнести следующие:

– не заключены договоры о материальной ответственности с кладовщиками (материально-ответственными лицами);

– неправильно оформляются документы по приходу и расходу товарно-материальных ценностей;

– не ведется аналитический учет движения ТМЦ в бухгалтерии;

– нерегулярно проводится сверка данных по движению материальных ценностей в бухгалтерии и на складах предприятия;

– не проводится ежегодная инвентаризация ТМЦ;

– на складах хранится большое количество неиспользуемых ТМЦ;

– неправильно производится списание ТМЦ по видам расходов (на основное производство, косвенные расходы и др.);

– неверно ведется учет НДС по поступившим ТМЦ.

Совершенствование учета и контроля наличия и движения производственных запасов предприятия следует производить по следующим направлениям.

Во-первых, упрощать оформление операций по приходу и расходу товарно-материальных ценностей. Отпуск материалов в производство, где это целесообразно, можно оформлять на основании установленного лимита непосредственно в карточках складского учета материалов, предусмотрев в них подпись лица, получающего ценности. Также можно на карточках складского учета производить и внутреннее перемещение ценностей. Упрощает учет и повышает контроль за использованием материалов отпуск их по раскройным картам, комплектовочным ведомостям и др. В условиях применения персональных компьютеров можно отказаться от введения карточек складского учета, заменив их машинограммой, сортовой оборотной ведомостью или дискетой.

Во-вторых, исходя из требований рыночной экономики, совершенствовать методологию бухгалтерского учета материальных ресурсов. До настоящего времени нет единого мнения о классификации производственных запасов, их оценке в текущем учете, составе отклонений в стоимости материалов и т.д. До настоящего времени среди экономистов отсутствует единое мнение по организации учета тары. Нет единого подхода в начислении износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

В-третьих, следить за тщательным и своевременным проведением инвентаризаций, контрольных и выборочных проверок, которые имеют важное значение в сохранности материалов.

Решение этих и других проблем позволит наладить более действенный и менее трудоемкий учет и аудит за наличием, движение и использованием материальных ресурсов, а также достичь их экономии.

**1.2. План и программа аудиторской проверки**

Начиная разработку общего плана и программы аудита, аудиторская организация должна основываться на предварительных знаниях об экономи­ческом субъекте, а также на резуль­татах проведенных аналитических про­цедур.

С помощью проведения ана­литических процедур аудиторская ор­ганизация должна выявить области, значимые для аудита. Сложность, объем и сроки проведения аналитических про­цедур аудиторской организации следует варьировать в зависимости от объема и сложности данных бухгалтерской от­четности экономического субъекта.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита аудиторская организация оценивает эффективность системы внутреннего контроля, дейст­вующей у экономического субъекта, и производит оценку риска системы внут­реннего контроля (контрольного риска). Система внутреннего контроля может считаться эффективной, если она сво­евременно предупреждает о возникно­вении недостоверной информации, а также выявляет недостоверную инфор­мацию. Оценивая эффективность сис­темы внутреннего контроля, аудитор­ская организация должна собрать до­статочное количество аудиторских до­казательств. Если аудиторская органи­зация решает положиться на систему внутреннего контроля и систему бух­галтерского учета для получения до­статочной степени уверенности в до­стоверности бухгалтерской отчетности, она должна соответствующим образом скорректировать объем предстоящего аудита.

При подготовке общего плана и программы аудита аудиторской ор­ганизации следует установить прием­лемые для нее уровень существенности и аудиторский риск, позволяющие счи­тать бухгалтерскую отчетность досто­верной. Планируя, аудиторский риск, аудиторская организация определяет внутрихозяйственный риск бухгалтер­ской отчетности и риск контроля, ко­торые присущи этой отчетности неза­висимо от аудита экономического субъ­екта. С помощью установленных рисков и уровня существенности аудиторская организация выявляет значимые для аудита области и планирует необходи­мые аудиторские процедуры. В процессе аудита могут возникнуть обстоятельст­ва, влияющие на изменение аудитор­ского риска и уровня существенности, установленные при планировании.

Составляя общий план и про­грамму аудита, аудиторской организа­ции следует учитывать степень авто­матизации обработки учетной инфор­мации, что также позволит аудиторской организации точнее определить объем и характер аудиторских процедур.

Аудиторская организация, если сочтет это целесообразным, может со­гласовать с руководством проверяемого экономического субъекта отдельные по­ложения общего плана и программы аудита. При этом аудиторская органи­зация является независимой в выборе приемов и методов аудита, отраженных в общем плане и программе, но несет полную ответственность за результаты своей работы в соответствии с данным общим планом и данной программой.

Результаты проводимых ауди­торской организацией процедур при подготовке общего плана и программы следует детально документировать, так как данные результаты являются осно­ванием для планирования аудита и могут использоваться в течение всего процесса аудита.

Общий план должен служить руководством в осуществлении програм­мы аудита.

В процессе аудита у аудитор­ской организации могут возникнуть основания для пересмотра отдельных положений общего плана. Вносимые в план изменения, а также причины изменений аудитору следует подробно документировать.

В общем плане аудиторская организация должна предусмотреть сро­ки проведения аудита и составить график проведения аудита, подготовки отчета (письменной информации руко­водству экономического субъекта) и аудиторского заключения. В процессе планирования затрат времени аудитору необходимо учесть:

а) реальные трудозатраты;

б) расчет затрат времени в преды­дущем периоде (в случае проведения повторного аудита) и его связь с текущим расчетом;

в) уровень существенности;

г) проведенные оценки рисков аудита.

В общем плане аудиторская организация определяет способ прове­дения аудита на основании результатов предварительного анализа, оценки на­дежности системы внутреннего контро­ля, оценки рисков аудита. В случае решения провести выборочный аудит аудитор формирует аудиторскую выбор­ку в соответствии с правилом (стан­дартом) аудиторской деятельности «Ау­диторская выборка».

Составной частью общего пла­на являются положения по планирова­нию управления и контроля качества выполняемого аудита. В общем плане рекомендуется предусмотреть:

а) формирование аудиторской группы, численность и квалификацию ауди­торов, привлекаемых к проведению ау­дита;

б) распределение аудиторов в со­ответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудита;

в) инструктирование всех членов команды об их обязанностях, ознаком­ление их с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, а также с положениями общего плана аудита;

г) контроль руководителя за вы­полнением плана и качеством работы ассистентов аудитора, за ведением ими рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита;

д) разъяснение руководителем ау­диторской группы методических вопро­сов, связанных с практической реали­зацией аудиторских процедур;

е) документальное оформление осо­бого мнения члена аудиторской группы (исполнителя) при возникновении раз­ногласий в оценке того или иного факта между руководителем аудитор­ской группы и ее рядовым членом.

Аудиторская организация оп­ределяет в общем плане роль внутрен­него аудита, а также необходимость привлечения экспертов в процессе про­ведения аудита.

