Содержание

Введение

1. Теоретические основы аудита процесса приобретения материалов

1.1 Роль и место материалов в составе хозяйственных средств организации

1.2 Классификация материалов

1.3 Процесс приобретения (заготовления) материалов как объект учета и область аудита

2. Планирование аудиторской проверки

2.1 Понимание деятельности аудируемого лица

2.2 Существенность и аудиторский риск

2.3 Разработка программы аудита операций заготовления материалов

3. Аудит операций заготовления материалов в МУП "Ритуальное хозяйство"

3.1 Оценка организации учета заготовления материалов

3.2 Проверка правильности ведения бухгалтерского учета заготовления материалов

Заключение

Список использованных источников

## Введение

Одним из основных элементов расходов предприятий на производство и продажу продукции являются материальные затраты. В элементе "Материальные затраты" отражается стоимость приобретаемых со стороны сырья и материалов, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являются необходимым компонентом при изготовлении продукции (проведении работ, оказании услуг).

Переход к рыночной экономике требует от предприятия повышения эффективности производства, конкурентоспособности продукции и услуг на основе внедрения достижений научно-технического прогресса, эффективных форм хозяйствования и управления производством, активизации предпринимательства и т.д. В настоящее время создание материальных запасов остается актуальной для всех предприятий России. Обеспечение предприятия запасами влияет на финансовое состояние и положительно сказывается на его репутации среди конкурентов и потребителей работ и услуг предприятия.

Запасы относятся к числу объектов, требующих достаточно больших вложений средств, и поэтому представляет собой один из факторов, определяющих политику предприятия и воздействующих на уровень обслуживания в целом. Они представляют собой один из важнейших факторов обеспечения постоянства и непрерывности воспроизводства.

Всестороннее изучение и правильное понимание сущности материальных запасов, их значение и роль в экономике предприятий стоят в ряду важнейших проблем по их рациональному использованию. Таким образом, от эффективного управления материально-производственными запасами зависит, в конечном итоге доходность коммерческой организации.

Важная роль в реализации этой задачи отводится правильной постановке бухгалтерского учета материально-производственных запасов, что позволяет осуществлять контроль за их сохранностью и рациональным использованием, что в свою очередь, позволяет воздействовать на размер получаемой прибыли. Достоверность же этих показателей, являющихся индикатором эффективности деятельности организации, и на основании которых принимаются пользователями управленческие решения, подтверждается аудиторами, что, в свою очередь, обусловливает актуальность темы данной дипломной работы.

Цель дипломной работы - теоретическое исследование вопросов, связанных с аудитом операций приобретения материалов, а также разработка практических рекомендаций по результатам проведенного аудита.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

исследовать роль и место материалов в составе хозяйственных средств материалов и раскрыть их классификацию;

рассмотреть теоретические аспекты планирования аудиторской проверки операций заготовления материалов;

осуществить аудит операций заготовления материалов в МУП "Ритуальное хозяйство".

Объект исследования - МУП "Ритуальное хозяйство".

Предмет исследования - аудит процесса заготовления материалов.

Теоретической базой исследования явились труды отечественных специалистов в области бухгалтерского учета и аудита Лытневой Н.А., Супряга Р.А., Суглобова А.Е., Панченко Т., Мельниковой Л.А., Ермошиной Е.Л. и другие.

Информационную базу исследования составили законодательные и нормативные акты РФ, регламентирующие деятельность хозяйствующих субъектов, данные бухгалтерского учета и отчетности объекта исследования.

## 1. Теоретические основы аудита процесса приобретения материалов

## 1.1 Роль и место материалов в составе хозяйственных средств организации

Материально-производственные запасы - это различные вещественные элементы, используемые в качестве предметов труда в производственном процессе и продуктов труда [22, с.150].