**Общий план аудиторской проверки**

**учета материально-производственных запасов**

Таблица 2

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организацияПериод аудитаКоличество человеко-часовРуководитель аудиторской группыСостав аудиторской группы:Планируемый аудиторский рискПланируемый уровень существенности | ОАО «н»С 01.01.2010 по 31.12.2010304Фролова Е.А.Стрельникова А.М., Соколова В.В., Петрова И.В.4%1. Качественно – соответствие нормативным актам
2. Количественно – 2%
 |
| № п/п | Планируемыевиды работ (комплексы задач) | Период проведения | Исполнители |
| 1 | Аудит операций по поступлению материальных ценностей | Один раз в квартал | Стрельникова А.М. |
| 2 | Аудит аналитического учета движения материальных ценностей на складах предприятия | Один раз в квартал | Фролова Е.А.Соколова В.В. |
| 3 | Аудит учета использования материальных ценностей, списания недостач, потерь и хищений | Один раз в квартал | Петрова И.В.Соколова В.В. |
| 4 | Аудит сводного учета материальных ценностей | Один раз в квартал | Стрельникова А.М. |
| 5 | Проведение анализа использования материальных ценностей | Декабрь 2010 г. | Стрельникова А.М. |

Программа аудита является развитием общего плана аудита и пред­ставляет собой детальный перечень со­держания аудиторских процедур, необ­ходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит под­робной инструкцией ассистентам ауди­тора и одновременно является для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы средством кон­троля качества работы.

Аудитору следует документаль­но оформить программу аудита, обоз­начить номером или кодом каждую проводимую аудиторскую процедуру, чтобы аудитор в процессе работы имел возможность делать ссылки на них в своих рабочих документах.

Аудиторскую программу сле­дует составлять в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств кон­троля представляет собой перечень со­вокупности действий, предназначенных для сбора информации о функциони­ровании системы внутреннего контроля и учета. Назначение тестов средств контроля в том, что они помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку верности отражения в бух­галтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских проце­дур по существу представляет собой перечень действий аудитора для таких детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бух­галтерского учета он будет проверять, и составить программу аудита по каж­дому разделу бухгалтерского учета.

В зависимости от изменений условий проведения аудита и резуль­татов аудиторских процедур программа аудита может пересматриваться. При­чины и результаты изменений следует документировать.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, доку­ментально отраженные в рабочих до­кументах, являются фактическим ма­териалом для составления аудиторского отчета (письменной информации руко­водству экономического субъекта) и аудиторского заключения, а также основанием для формирования объек­тивного мнения аудитора о бухгал­терской отчетности экономического субъекта.

По окончании процесса пла­нирования аудита общий план и про­грамма аудита должны быть оформлены документально и завизированы в уста­новленном порядке.

**Программа проведения аудита производственных запасов**

Таблица 3

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организацияПериод аудитаКоличество человеко-часовРуководитель аудиторской группыСостав аудиторской группы:Планируемый аудиторский рискПланируемый уровень существенности | ОАО "Научно-производственное предприятие "Эталон"С 01.01.2010 по 31.12.2010304Фролова Е.А.Стрельникова А.М., Соколова В.В., Петрова И.В.4%1) Качественно – соответствие нормативным актам2) Количественно – 2%  |
| № п/п | Наименование аудиторских процедур | Период проведения | Исполнители | Рабочие документы аудитора |
| 1. Аудит операций по поступлению материальных ценностей |
| 1.1 | Аудит учета операций по приобретению (купле) материальных ценностей | В течение года | Стрельникова *А.М.* Соколова В.В. | Ведомости по учету поступления |
| № п/п | Наименование аудиторских процедур | Период проведения | Исполнители | Рабочие документы аудитора |
| 1.2 | Аудит учета операций по поступлению передаче материалов в порядке обмена (бартер) | В течение года | Фролова Е.А.Соколова В.В. | Ведомости по учету поступления |
| 1.3 | Аудит учета прочих операций по поступлению материалов (безвозмездно при взносе вклада в уставный капитал и др.) | В течение года | Фролова Е.А.Соколова В.В. | Ведомости по учету поступления |
| 2. Аудит аналитического учета движения материальных ценностейна складах предприятия |
| 2.1 | Изучение организации хранения материальных ценностей (наличие весоизмерительных приборов, стеллажей и тары, состояние картотеки складских карточек) | I квартал | Фролова Е.А. | Инструкция о приемке материалов, технические паспорта по весоизмерительным приборам, книги санитарного состояния складов |
| 2.2 | Изучение организации пропускной системы при ввозе и вывозе материальных ценностей с предприятия | I квартал | Соколова В.В.Петрова И.В. | Книга регистрации пропусков, сообщения работников охраны и кладовщиков |
| 2.3 | Проверка полноты оприходования ценностей и правильность их оценки | В течение года | Соколова В.В.Петрова И.В. | Таблицы сверки внутренних документов с документами поставщиков |
| 2.4 | Установление соответствия данных складского учета данным бухгалтерского учета по складам, субсчетам и номенклатурным номерам материалов | В течение года | Соколова В.В.Петрова И.В. | Оборотные ведомости , карточки складского учета |
| 2.5 | Проверка полноты и качества инвентаризации производственных запасов и малоценных быстроизнашивающихся предметов (МБП) | Декабрь 2010 г. | Соколова В.В.Петрова И.В. | Приказ о проведении инвентаризации, приказ об учетной политике, таблицы по данным инвентаризационных ведомостей |
| 3. Аудит учета использования материальных ценностей, списания недостач, потерь и хищений |
| № п/п | Наименование аудиторских процедур | Период проведения | Исполнители | Рабочие документы аудитора |
| 3.1 | Проверка операций по отпуску материальных ценностей в производ-ство и на основе рас-ходных документов | В течение года | Соколова В.В. | Расходные документы по учету материалов, счета-фактуры |
| 3.2 | Проверка обоснованности списания отклонений в стоимости материалов на выпуск готовой продукции | Один раз в квартал | Соколова В.В. | Акты и другие документы на списание расхода материалов |
| 3.3 | Проверка обоснованности списания хищений, недостач, потерь материальных ценностей | Декабрь 2010 г. | Соколова В.В. | Акты на списание хищений, недостач, потерь |
| 4. Аудит сводного учета материальных ценностей |
| 4.1 | Проверка данных аналитического и синтетического учета по синтетическим счетам, субсчетам, направлением затрат | Один раз в квартал | Фролова Е.А. | Сводные ведомости по расходу материалов, ведомости незавершенного производства, журнал-ордер №10 |
| 4.2 | Сверка данных бухгалтерских регистров и отчетности | Один раз в квартал | Фролова Е.А. | Баланс (ф.№1), приложение №5,разработочные таблицы, ж/о №10 |
| 4.3 | Сверка оформления результатов инвентаризации | Декабрь 2010 г. | Фролова Е.А. | Инвентаризационные ведомости по счетам и группам материалов |
| № п/п | Наименование аудиторских процедур | Период проведения | Исполнители | Рабочие документы аудитора |
| 4.4 | Аудит результатов переоценки материальных ценностей | Декабрь 2010 г. | Фролова Е.А. | Регистры по учету материалов |
| 5. Проведение анализа использования материальных ценностей |
| 5.1 | Выявление неиспользуемых материалов в течение отчетного года | Декабрь 2010 г. | Соколова В.В. | Карточки складского учета, оборотные ведомости |
| 5.2 | Выявление неиспользуемых материалов свыше одного и более лет | Декабрь 2010 г. | Фролова Е.А. | Карточки складского учета, оборотные ведомости |

**1.3. Вопросник по аудиту материально-производственных запасов**

**Установление уровня существенности и приемлемого**

 **аудиторского риска**

Для определения характера и объёма проводимых аудиторских процедур (для составления программы аудита материальных ценностей) и для получения критериев оценки результатов на стадии планирования аудита необходимо установить уровень существенности и приемлемый аудиторский риск. Этого требуют и российские стандарты аудита. Оценку существенности и рисков необходимо проводить для каждого проверяемого участка учёта и, в частности, для материального учёта.

Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения. При установлении уровня существенности аудитор исходит из основных показателей его деятельности. Так, в мировой практике уровень существенности определяется как усреднённое значение следующих показателей:

– 5-10% от прибыли до налогообложения;

– 5-10 % от чистой прибыли;

– 0,5-1% от объёма продаж;

– 5-10 % от собственного капитала;

– 0,5-1 % от общей стоимости активов.