Материально - производственные запасы с точки зрения аккумулирования средств предприятия являются одной из самых значимых составляющих оборотных фондов предприятия. Они могут состоять из запасов сырья, материалов, комплектующих и т.п. на производственных предприятиях, а также могут быть представлены в виде запасов различных товаров, если эти товары формируются на каком-либо торговом предприятии. В отличие от торговых предприятий запасы готовой продукции на производственных предприятиях формируются для обеспечения функционирования сферы обращения и таким образом относятся к фондам обращения.

Материалы, являясь предметами труда, обеспечивают вместе со средствами труда и рабочей силой производственный процесс организации, в котором они используются однократно. Их себестоимость полностью переносится на вновь созданный продукт, составляя при этом довольно высокий удельный вес.

Наличие материальных запасов - обязательное условие обеспечения нормального функционирования производственного предприятия. В самом общем, понимании запасы служат для того, чтобы ослабить зависимость между поставщиками и производителями (производственные запасы материально-технических ресурсов), производителями и потребителями (запасы готовой продукции). Наличие запасов у предприятия позволяет ему обеспечивать производство материально-техническими ресурсами оптимальными по размеру партиями.

На производственных предприятиях основные затраты по формированию запасов связаны именно с приобретением сырья и материалов. Для большинства предприятий издержки на материалы составляют наиболее важную статью издержек, как правило, они зависят от объемов производства и реализации продукции и относятся к чистым переменным (пропорциональным) издержкам. Вместе с тем, более низкие закупочные цены на большие партий материалов могут привести к тому, что издержки будут возрастать медленнее, чем объемы производства, за счет оптовых скидок (дегрессивный тип издержек).

На любом предприятии ведется постоянная работа по планированию обеспечения производства всеми видами материально-технических ресурсов, которая преследует своей целью: сокращение простоев оборудования и рабочей силы; повышение равномерности работ и сокращение непроизводительных расходов; повышение производительности труда; снижение общих издержек производства и повышение эффективности функционирования предприятия.

Планирование потребности предприятия в материальных ресурсах опирается:

на производственную программу, которая должна быть тесно увязана с прогнозируемыми объемами реализации продукции;

нормы и нормативы расхода сырья, материалов, полуфабрикатов, топлива, комплектующих изделий, инструмента;

мероприятия по повышению эффективности производства в части экономии материальных ресурсов;

планы по капитальному строительству на предприятии; мониторинг цен на все потребляемые виды материальных ресурсов.

Потребность предприятия в материальных ресурсах определяется в натуральном и денежном выражении и предполагает:

определение общей потребности в материалах на производство продукции и хозяйственно-эксплуатационные нужды на плановый период;

определение объемов поставок материальных ресурсов со стороны и суммы затрат на их заготовку, в том числе определение оптимальных объемов поставки ресурсов на предприятие;

установление сроков и источников покрытия потребности в материальных ресурсах;

создание необходимых условий для хранения и поставки материальных ресурсов.

Формирование запасов материальных ресурсов на предприятии опирается на их годовую потребность и жестко увязывается с финансовым планом, так как прирост или уменьшение оборотных средств зависит от изменения запасов материалов и влияет на финансовое состояние предприятия.

Расчет годовой потребности в материальных ресурсах (Пм) по каждому виду ведется исходя из норм расхода данного вида ресурса и объемов выпуска продукции в натуральных измерителях, например килограмм, метр, литр и т.п.

Пм = q х N,

где q - планируемый объем выпуска продукции;

N - норма расхода материала.

В стоимостных показателях

Пм = q х N х р,

где р - оптовая цена материала.

Потребность предприятия в запасах материальных ресурсов является составной частью годовой потребности.

В зависимости от назначения материальнные запасы можно разделить на текущий и страховой (гарантийный) запасы.

Текущий запас - запас, предназначенный для бесперебойного обеспечения производства в период между двумя очередными поставками. Величину текущего запаса (Зтек) можно определить:

3тек = 3пр + 3 под,

где Зпр - производственный запас;

Зпод - подготовительный запас.

Производственный запас - запас, необходимый для нормального осуществления производственного процесса.

Подготовительный запас - запас, необходимый на время подготовки прибывающих на предприятие материалов к производственному потреблению.

Страховой запас - запас, который вводится для удовлетворения непредсказуемого увеличения спроса и предназначен для бесперебойного обеспечения производства материалами при отклонении от принятых интервалов поставки (Зстр).

Зстр = Псут х ∆t,

где Псут - среднесуточная потребность в материалах;

∆t - среднее число дней отклонений от плановой поставки.

В целом величина производственного запаса зависит от нормы запаса, определяемой как среднее значение для планового периода.

Для целей планирования и для осуществления управления производственными запасами выделяют: максимальный запас (3; шх) и средний запас (3ср).

Величина среднего запаса материальных ресурсов используется при определении нормативов оборотных средств предприятия.

Среди всего многообразия систем по управлению запасами можно выделить две основные:

а) система с фиксированным размером заказа;

б) система с фиксированным интервалом времени между заказами.

Если соблюдаются идеальные условия потребления и поставок, т.е. мгновенное пополнение запасов (с нулевым временем исполнения заказа) и их потребление с постоянной скоростью, то обе указанные системы абсолютно одинаковы.

## 1.2 Классификация материалов

Материальные ресурсы - ресурсный потенциал, позволяющий осуществить производство продукции, оказание услуг и выполнение работ. Это различные виды сырья, материалов, топлива, энергии, комплектующих, полуфабрикатов, которые хозяйствующий субъект закупает для использования в хозяйственной деятельности с целью выпуска продукции, оказания услуг и выполнения работ.

Хозяйствующие субъекты потребляют огромное количество материальных ресурсов, различных по видам, маркам, сортам и размерам.

Для правильной организации учета материалов важное значение имеют их научное обоснованная классификация, оценка и выбор единицы учета.

Общепринятой является группировка материалов для правильной организации синтетического и аналитического учета по назначению и роли в процессе производства и по техническим свойствам.

В зависимости от назначения и роли в процессе производства различаются следующие группы материалов: сырье, основные и вспомогательные материалы.

Сырье и основные материалы - предметы труда, из которых изготовляют продукт и которые используют материальную (вещественную) основу продукта. Сырьем называют продукцию сельскохозяйственного хозяйства и добывающей промышленности (зерно, хлопок, скот, молоко и др.), а материалами - продукцию обрабатывающей промышленности (мука, ткань, сахар и др.).

К этой группе относятся также покупные полуфабрикаты, которые представляют собой сырье и материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией. В изготовлении продукции они выполняют такую же роль, как и основные материалы, то есть составляют ее материальную основу.

Возвратные отходы производства - остатки сырья и материалов, образовавшихся в процессе их переработки в готовую продукцию, полностью или частично утратившие потребительские свойства исходного сырья и материалов (опилки, стружка и другое).

Вспомогательные материалы используют для воздействия на сырье и основные материалы, придания продукту определенных потребительских свойств или же обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства.

Из группы вспомогательных материалов отдельно выделяют в связи с особенностью их использования топливо, тару и тарные материалы, запасные части. Топливо разделяют на технологическое (для технологических целей), двигательное (горючее) и хозяйственное (на отопление).

Тара и тарные материалы - предметы, используемые для упаковки, хранения различных материалов и продукции (мешки, ящики, коробки). Запасные части используют для ремонта и замены износившихся деталей машин и оборудования.

Указанную классификацию материалов используют для построения синтетического учета с целью получения информации об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов в производственно - эксплуатационной деятельности.

Для учета материалов применяют следующие синтетические счета:

10 "Материалы";

15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей";

16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей";

Забалансовые счета:

002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение";

003 "Материалы, принятые в переработку".