В российском стандарте “СУЩЕСТВЕННОСТЬ И АУДИТОРСКИЙ РИСК” (Одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22 января 1998 г.) рекомендуются другие соотношения:

– 5 % от балансовой прибыли;

– 2 % валюты баланса;

– 10 % собственного капитала;

– 2 % от валового объёма реализации;

– 2 % от общих затрат предприятия.

Уровень существенности во многом определяет аудиторский риск. Между уровнем существенности и степенью аудиторского риска имеется обратная зависимость: а) чем выше уровень существенности, тем ниже общий аудиторский риск; б) чем ниже уровень существенности, тем выше аудиторский риск. Для оценки рисков используется следующая математическая модель:

AR=IR\*CR\*DR (1),

где AR - приемлемый аудиторский риск (общий риск),

IR - внутрихозяйственный риск (присущий, чистый риск),

CR - риск средств контроля (контрольный риск),

DR - риск необнаружения (детекционный, процедурный риск).

Данная модель, как правило, используется для определения уровня риска необнаружения, исходя из оценки аудитором AR, IR и DR на основе его профессионального суждения, как это будет показано ниже. Необходимо учитывать, что конкретные числовые значения рисков установить трудно, поэтому на практике чаще применяют словесные оценки - высокий, низкий, средний.

**Оценка внутрихозяйственного риска**

Под внутрихозяйственным риском понимают субъективно определяемую аудитором вероятность появления существенных искажений в данном бухгалтерском счете, статье баланса, однотипной группе хозяйственных операций, отчетности экономического субъекта в целом до того, как такие искажения будут выявлены средствами системы внутреннего контроля или при условии допущения отсутствия таких средств. На уровень внутрихозяйственного риска влияют особенности отрасли клиента, специфика его деятельности, опыт и квалификация работников бухгалтерии и др. Для отдельных видов операций внутрихозяйственный риск может быть больше в связи с их сложностью, нетипичностью, противоречиями в законодательстве, возможностью злоупотреблений и др. Для операций с материальными ценностями внутрихозяйственный риск можно оценить как высокий, т.к. имеется большая вероятность злоупотреблений (хищений, завышения себестоимости израсходованных материальных ресурсов и т.п.), ошибок в бухгалтерском учёте, неправильного оформления операций и др.

**Оценка контрольного риска**

Под риском средств контроля (контрольным риском) понимают субъективно определяемую аудитором вероятность того, что существующие на предприятии и регулярно применяемые средства системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля не будут своевременно обнаруживать и исправлять нарушения, являющиеся существенными по отдельности или в совокупности, и (или) препятствовать возникновению таких нарушений.

Таким образом, аудитор определяет контрольный риск на основе оценки системы внутреннего контроля. Такая оценка проводится в 3 этапа: а) общее знакомство с системой внутреннего контроля; б) первичная оценка надежности системы внутреннего контроля; в) подтверждение достоверности оценки надежности системы внутреннего контроля.

Для оценки системы внутреннего контроля удобно использовать вопросники (анкеты). Аудитор просит ответить на вопросы анкеты в первую очередь лиц, ответственных за организацию учёта материалов. Ответы на вопросы аудитор также может получить проводя наблюдения за работой бухгалтерии. Оценить систему внутреннего контроля в отношении материальных ценностей можно с помощью следующего вопросника представленного в таблице 4

**Вопросник для оценки системы внутреннего контроля**

**при аудите материалов**

Таблица 4

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Содержание вопроса или объекта исследования | ответы | Примечание |
| да | нет |
| 1 | Определен ли круг материально ответственных лиц, обеспечивающих сохранность производственных запасов |  |  |  |
| №п/п | Содержание вопроса или объекта исследования | ответы | Примечание |
| да | нет |
| 2 | Созданы ли условия, обеспечивающие сохранность производственных запасов? |  |  |  |
| 3 | Кем осуществляются функции контроля сохранности и использования производственных запасов? |  |  |  |
| 4 | Заключен ли договор о материальной ответственности с работниками склада? |  |  |  |
| 5 | Проводятся ли инвентаризации запасов и в какие сроки? |  |  |  |
| 6 | Проводятся ли проверки полноты и своевременности оприходования производственных запасов? |  |  |  |
| 7 | Осуществляется ли контроль за обоснованностью норм расхода материалов на производство? |  |  |  |
| 8 | Проверяется ли целесообразность расходования МПЗ? |  |  |  |
| 9 | Производится ли сверка данных первичного учета расхода производственных запасов с данными отчетов об их движении и использовании? |  |  |  |
| 10 | Какие методы учета МПЗ и готовой продукции на счетах бухгалтерского учета выбраны в учетной политике? |  |  |  |
| 11 | Организован ли эффективный аналитический учет. |  |  |  |
| 12 | Производится ли сверка данных аналитического и синтетического учета производственных запасов и с какой периодичностью. |  |  |  |

Данные вопросы, а также анализ организационной структуры, схемы и графика документооборота, учёт фактора размера организации позволяют сделать первичную оценку системы внутреннего контроля, а значит оценить её эффективность и надёжность как высокую, среднюю или низкую. Оценивается также контрольный риск, который обратно пропорционален надёжности системы внутреннего контроля (высокой надежности соответствует низкий риск; средней надежности соответствует средний риск; низкой надежности соответствует высокий риск).

**Оценка риска необнаружения и определение стратегии аудита**

Теперь, когда оценены внутрихозяйственный риск (IR) и риск контроля (CR), можно оценить допустимый уровень риска необнаружения (DR), исходя из формулы:

 (1)

Оценку можно также производить по таблице 5 (приведена в приложении 2 к российскому стандарту “Существенность и аудиторский риск”.):

Таблица 5

Взаимосвязь между компонентами аудиторского риска

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  |  | Риск средств контроля оценивается как: |
|  |  |  | Высокий | Средний | Низкий |
|  |  |  | При этом, допустимый уровень риска необнаружения |
| Внутрихозяйственный риск оценивается как | *Высокий* |  | Наинизший | Ниже | Средний |
| *Средний* |  | Ниже | Средний | Выше |
| *Низкий* |  | Средний | Выше | Наивысший |

Таблица составлена исходя из приведённой выше формулы (1) и показывает сравнительные значения риска необнаружения для некоторого значения приемлемого аудиторского риска (AR).

Оценка рисков позволяет определить стратегию дальнейшей аудиторской проверки. Так, если аудитор оценивает контрольный риск как низкий, то он принимает решение о доверии системе внутреннего контроля и риск необнаружения устанавливается на сравнительно высоком уровне. В таком случае большое внимание будет уделено подтверждению достоверности оценки надежности системы внутреннего контроля путём проведения тестов контрольных моментов. Одновременно это позволяет сократить число аудиторских процедур по существу, поскольку допустимый риск необнаружения устанавливается на относительно высоком уровне.

**Глава 2. Организация бухгалтерского учёта и внутреннего контроля на ОАО «Научно-производственное предприятие «ЭТАЛОН»**

**2.1. Организационно-экономическая характеристика и учетная политика в области производственных запасов на ОАО НПП «Эталон»**

Открытое Акционерное Общество Научно производственное предприятие «Эталон» является одним из предприятий России, специализирующихся на разработке и производстве эталонных и технических средств измерения температуры, теплопроводности, тепловых потоков, линейно-угловых размеров микронного диапазона, волнового сопротивления СВЧ-диапазона и метрологического оборудования для их поверки, а также осуществляет ремонт КИП. Ассортимент продукции общества составляет более 245 наименований

Предприятие образовано в 1957 году. С 29 декабря 2003 года ФГУП «Омский опытный завод «Эталон» в процессе приватизации имущественного комплекса в порядке реорганизации, было преобразовано в ОАО «Научно-производственное предприятие «Эталон».