К счету 10 "Материалы" могут быть открыты следующие субсчета:

10-1 "Сырье и материалы";

10-2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали";

10-3 "Топливо";

10-4 "Тара и тарные материалы";

10-5 "Запасные части";

10-6 "Прочие материалы";

10-7 "Материалы, переданные в переработку на сторону";

10-8 "Строительные материалы";

10-9 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности" и др.

На малых предприятиях все производственные запасы можно учитывать на одном синтетическом счете 10 "Материалы" без открытия субсчетов.

Классификация материалов в зависимости от той роли, которую играют разнообразные производственные запасы, вносит условный характер и нередко зависит лишь от количества материала, использованного на производство различных видов продукции.

Кроме того, материалы классифицируют по техническим свойствам, которая лежит в основе организации аналитического учета.

Эта классификация позволяет внутри каждой из перечисленных групп разделить материальные ценности на виды, сорта, марки, типоразмеры. Каждому наименованию, сорту, размеру присваивают числовое обозначение (номенклатурный номер) и записывают его в специальный документ, который называют номенклатурой - ценником. В номенклатуре - ценнике указывают также учетную цену и единицу измерения материалов.

Такая классификация важна для соблюдения технологии производства и организации аналитического учета. Например, выделяют такие группы: как черные металлы, резиновые, асбестовые и др. Каждая группа делится на подгруппы. Так, в группе черных металлов выделяют стали, чугуны, трубы, которые учитывают по сортам, маркам и т.д. Каждому наименованию, сорту, разделу материалов присваивается условное цифровое обозначение - номенклатурный номер, который указывается на всех первичных документах по движению материалов. Так, в номенклатуро-ценнике указываются наименование материалов, его код, учетная цена и другие необходимые реквизиты (номер стандарта или технических условий).

Наличие на предприятии такого систематизированного перечня создает основу для применения единой классификации материалов в конструкторской, технологической, учетной и плановой документации, для автоматизации учетно-вычислительных работ.

## 1.3 Процесс приобретения (заготовления) материалов как объект учета и область аудита

Объектами бухгалтерского учета являются имущество организации, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности (ст.2 Закона "О бухгалтерском учете").

Несмотря на то, что законодательство о бухгалтерском учете не содержит определения хозяйственной операции, это понятие широко используется в бухгалтерской теории и практике. Хозяйственные операции, подлежащие отражению в учете, являются результатом квалификации фактов хозяйственной жизни, под которыми понимают элементарный момент хозяйственного процесса, представляющий собой целостный процесс движения ресурсов предприятия на разных стадиях бизнеса: обеспечение ресурсами, использование ресурсов, их выбытие.

В соответствии с ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов" в бухгалтерском учете в качестве материально-производственных запасов принимаются активы, используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); предназначенные для продажи (готовая продукция и товары); используемые для управленческих нужд организации (вспомогательные материалы, топливо, запасные части и др.).

Основную часть материально-производственных запасов материалы.

Основными задачами бухгалтерского учета материалов являются:

контроль за сохранностью материальных ценностей в местах их хранения и на всех ступенях обработки;

правильное и своевременное документирование всех операций по движению материальных ценностей;

выявление и отражение затрат, связанных с их заготовлением;

расчет фактической себестоимости израсходованных материалов и их остатков по местам хранения и статьям баланса;

систематический контроль за соблюдением установленных норм запасов, выявление излишних и неиспользуемых материалов и их реализация;

своевременное осуществление расчетов с поставщиками материалов, контроль за материалами, находящимися в пути и другие задачи.

Решение этих задач в первую очередь зависит:

от правильной организации складского хозяйства;

от наличия рациональной системы первичных и сводных документов и хорошо налаженного документооборота;

качества организации подбора и подготовки кадров материально ответственных лиц и лиц, связанных с учетом;

рационального ведения синтетического и аналитического учета товарно-материальных ценностей.

Материалы, приобретенные у поставщиков, являются оборотными средствами предприятия, а, значит, относятся к его имуществу. Согласно ст.1 Закона от 21.11.1996 г. №129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (ред.28.03.2002 г) имущество организации является объектом бухгалтерского учета. Следовательно, материалы, приобретенные организацией для осуществления хозяйственной деятельности являются объектом бухгалтерского учета.

Процесс приобретения (обеспечения ресурсами) прежде всего, включает факты хозяйственной жизни, связанные с поступлением материалов.

Поступление материалов может осуществляться путем:

приобретения по договорам купли-продажи (поставки);

приобретения по договорам мены, т.е. материалы поступают в собственность в обмен на другой материал или товар;

безвозмездного поступления;

поступления в счет вклада в уставный капитал;

изготовления собственными силами;

принятия к учету списанных непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию основных средств;

оприходования излишков, выявленных по результатам инвентаризации и др.

Все факты хозяйственной жизни, связанные с поступлением материалов в организацию, должны быть правильно квалифицированны, т.е. исследованы с точки зрения экономического содержания и юридической формы, что является непременным условием принятия к учету любых его объектов. Кроме того, обязательными условиями для правильного принятия к учету объектов являются оформление операций первичными учетными документами и соблюдение правил оценки.

Вместе с тем, на каждом из этапов учетного процесса (квалификация, первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущее обобщение и группировка, итоговое обобщение и интерпретация информации) могут быть допущены существенные ошибки, которые приведут в дальнейшем к искажению показателей бухгалтерской отчетности. Между тем, информация, содержащаяся в отчетности, имеет важное значение для большого числа пользователей, которые принимают на ее основе экономические решения. С целью минимизации рисков при принятии управленческих решений пользователями отчетности достоверность ее показателей подтверждается аудиторами.

Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 07.08.01 г. № 119-ФЗ, вступивший в действие с 9 сентября 2001г., определяет аудиторскую деятельность, как предпринимательскую деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В соответствии с этой целью и на основании п.7 ст.9 Закона: "Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы в соответствии с требованиями законодательных и иных правовых актов Российской Федерации и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности".

Исходя из цели задачами аудита является установление: фактического наличия по состоянию на отчетную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности (реальность существования активов и обязательств); принадлежность аудируемому лицу (проверяемому предприятию/организации) по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности (наличие прав и обязательств); отношения к деятельности аудируемого лица хозяйственной операции или события, имевшего место в течение соответствующего отчетного периода (возникновение); отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета (полнота); отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства (стоимостная оценка); точности отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесение доходов или расходов к соответствующему периоду времени (точное измерение и правильная периодизация); объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности (представление и раскрытие).

Целью аудиторской проверки материалов является формирование мнения о достоверности показателей отчетности по статьям материальных ценностей "Материалы" и о соответствии применяемой в организации методики учета и налогообложения операций с материалами действующим в Российской Федерации нормативным документам. Это достигается проведением проверок на существенность, а также структур контроля и системы бухгалтерского учета и оценкой риска аудита, который зависит от характера запасов предприятия и их важности для бухгалтерских отчетов.

Проверка запасов рассматривается как основная часть аудита на тех предприятиях, где их величина существенна.

Исходя из общих задач сформулируем основные задачи аудита операций заготовления материалов. К ним относится установление: фактического наличия по состоянию на отчетную дату материалов и обоснованность обязательств перед поставщиками материалов, отраженных в отчетности и первичных учетных документах (реальность существования активов и обязательств); принадлежности аудируемому лицу (предприятию/организации) по состоянию на определенную дату материалов, отраженных в финансовой (бухгалтерской) отчетности и реальность обязательств (наличие прав и обязательств); отношения хозяйственных операций, связанных с приобретением материалов, к соответствующему отчетному периоду (возникновение); отсутствия не отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций по заготовлению материалов либо нераскрытых статей в отчетности (полнота); отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей стоимости материалов (стоимостная оценка); точности отражения сумм хозяйственной операций, связанных с приобретением материалов, с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени (точное измерение и правильная периодизация); объяснение, классификация и описание материалов в соответствии с правилами их отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности (представление и раскрытие). Для получения информации при аудите операций заготовления материалов используются первичные учетные документы, формы отчетности, регистры бухгалтерского учета, юридические и другие документы (схема 1).