Общество является юридическим лицом, действует на основании устава и законодательства Российской Федерации. Единственным учредителем Общества является Российская Федерация в лице Министерства имущественных отношений Российской Федерации.

В структуре предприятия функционирует 28 отделов (Приложение 1). Предприятие располагает собственным СКБ, научно-исследовательским отделом, метрологической службой, службой маркетинга и другими подразделениями, персонал которых имеет соответствующую квалификацию высокого уровня. Все это дает возможность самостоятельно проводить разработки на современном техническом уровне, выпускать высококачественные и надежные изделия.

Бухгалтерский учет в организации осуществляется бухгалтерией, как самостоятельным структурным подразделением под руководством главного бухгалтера. Для ведения бухгалтерского учета используется программа автоматизации бухгалтерского учета «1С: Предприятие 7.7». На предприятии разработаны положения о бухгалтерии и должностные инструкции работников.

Общество является юридическим лицом. Права и обязанности юридического лица Общество приобретает с момента его государственной регистрации. Основная цель предприятия - получение прибыли.

Основными видами деятельности Общества являются:

- разработка и производство эталонной и рабочей аппаратуры по теплофизике, радиотехнике, электрическим, магнитным и линейно-угловым измерениям, измерениям силы, массы и давления,

- организация на промышленной основе ремонта высокоточных контрольно-измерительных средств автоматики и измерений, в том числе поставляемых иностранными фирмами по контракту,

- создание систем измерения, контроля и управления сложными техническими объектами,

- осуществление строительно-монтажных и пуско-наладочных работ в интересах технического перевооружения и развития производства, внедрения передовых методов производства и производственных процессов,

- проведение конструкторских и технологических работ в сфере продукции производственно технического назначения и товаров народного потребления,

- пуско-наладка, гарантийное и послегарантийное обслуживание выпускаемой продукции,

- оказание различных услуг производственного и непроизводственного назначения предприятиям, организациям и населению,

- коммерческая деятельность, в том числе осуществление экспортных поставок продукции собственного производства.

Бухгалтерский учет ОАО НПП «Эталон» осуществляется бухгалтерией, являющейся его самостоятельным структурным подразделением, возглавляемой главным бухгалтером.

В данный период среднесписочная численность работников ОАО НПП «Эталон» составляет 304 человека. Каждый из них выполняет порученные ему обязанности.

Достижение организационных целей предполагает совместную работу людей, являющихся сотрудниками организации. Каждая организация нуждается в координации взаимодействия, установлении определённого внутреннего порядка. Этот порядок появляется в форме организационной структуры.

Организационная структура определяет соотношение между функциями, выполняемыми сотрудниками организации. Она проявляется в таких формах, как разделение труда, создание специализированных подразделений, иерархия должностей, внутриорганизационные процедуры и является необходимым элементом эффективной организации, поскольку придаёт ей внутреннюю стабильность и позволяет добиться определённого порядка в использовании ресурсов.

Таблица 6

|  |  |
| --- | --- |
| Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности  |  |
| Наименование показателя | за 2009 год | за 2010 год | отн. изменение, % |
| Произведено продукции (работ, услуг), тыс. руб.: | 130158 | 132215 | 1,60% |
| Среднесписочная численность работников ,чел.: | 311 | 304 | -2,30% |
| Выручка от реализации продукции (работ, услуг), тыс. руб | 133116 | 133935 | 0,60% |
| Фонд заработной платы, тыс руб | 52576 | 52609 | 0,10% |
| Среднемесячная заработная плата руб. | 13821 | 14097 | 2,00% |
| Инвестиции в основной капитал тыс. руб. | 1888 | 783 | -58,50% |
| Балансовая прибыль (убыток) тыс. руб. | 3134 | 2182 | -30,40% |
| Стоимость основных средств тыс. руб. | 14762 | 13076 | -11,40% |
| Дебиторская задолженность тыс. руб. | 4900 | 7370 | 50,40% |
| Кредиторская задолженность тыс. руб. | 8047 | 7192 | -10,60% |
|  в том числе в бюджеты всех уровней тыс. руб. | 3564 | 3865 | 8,40% |
| Сумма хозяйственных средств тыс. руб. | 40165 | 42780 | 6,50% |
| Сумма оборотных активов тыс. руб. | 25403 | 29704 | 16,90% |
| Сумма текущих обязательств тыс. руб. | 18875 | 20743 | 9,90% |
| Собственный капитал тыс. руб. | 20877 | 21934 | 5,10% |
| Чистая прибыль тыс. руб. | 2094 | 1581 | -24,50% |

**2.2. Документальное оформление и учет материально-производственных запасов**

Первичные документы по поступлению и расходу материалов играют важную роль в организации материального учета, так как являются его основой.

В ОАО НПП «Эталон» контроль за соблюдением правил оформления движения материальных ресурсов возложен на главного бухгалтера и руководителей соответствующих подразделений. Сырье и материалы поступают от поставщиков, подотчетных лиц, закупивших материалы в порядке наличного расчета.

Для выполнения производственной программы организации определяют потребность в материальных ресурсах и приобретают или производят их. На поставку материалов организация заключает договора с поставщиками, в которых определяются права, обязанности и ответственность сторон по поставкам продукции. Контроль за выполнением плана материально-технического обеспечения по договорам, своевременностью поступления и оприходования материалов осуществляет служба снабжения.

С этой целью в ней ведут ведомости оперативного учета выполнения договоров поставки, где отмечают выполнение условий договора о поставке по ассортименту материалов, их количеству, цене, срокам отгрузки и др. Бухгалтерия осуществляет контроль за организацией данного оперативного учета.

На балансовом счете 10 «Материалы» учитываются: сырье, материалы топливо,запасные части, инвентарь, хозяйственные принадлежности, тара и другие аналогичные ценности предприятия, в том числе находящиеся в пути и переработке.

Оприходование материалов отражается записью: по дебету счета 10 «Материалы» и по кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство». Поступившие в организацию материалы оформляются бухгалтерскими документами: товарные накладные, товарно-транспортные накладные, журнал учета поступающих грузов, доверенности, приходные ордера, акты о приемке материалов и т. д..

Для получения материалов, экспедитору выдают доверенность. Доверенность в одном экземпляре оформляет бухгалтерия и выдает под расписку получателю. Выдачу доверенностей (форма № 2) регистрируют в заранее пронумерованном журнале учета выданных доверенностей.

Если материал приобретает подотчетное лицо в организациях торговли, у других организаций за наличные деньги, то документом, подтверждающим стоимость приобретенного материала, является товарный чек, который прилагается к авансовому отчету подотчетного лица.

ОАО НПП «Эталон» производит изделия, в которых содержатся драгоценные металлы, такие как: золото, серебро, платина и металлы платиновой группы (палладий, иридий, родий, рутений и осмий). Предприятие ведет учет, хранение , сдачу отходов, содержащих драгметалл, а также соблюдает требования обязательной отчетности документооборота при использовании драгметалла как в чистом виде, так и в составных частях хозяйствующих субъектов.

Поступление драгоценных металлов на склад предприятия проводится на основании сопроводительных документов:

При поступлении товара на склад, он оформляется приходной накладной, подписывается экспедитором и заведующей складом. Приход и расход драгоценных металлов отражается в карточках складского учета кладовщиком, а также бухгалтером по учету драгоценных металлов в Книге учета движения драгметаллов.