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование источника информации | Назначение и содержание информации |
| Учетная политика | Изучая Учетную политику в части заготовления материалов аудитор знакомится со способом учета материалов: способами оценки в текущем аналитическом учете процесса приобретения материалов. |
| Первичные документы (доверенность (М-2, М-2а), приходный ордер (М-4), акт о приемке материалов (М-7), акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (М-35), товарная накладная (Торг-12); документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг) | Информация, полученная из первичных документов, дает аудитору знания о правильности и своевременности оформления аудируемым лицом операций, связанных с приобретением материалов, правильности формирования фактической себестоимости материалов; |
| Акты инвентаризации; | Аудитор проверяет правильность проведения инвентаризации, сравнивает данные инвентаризации с учетными данными. |
| Регистры бухгалтерского учета: главная книга; сальдовые ведомости, книги, карточки складского учета, | Аудитор проверяет правильность, полноту и своевременность текущей группировки финансово-хозяйственных операций, связанных с приобретением материалов. |
| Юридические документы | Аудитор устанавливает тип правоотношений, возникающих при поступлении материалов, действительность оценки. |
| Формы отчетности: бухгалтерский баланс (ф. №1, разд.2 актива), Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5, разд.3,9), пояснительная записка. | Аудитор подтверждает остатки материалов, отраженные в балансе и информацию, раскрытую в отчетности. |

Схема 1. Источники информации при аудите заготовления материалов

В процессе аудита аудитор собирает сведения (аудиторские доказательства) из различных источников. Достаточно информативными могут оказаться беседы аудитора с персоналом обо всех изменениях в структуре руководства и в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, содержание и результаты которых фиксируются в рабочих документах. Аудитор должен собрать надлежащие и достаточные аудиторские доказательства, поэтому очень важным является поиск и отбор информации из различных источников, так как только с ее помощью можно сформулировать правильные выводы.

## 2. Планирование аудиторской проверки

## 2.1 Понимание деятельности аудируемого лица

До начала проведения аудита или оказания сопутствующих услуг аудиторская организация должна ознакомиться в достаточной мере с деятельностью экономического субъекта. При проведении аудита бухгалтерской отчетности аудиторская организация должна понимать деятельность проверяемого экономического субъекта в достаточной степени, чтобы идентифицировать и правильно оценивать события, операции, используемые методы учета, которые могут оказывать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности, на ход проведения проверки или на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении.

Факторами, определяющими необходимость понимания деятельности экономического субъекта, являются: [[1]](#footnote-1)

а) экономическая политика экономического субъекта в отчетный период (периоды), ее стратегии и тактики;

б) проводимая экономическим субъектом учетная политика и ее соответствие направлениям финансовой политики;

в) идентификация хозяйственных операций, осуществляемых экономическим субъектом; возможность качественного проведения аудита;

г) правильность применения нормативно - правовых актов, регулирующих операции, проводимые экономическим субъектом;

д) обоснованность выводов о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Областями деятельности экономического субъекта, понимание которых существенно для аудиторской организации на всех стадиях проведения аудита, являются:

основная деятельность;

инвестиционная деятельность;

прочие операции, в том числе внереализационные.

Приобретение знаний о деятельности экономического субъекта представляет собой непрерывный процесс сбора и обработки информации на всех стадиях проведения аудита; информация, получаемая на последующих стадиях, дополняет и уточняет данные, полученные на предыдущих стадиях.