На ОАО НПП «Эталон» на субсчете 10.3.1 «Топливо» учитывается наличие и движение бензина, машинного масла, предназначенного для эксплуатации для эксплуатации транспортных средств. Денежные средства на топливо перечисляются на карточку «Золотая корона». Местом хранения материала являются материально-ответственные лица (водители) транспортного средства. Нормы расхода топлива рассчитаны на основании руководящего документа РЗ112194-0366 утверждены Минтрансом РФ 29.04.2003г. и утверждены приказом.

Перечисление на карточку «Золотая корона» отражается на бухгалтерских счетах: по дебету 71.2 «Топливо, Бензин», а по кредиту 50 «Касса» на сумму перечисленного аванса.

Подотчетное лицо (водитель Липатов) предоставляет в бухгалтерию авансовый отчет с прилагаемыми к нему документами (чеками, показаниями спидометра). Операция оформляется бухгалтерской записью: по дебету 10.3.1 «Топливо» по кредиту 71.2 «Расчеты с подотчетными лицами. Топливо». Далее по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», на котором отражаются расходы по содержанию и эксплуатации машин и по кредиту счета 10.3.1 «Топливо» на сумму в пределах нормы и имеющегося остатка.

Материалы отпускаются со склада организацией на производственное потребление, хозяйственные нужды, на сторону, для переработки и в порядке реализации излишних и неликвидных запасов. Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды ежедневно оформляют лимитно-заборными картами. Выписка лимитно-заборных карт на современных вычислительных машинах позволяет повысить обоснованность исчисляемых лимитов и уменьшить трудоемкость составления карт. Однако, в программном обеспечении ОАО НПП «Эталон» не предусмотрена лимитно-заборная карта.

Материалы со склада отпускают при поступлении требования- накладной из отдела снабжения, требования – накладные выписываются цехом-получателем в двух экземплярах: первый, с распиской кладовщика, остается в цехе, второй, с распиской получателя у кладовщика. В отдел снабжения из производственного отдела поступает сопроводительный ярлык с запросом нужного материала. Вместо первичных документов по расходу материала используется карточка складского учета материалов. Кладовщик ежемесячно составляет реестр документов перемещение материалов и передает его в бухгалтерию.

Подразделения организации ежемесячно составляют материальный отчет о наличии и движении материальных ценностей и предают его в бухгалтерию в конце месяца до 25 числа.

В бухгалтерских записях это отражается на счетах по Дебету 20 «Основное производство», 20.1 – участок КИП, 20.2 – Сборочный цех, 20.1 – Гальваника, 23 «Вспомогательное производство», 23.6 – ЭМО, Инструментальный цех, 25 «Общепроизводственные расходы» (Транспортный цех), 26 «Общехозяйственные расходы»(АУП) по Кредиту 10 «Материалы».

Все первичные документы по движению материалов со складов и подразделений организации поступают в бухгалтерию. В бухгалтерии открывают на каждый вид и сорт материалов карточки аналитического учета, в которых записывают операции по поступлению и расходу материалов.

По окончании месяца по итоговым данным всех карточек составляют количественно-суммовые оборотные ведомости материалов, по каждому складу, подразделению.

В организации с целью выявления фактического наличия имущества сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета проводится инвентаризация.

Инвентаризация проводится при смене материально ответственных лиц, при установлении фактов хищений, порчи, перед составление годовой бухгалтерской отчетности и т.д.

 **2.3. Автоматизированный учет производственных запасов**

Система ведения бухгалтерского учета в ОАО НПП «Эталон» автоматизирована. В ОАО НПП «Эталон» учет ведется по журнально-ордерной форме, в организации установлена программа "1С Предприятие".

Автоматизированная система 1С Бухгалтерия 7.7 предназначена для выполнения задач бухгалтерского учета, но кроме того эта программа используется для решения задач ОМТС, хотя только частично отвечает их требованиям. С помощью нее отдел снабжения может отслеживать расчеты с поставщиками, контролировать остаток материалов на складах. Оприходование материалов осуществляется на складе. Кладовщик вручную выписывает приходную накладную. Ввод накладной, счетов-фактур осуществляет бухгалтерия. Автоматически формируется карточка складского учета. На основании ярлыков выписываемых производственным отделом в 1С Бухгалтерии ОМТС выписывает требование-накладную в режиме непроведенных документов по которой на складе осуществляется выдача материала. Кладовщик проводит требование.

Этап планирования закупок является достаточно трудоемкой процедурой для менеджеров ОМТС, так как конструкторская программа FoxPro2.5 отражает лишь нормы на единицу изделия и не предусматривает расчет необходимого материала на программу. Кроме того, она никак не связана с программой 1:С Бухгалтерия версия 7.7, чтобы проверить наличие остатков на складе. На этапе же выдачи материала в производство трудно определить лимит выдаваемого материала, а значит и трудно осуществить и сам контроль за их расходованием.

Для обеспечения нормальной работы предприятия очень важно организовать оперативное регулирование запасов. С этой целью должен устанавливаться контроль за состоянием га­рантийных запасов на складах. Если часть гарантийных запасов начинает выдаваться в цехи, то это служит сиг­налом того, что нормальный ход произ­водства может быть нарушен. Об этом ставятся в известность ор­ганы матери­ально-технического снабжения. Такую же реакцию должны вызывать факты превышения размеров запасов, установ­лен­ных по категориям материальных ресурсов. Таким образом, склады не только должны выполнять функции хранения и подго­товки ма­териалов к выдаче их в производство, но и помо­гать оперативно регулировать их потребление.

Зачастую работники ОМТС используют, выполняя свои функции, статистику прошлых лет, отраженную в ручных наработках. На предприятии где много индивидуальных, разовых заказов применять статистику прошлых лет далеко не всегда уместно. Велика вероятность ошибки. При позаказном производстве должен осуществляться и позаказный метод при планировании, закупки и расходовании материалов.

В противном случае, все это приводит либо к излишним запасам на складах, либо - наоборот, к дефициту. И как следствие всего этого - нарушение сроков поставок, наличие выплат штрафных санкций и неустоек, отсутствие экономической выгоды. Уменьшение запасов сокращает расходы по их содержанию, снижает издержки, ускоряет оборачиваемость оборотных средств, что повышает прибыль и рентабельность производства. Поэтому очень важно оптимизировать величину запасов.

Процесс оприходования материальных ценностей дублируется в ручном (на складе) и в автоматизированном режиме (в бухгалтерии). Отсюда идет низкая оперативность информации полученной в сопроводительных документах поставщиков. Снижается качество управления объектом. Данные о задолженности поставщику, о имеющимся материале на складе можно получить сразу при поступлении их на склад, а не на следующий день или через три дня, после передачи приходных ордеров в бухгалтерию.

Кроме того, форма приходной накладной не соответствует требованиям законодательства РФ. Этого возможно избежать, воспользовавшись программой 1:С Бухгалтерия, которая соответствует всем современным требованиям, постоянно подвергается обновлению с учетом изменений в законодательстве.

**Глава 3. Аудит производственных запасов на примере исследуемого предприятия**

**3.1. Планирование аудиторской проверки материально-производственных запасов.**

Аудиторская проверка операций с производственными запасами планируется на основе общего плана и программы аудита предприятия с учетом основных направлений аудита выбранного участка.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита проводится оценка эффективности системы внутреннего контроля на предприятии и, в частности, на исследуемом участке производственных запасов.