Понимание деятельности экономического субъекта, необходимое для работы, подразумевает понимание экономической ситуации в стране и в отрасли, в которой действует экономический субъект, а также более подробное знание его деятельности, необходимое для управления экономическим субъектом.

Понимание деятельности экономического субъекта зависит от квалификации аудитора и должно быть по возможности достаточным для качественного проведения проверки.

Факторы, влияющие на финансово - хозяйственную деятельность экономического субъекта, можно разделить на:

а) внешние факторы - общие экономические и отраслевые факторы, детальное описание которых приведено в приложении 1 (группы I, II и IV);

б) внутренние факторы, связанные с индивидуальными особенностями экономического субъекта, детальное описание которых приведено в приложении А (группы III, IV и V).

До начала проверки аудиторская организация обязана в целом учитывать влияние на деятельность проверяемого субъекта внешних факторов, тогда как детальный анализ внутренних факторов возможен в процессе проведения аудита; кроме того, аудиторская организация должна иметь первоначальные знания об особенностях отрасли, правах собственности, управлении и операциях экономического субъекта, подлежащего аудиту. Полученные знания она должна использовать при планировании аудита. Руководитель и члены аудиторской группы на всех стадиях аудита обязаны пополнять информацию, необходимую для углубления знаний о деятельности экономического субъекта.

При повторных аудиторских проверках экономического субъекта аудиторская организация может откорректировать и переоценить информацию, собранную ранее. Аудиторская организация должна также выявлять существенные изменения, произошедшие со времени проведения последней аудиторской проверки, в тех явлениях и процессах, которые отражаются этой информацией.

Руководители проверяемого экономического субъекта обязаны своевременно предоставлять информацию, необходимую для понимания деятельности этого экономического субъекта, что должно быть предусмотрено в общем плане аудита; при этом следует указать на возможность получения необходимой дополнительной информации.

При выявлении аспектов деятельности экономического субъекта, которые требуют специальных знаний, аудитор может пригласить эксперта.

Для получения более глубоких знаний о деятельности экономического субъекта аудитор может использовать следующие источники:

официальные публикации в юридических изданиях, профессиональных, отраслевых и региональных журналах и монографиях;

статистические данные, официальные отчеты экономических субъектов, банковские отчеты;

нормативные и законодательные акты, регламентирующие деятельность проверяемого экономического субъекта;

результаты посещения специальных семинаров, конференций, других аналогичных мероприятий;

разъяснения и подтверждения, полученные от персонала проверяемого экономического субъекта, беседы с внутренним аудитором и другими компетентными лицами;

запросы третьим лицам;

консультации с аудитором, который проводил аудит в предыдущие периоды;

учредительные документы, протоколы собраний совета директоров и акционеров, контракты и договоры, бухгалтерская отчетность прошлых периодов, планы и бюджеты, положение о бухгалтерии, учетной политике, документообороте; рабочий план счетов и проводок; схема организационной и производственной структур;

осмотр цехов, складов и служб проверяемого экономического субъекта, а также опрос персонала, непосредственно не связанного со сферой учета;

результаты проведения аналитических процедур;

выполнение необычных хозяйственных операций, порядок оформления которых неоднозначно трактуется действующим законодательством;

идентификация филиалов и структурных подразделений, выделенных на отдельный баланс; хозяйственных операций, методов учета и налогообложения в них;

результаты работы с привлеченными специалистами-экспертами;

знакомство с реестром акционеров;

использование знаний, накопленных за время предыдущей работы аудитора;

материалы налоговых проверок и судебных процессов.

Перед проведением аудиторской проверки и в ходе ее все произведенные процедуры и полученная информация отражаются в рабочих документах аудитора.

Знание сущности деятельности экономического субъекта должно быть использовано аудиторской организацией на всех стадиях проведения аудита.