 Наиболее простым и эффективным способом получения предварительной (необходимой) информации о состоянии внутреннего контроля производственных запасов является тестирование по вопросам, приведенным в таблице 7.

Таблица 7

Тесты проверки состояния системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета производственных запасов на ОАО НПП «Эталон»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание вопроса или объекта исследования | ответы | Примечание |
| да | нет |
| 1 | Определен ли круг материально ответственных лиц, обеспечивающих сохранность производственных запасов | Х |  |  |
| 2 | Созданы ли условия, обеспечивающие сохранность производственных запасов? | Х |  |  |
| 3 | Кем осуществляются функции контроля сохранности и использования производственных запасов? |  |  | Кладовщиком |
| 4 | Заключен ли договор о материальной ответственности с работниками склада? | Х |  |  |
| 5 | Проводятся ли инвентаризации запасов и в какие сроки? | Х |  | Два раза в год |
| 6 | Проводятся ли проверки полноты и своевременности оприходования производственных запасов? | Х |  |  |
| 7 | Осуществляется ли контроль за обоснованностью норм расхода материалов на производство? |  | Х |  |
| 8 | Проверяется ли целесообразность расходования МПЗ? | Х |  |  |
| № п/п | Содержание вопроса или объекта исследования | ответы | Примечание |
| да | нет |  |
| 9 | Производится ли сверка данных первичного учета расхода производственных запасов с данными отчетов об их движении и использовании? | Х |  |  |
| 10 | Какие методы учета МПЗ и готовой продукции на счетах бухгалтерского учета выбраны в учетной политике? |  |  | МПЗ по средней себестоимости,  |
| 11 | Организован ли эффективный аналитический учет. | Х |  |  |
| 12 | Производится ли сверка данных аналитического и синтетического учета производственных запасов и с какой периодичностью. | Х |  | Ежеквартально |

На основе предварительного изучения систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета необходимо рассчитать уровень существенности предстоящей проверки, оценить аудиторские риски, определить содержание, масштаб и количество аудиторских процедур.

Единый уровень существенности был определен мною исходя из основных показателей отчетности ОАО НПП «Эталон». Единый уровень распределяется между существенными статьями бухгалтерского баланса пропорционально удельному весу данных статей в валюте бухгалтерского баланса. Порядок определения уровня существенности статей баланса регулируется, как правило, аудиторским стандартом, применяемым в компании-аудиторе. В нем указывается критерий существенности в рублях или в процентах от валюты баланса. В данном случае, для изучаемой организации считаем несущественными статьи баланса с остатками, составляющими менее 1% валюты баланса. Единый показатель уровня существенности для ОАО НПП «Эталон» по данным бухгалтерского баланса (Приложение 2) и отчета о прибылях и убытках (Приложение 3) приведен в таблице 8.

Таблица 8

Определение уровня существенности для ОАО НПП «Эталон»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значение базового показателя бухгалтерской отчетности, тыс.руб. | Уровень существенности показателя, % | Значение применяемое для определения уровня существенности, тыс.руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Балансовая прибыль предприятия | 2182 | 5 | 109 |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Валовой объем реализации без НДС | 133935  | 2 | 2679 |
| Валюта баланса | 42780 | 2 | 856 |
| Собственный капитал | 21934 | 10 | 2193 |
| Общие затраты предприятия | 130320 | 2 | 2606 |

Используя данные таблицы 8, произведен расчет уровня существенности.

Среднее арифметическое показателей в столбце 4 составляет:

(109+2679+856+2193+2606) : 5 = 1689 тыс. руб.

Наименьшее значение:

(1689-109) : 1689 х 100% = 93%.

Наибольшее значение:

(2679-1689) : 1689 х 100% = 58%.

Поскольку значение 109 тыс. руб. и 2679 тыс. руб. значительно отличается от среднего, принимаем решение отбросить при дальнейших расчетах наименьшее и наибольшее значения.

Новое среднее арифметическое составит:

(856+2193+2606) : 3 = 1885 тыс. руб.

Таким образом, для проверки принимается уровень существенности в 1885 тыс. руб. Определенный таким образом единый уровень существенности распределяется между значимыми статьями бухгалтерского баланса в соответствии с их удельным весом в общем итоге.

Далее определим уровень существенности для проверяемой статьи баланса (Производственные запасы) относительно её доли в валюте баланса:

21091/42780 х 100 % = 49,30 % – доля производственных запасов в валюте баланса.

1885 х 49,30 % = 929 тыс. руб. – уровень существенности при аудиторской проверке производственных запасов.

Отсюда следует, что все нарушения, выявленные в ходе аудиторской проверки производственных запасов, в совокупности не должны превышать установленный уровень существенности.

 Для комплексной проверки ОАО НПП "Эталон" принимается уровень существенности в 1885 тыс. руб. Уровень существенности для аудиторской проверки производственных запасов определен в размере 929 тыс. рублей.

Аудиторский риск(АХ) – это оценка риска неэффективности предстоящей проверки аудитором, который в своем заключении сделал вывод о достоверности бухгалтерской отчетности клиента, в действительности же там возможны существенные ошибки и пропуски, не попавшие в поле зрения аудитора.

Внутрихозяйственный риск(ВХР)– это установленный аудитором уровень риска, отражающий подверженность финансовой отчетности существенным ошибкам.

Для оценки ВХР учитывают характер бизнеса, честность администрации, наличие дочерних фирм, нетрадиционных операций, профессионализм учетного персонала, количество и состав операций организации, сальдо счетов и величину сумм по статьям отчетности.

Риск необнаружения(РНО) – это риск, который аудитор готов взять на себя в той степени, в какой он рискует не обнаружить существенных ошибок в финансовой отчетности при помощи аналитических процедур.

Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора и определяется на основе проведения взаимосвязи между данным риском, риском средств контроля и внутрихозяйственным риском.

Формула для расчета аудиторского риска выглядит следующим образом:

АР = ВХР х РНО х РСК

Внутрихозяйственный риск оценен, как средний и составляет 40% или 0,4; риск средств контроля оценен, как низкий и составляет 15 % или 0,15; аудиторский риск в данной ситуации определяется, как 2 % или 0,2.

При помощи формулы определяется риск необнаружения:

0,2 = 0,4 х РНО х 0,15

РНО = 3,33.

**3.2. Аудиторская проверка производственных запасов на ОАО НПП «ЭТАЛОН»**

Аудит производственных запасов за 2010 год проводился выборочным методом. Проверке были подвергнуты:

* Главная книга;
* Машинограммы по счету 10 «Материалы»; Первичные документы по учету материально - производственных запасов: приходные ордера, акты о приемке материалов, требования-накладные, накладные на отпуск материалов на сторону, товарные накладные, инвентаризационные описи.
* журнал-ордер N 10;
* оборотные ведомости;
* бухгалтерский баланс - форму N 1 ;
* отчет о прибылях и убытках - форму N 2 .

Путем сопоставления данных регистров бухгалтерского учета и отчетности (бухгалтерский баланс, Главная книга, ведомость остатков по синтетическим счетам) на 01.01.2010г., 31.12.2010г. убеждаемся в том, что сальдо по счету 10 корректно перенесено из предыдущего периода. Отклонений нет.

При организации бухгалтерского и налогового учета на предприятии руководствуются Учетной политикой на 2010г., сформированной и оформленной приказами руководителя № 118 от 29.12.2009г.

Проверка правильности оформления материалов инвентаризации производственных запасов и отражения результатов инвентаризации в учете.

В проверяемом периоде на основании приказа по предприятию была проведена инвентаризация. Проверка проведена в присутствии материально ответственного лица. Заполнены инвентаризационные описи.

Рабочий документ № 1

Таблица 9

Проверка правильности оформления материалов инвентаризации производственных запасов в ОАО НПП «Эталон»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование документа | Номер, дата | Замечанияпо проведению и оформлениюинвентаризации | Результаты инвенции | Отклонения |
| Фактическое наличие | По данным бух. учета |
| Инв. ОписьТМЦ | № 805/11.10г | Нарушенийнет | Кол-во:191 На сумму: 13147.57 | Кол-во: 191На сумму13147.57 | нет |
| Инв. Опись ТМЦ | № 1031/12.10г | Нарушений нет | Кол-во:408На сумму562156.62 | Кол-во: 408На сумму: 562156.62 | нет |

Материалы инвентаризации оформлены инвентаризационными описями, составленными по унифицированным формам первичной учетной документации. По результатам инвентаризации отклонение фактического наличия ТМЦ от данных бухгалтерского учета не выявлены

Проверка полноты оприходования материальных ценностей.

Материальные ценности на предприятии приходуют в соответствующих единицах измерения (весовых, линейных, объемных, числовых).

Таблица 10

Проверка наличия договоров с поставщиками (фрагмент)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Контрагенты | № договора  | Дата заполнения |
| ОАО НПК «Суперметалл» | 62П-09/СМ/42 | 01.04.2010 |
| ООО «Эликс» | 54/С/31 | 20.03.2010 |
| ООО «Элкотех» | С825 | 25.12.2009 |
| ООО «Феррол» | 2036 | 04.02.2010 |

Проверка наличия договоров подтвердила, что договора заключались со всеми поставщиками, однако были выявлены некоторые нарушения при заполнении договоров. Выявленные нарушения оформлены рабочим документом №2.

Рабочий документ № 2

Таблица 11

Выявленные нарушения в оформлении договоров

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Документ, в котором выявлены нарушения | Нарушение |
| 1 | договор № 54/С/31 от 20.03.2010г. с ООО «Эликс» | В договоре поставки не определен ассортимент товара и количество, а также отсутствует приложение к договору в котором можно оформить данные сведения. |

Рекомендовано устранить выявленные нарушения путем заключения новых договоров.

Рабочий документ № 3

Таблица 12

Проверка правильности учета НДС

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Счет-фактура №, дата | Контрагент | Сумма налога, руб. | Стоимость товара, руб. | Нарушение |
| 2946 28.11.2010 | ООО «Лик 5 Баллов» | 27.46 | 180 | Отсутствуют  |
| 611 05.08.2010 | ОАО НПК «Суперметалл» | 68905.40 | 451713.20 | Отсутствуют  |
| 00000817 24.06.2010 | ООО «Эликс» | 369.00 | 2419.00 | Отсутствуют  |

При проверки правильности учета НДС, были проверены счета-фактуры и сравнены с данными книги продаж. Нарушений в порядке и правильности сумм НДС выявлено не было. Счета-фактуры выписываются по каждой, с применением типовой формы.

На складе вместо приходных ордеров применяют накладные 116-а (старые) нет должностей, фамилии МОЛ не расшифрованы, должности не указаны (Приложение). В соответствии с требованиями п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ одним из условий принятия НДС, предъявленного при приобретении имущества, к вычету является его принятие на учет и оформление соответствующих первичных документов. В соответствии с Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 №71А для принятия к учету материалов, полученных от поставщиков, используется унифицированная форма №М-4 «Приходный ордер». Таким образом, принятие предъявленного НДС контролирующими органами может быть признано неправомерным, т.к. не выполнено одно из условий ст. 172 Налогового кодекса РФ.

Рекомендуем предприятию отражать принятие к учету активов в соответствии с действующими правилами бухгалтерского учета и на основании документов, форма которых предусмотрена альбомами унифицированных форм первичной учетной документации, утверждены Госкомстатом РФ.

Соответствие данных складского учета данным бухгалтерского учета.

Рабочий документ № 4

Таблица 13

Проверка соответствия данных складского учета данным бухгалтерского учета в ОАО НПП «Эталон»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наим. документа | Номердокумента | Датадокумента | Наим.МЦ | Сумма | Отражение в бух. учете |
| Д | К | Дата | Сумма |
| ПО | 239/2 | 30.06.10 | Трубка ТВ 40d | 456.00 | 10.6 | 60.4 | 30/06.2010 | 456,00 |
| Треб.-накладная | 003107 | 02.07.10 | Трубка ТВ 40d | 456.00 | 10.6 | 10.6 | 02/072010 | 456,00 |
| Материальный отчет | 000007 | 25.07.10 | Трубка ТВ 40d | 456.00 | 20.2.1 | 10.6 | 25/072010 | 456,00 |
| ПО | 2004 | 25.12.10 | МикросхемаMADP | 5168.27 | 10.2 | 60.4 | 25/07. 2010 | 5168.27 |
| Треб. -накладная | 005008 | 25.12.10 | МикросхемаMADP | 5168.27 | 10.2 | 10.2 | 25/12. 2010 | 5168.27 |

Производственные запасы учитываются в бухгалтерском учете Общества на счете 10 "Материалы".

На балансовом счете 10 "Материалы" учитываются сырье, материалы, топливо, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности и другие аналогичные ценности Организации, в том числе находящиеся в пути и переработке.

Материальные ценности принимаются Организацией к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактическая себестоимостью материально - производственных запасов определяется как сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС.

Учетной политикой предусмотрено списание стоимости материально-производственных запасов при их передаче в производство по средней себестоимости.

Установленный приказом об учетной политике Общества порядок списания стоимости материально-производственных запасов применяется фактически.

При использовании продукции собственного производства в качестве материальных расходов оценка их в налоговом учете осуществляется Организацией исходя из фактической производственной себестоимости, сложившейся в бухгалтерском учете.

Затраты на производство продукции признаются предприятием текущими и включаются в затраты на производство продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты.

Затраты предприятия, связанные с капитальными вложениями, учитываются отдельно от текущих затрат.

Для обобщения затрат на производство продукции в разрезе экономических элементов затрат и калькуляционных статей расходов Организацией применяются программные средства вычислительной техники.

Вместе с тем проверкой установлены некоторые нарушения формирования расходов по обычным видам деятельности.

На балансовый счет 26 Организацией отнесены затраты, не связанные с общехозяйственными расходами.

В состав общехозяйственных расходов включены:

- расходы, связанные с доставкой продукции покупателю (в соответствии с заключенными договорами);

- расходы, связанные с доставкой материально-производственных запасов от поставщика;

- расходы на рекламу;

- расходы по организации выставок и т.д.

Неверное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета:

- искажает стоимость материально-производственных запасов (из-за неполного включения в их стоимость расходов, непосредственно связанных с их приобретением);

- искажает данные о себестоимости продукции, выпускаемой Организацией (отражение коммерческих расходов на счете 26 приводит к завышению себестоимости продукции, так как счет 44 должен списываться непосредственно в дебет счета 90);

- приводит к искажению показателей формы №2 (строк 020 «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, 030 «Коммерческие расходы», 100 «Прочие расходы»).

Данное нарушение в методологии бухгалтерского учета существенно не приводит к искажению финансового результата Организации.

Рекомендуем:

- на балансовом счете 26 отражать затраты, связанные с общехозяйственными расходами в соответствии с требованиями действующих нормативных документов.

Данные бухгалтерского баланса соответствуют остаткам по счетам в Главной книге, записи в регистрах синтетического учета соответствуют данным аналитического учета. В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета в составе расходов на продажу учитываются расходы, связанные со сбытом продукции, в том числе расходы на рекламу.

Все расходы на продажу, в том числе и расходы на рекламу, учитываются предприятием в составе общехозяйственных расходов.

Аналитический и синтетический учет готовой продукции Обществом ведется во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету.

* 1. **Оформление результатов аудиторской проверки**

На завершающем этапе аудиторской проверки осуществляется анализ выполнения программы аудита, обобщение и оформление результатов проверки. При проверке были рассмотрены финансово-хозяйственные операции ОАО НПП «Эталон» за период с 1 января по 31 декабря 2010 года включительно.

Проверке подвергались расчетные операции.

На ОАО НПП «Эталон» по результатам оценки системы внутреннего контроля можно сделать следующий вывод: степень надёжности и эффективности системы бухгалтерского учёта и системы внутреннего контроля предприятия оценена как средняя.

Общий уровень существенности составил 1885 тыс. руб., в том числе по материально-производственным запасам – 929 тыс. руб.

Также был рассчитан общий аудиторский риск, который составил 2 %.

Аудиторские доказательства получены в результате исследования хозяйственных операций. В ходе проверки я ознакомились с внутренними документами, касающимися организации, постановки и ведения бухгалтерского учета. При этом я берут на себя ответственность за выбор аудиторских процедур в отношении объектов проверяемой совокупности.

Предприятию следует внести соответствующие исправления в бухгалтерский учет по результатам аудиторской проверки.

Классификация ошибок и меры их профилактики показана в таблице 14.

Обобщение результатов по проверке МПЗ

Таблица 14

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ пункта** | **Выявленные нарушения норм законодательства, а также обстоятельства возможных налоговых рисков** | **Рекомендации** |
| 1. | В договоре поставки выявлены нарушения в оформлении. | Рекомендовано устранить выявленные нарушения путем заключения новых договоров. |
| **№ пункта** | **Выявленные нарушения норм законодательства, а также обстоятельства возможных налоговых рисков** | **Рекомендации** |
| 3. | При использовании продукции собственного производства в качестве материальных расходов оценка их в налоговом учете осуществляется Организацией исходя из фактической производственной себестоимости, сложившейся в бухгалтерском учете.затраты, не связанные с общехозяйственными расходами. | В налоговом учете скорректировать оценку материальных ценностей собственного производства исходя из суммы прямых расходов на их изготовление.Уточнить налоговые обязательства по налогу на прибыль, при необходимости представить в ИФНС уточненные (корректирующие) декларации (с предварительной оплатой суммы налога и пени). |
| 4. | На балансовый счет 26 Организацией отнесены затраты, не связанные с общехозяйственными расходами. | На балансовом счете 26 отражать затраты, связанные с общехозяйственными расходами в соответствии с требованиями действующих нормативных документов. |

Проведенная проверка показала, что недостатки в бухгалтерском учете являются не результатом преднамеренных действий персонала, а следствием логических ошибок в учетных записях, расчетах, неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, неправильного оформления первичных документов и технологии документооборота.

В ходе аудита на выборочной основе подтверждения числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской отчетности, установлено, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных ошибок. Отчетность предприятия составлена на основании регистров бухгалтерского учета ОАО «НП «Эталон», записи и остатки в регистрах бухгалтерского учета, соответствуют записям в Главной книге, записи в Главной книге, соответствуют остаткам, отраженным в форме № 1 «Бухгалтерский баланс».

Выявленные в ходе аудита нарушения в совокупности не превышают уровень существенности, который составил по статье производственные запасы 929 тыс. рублей, а сумма выявленных ошибок равна 122706,84 рублей. Тем не менее, рекомендуется устранить выявленные нарушения в оформлении хозяйственных операций первичными документами и другие нарушения, указанные в данной информации. Представить в налоговые органы уточненные декларации по периодам совершения ошибок, что исключит возможность применения налоговых санкций.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Бухгалтерский учет производственных запасов безусловно занимает одно из важнейших мест в бухгалтерском учете предприятия. Многочисленность и сложность нормативных документов, определяющих его ведение, не делают простым работу бухгалтерской службы, занимающейся расчетами и учетом материально-производственных запасов.

По данным анализа на предприятии много индивидуальных, разовых заказов и, поэтому при таком позаказном производстве должен осуществляться и позаказный метод при планировании, закупки и расходовании материалов.

Предсказуемый план закупок позволил бы работникам снабжения на его основе более эффективно вести переговоры, анализировать и улучшать условия поставки и снижать издержки. Это открыло бы дополнительные возможности по экономии ресурсов, а так же позволило более качественно строить взаимоотношения с поставщиками и анализ их работы.

В противном случае, все это приводит либо к излишним запасам на складах, либо - наоборот, к дефициту. И как следствие всего этого - нарушение сроков поставок, наличие выплат штрафных санкций и неустоек, отсутствие экономической выгоды. Уменьшение запасов сокращает расходы по их содержанию, снижает издержки, ускоряет оборачиваемость оборотных средств, что повышает прибыль и рентабельность производства. Поэтому очень важно оптимизировать величину запасов.

В результате проведенного аудита производственных запасов выявлено, что на предприятии используется метод средней себестоимости единицы запасов, что соответствует учетной политики предприятия. Оприходование МПЗ в организации выполняется первичными учетными документами, не всегда соответствующими унифицированной форме. Руководителю ОАО НПП «Эталон» следует требовать от работников полного правильного оформления первичных документов по ведению учета материальных ценностей. Аналитический учет материально-производственных запасов ведется в количественном и суммовом выражении. Обобщение и группировка информации о движении материально-производственных запасов осуществляется в создаваемых программами средствами бухгалтерского учета ведомостях движения материалов ежемесячно, отдельно по каждому складу, подразделению. Данные аналитического учета соответствуют показателям синтетического учета.

На предприятии применяется «котловой» метод учета затрат, который не позволяет определить финансовой результат определенного вида продукции.

Существенных отклонений от порядка составления и раскрытия информации в бухгалтерской отчетности, а также соответствия порядка ведения бухгалтерского учета производственных запасов законодательству не выявлено.

**ПРИЛОЖЕНИЯ**

Приложение 1

Организационная структура ОАО НПП «Эталон»

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Аудит : учебное пособие / М. А. Рябова, Н. А. Богданова. – Ульяновск : УлГТУ, 2009. – 199 с.
2. Бухгалтерский управленческий учет:Учеб.для студентов вузов, обучающихся по экон.специальностям/М.А.Вахрушина. – 4-е изд.,стер. – М.: Омега-Л, 2005.
3. Подольский В.А., Савин А.А., Сотникова Л.В. и др. Аудит. Издание 3‑е, перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2004. – 583 с
4. Практикум по бухгалтерскому управленческому учету: учеб. пособие / В.Л. Лукина. – Омск: Изд-во ОмГТУ, 2009
5. **ПБУ 9/99 положение по бухгалтерскому учёту «Доходы организации»: сб.док. – М.: Издательство «Омега-Л», 2008.**
6. **ПБУ 10/99 положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» (утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н)**
7. **План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. – М.: Эксмо, 2008.**
8. Шеремет А.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 367с.

Статьи из журналов

1. Батурина Н.А. /Для чего нам нужен внутрихозяйственный контроль / Справочник экономиста / № 4 (58), апрель 2008г.
2. Кучеренко А. И., доц. РЭА им. Г. В. Плеханова, канд. экон. наук/ Бюджетирование как метод финансового планирования деятельности организации/ Справочник экономиста" № 3 2010 г.
3. Калантаров Д. /Аудит и налогообложение/, 2010, N 12 ПОСТРОЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ВЫБОРКИ