Аудиторская организация может документировать и систематизировать знания о деятельности экономического субъекта в виде постоянных файлов, в том числе в автоматизированном виде. В состав постоянного файла могут входить:

история развития экономического субъекта;

перечень осуществляемых видов деятельности;

положения учетной политики и ее последовательные изменения;

другая информация, имеющая значение не только для последующего аудита проверяемого в настоящий момент экономического субъекта, но и для будущих аудиторских проверок.

Аудиторская организация должна периодически пополнять и обновлять постоянный файл на основе итогов аудиторских проверок данного экономического субъекта.

Аудитору также рекомендуется применять аналитические процедуры при планировании аудита с целью понимания деятельности аудируемого лица и выявления областей возможного риска. [[2]](#footnote-2) Использование аналитических процедур может указать на особенности деятельности аудируемого лица, ранее неизвестные аудитору, и помочь ему при определении характера, временных рамок и объема других аудиторских процедур.

Если аудитор намерен выполнить аналитические процедуры в качестве аудиторских процедур проверки по существу, ему необходимо учитывать:

а) цели выполнения аналитических процедур, и степень, в которой он считает возможным полагаться на их результаты;

б) особенности аудируемого лица и степень возможного разделения информации (например, аналитические процедуры могут дать лучшие результаты, если они применяются к финансовой информации по отдельным видам деятельности или к отдельным подразделениям, цехам, торговым помещениям аудируемого лица, чем к финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в целом);

в) наличие информации финансового (сметы, прогнозы) и нефинансового (количество произведенных или проданных единиц продукции) характера;

г) достоверность имеющейся информации (например, аудитору рекомендуется проверить, с достаточной ли тщательностью подготовлены работниками аудируемого лица сметные и прогнозные данные);

д) уместность имеющейся информации (например, аудитору целесообразно понять, были ли сметы составлены на основе ожидаемых результатов или же при их подготовке сотрудники аудируемого лица исходили из поставленных руководством аудируемого лица целей);

е) источник имеющейся информации (например, источники, не зависимые от аудируемого лица, обычно более надежны и дают более объективную информацию, чем внутренние источники);

ж) сопоставимость имеющейся информации (например, может оказаться необходимым дополнить и детализировать данные по отрасли в целом, чтобы их можно было сравнить с данными аудируемого лица, производящего либо продающего специализированную продукцию);

з) знания, полученные аудитором во время предыдущих аудитов, а также понимание аудитором типичных проблем аудируемого лица, которые служили причиной для замечаний и внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Сбор информации о хозяйствующем субъекте с целью понимания деятельности аудируемого лица осуществлялся посредством изучения Устава и бесед с сотрудниками.

Муниципальное унитарное предприятие г. Новосибирска "Ритуальное хозяйство" образовано Постановлением мэрии г. Новосибирска от 16.01.1992 №20 и является специализированной службой по вопросам похоронного дела. Свою деятельность предприятие осуществляет на основании Устава.

Юридический адрес предприятия: г. Новосибирск-99, ул. Семьи Шамшиных, 26в.

Учредитель - муниципальное образование г. Новосибирск.

Размер уставного капитала составляет 100 тыс. руб.

Имущество предприятия формируется за счет имущества, закрепленного на праве хозяйственного управления и доходов от хозяйственной деятельности.

Орган, уполномоченный управлять и распоряжаться имуществом МУП "Ритуальное хозяйство" - департамент земельных и имущественных отношений г. Новосибирска.

МУП "Ритуальное хозяйство" является юридическим лицом, имеет самостоятельный баланс, расчетный счет в банке, круглую печать со своим полным наименованием и указанием места нахождения.

МУП "Ритуальное хозяйство" является коммерческой организацией, и образовано для решения социальных задач и удовлетворения общественных потребностей в товарах и услугах ритуального назначения, а также получения прибыли, что соответствует п.1 ст.50 ГК РФ.

Предметом и видами деятельности МУП "Ритуальное хозяйство" являются:

изготовление и реализация предметов похоронного ритуала и атрибутики;

услуги по организации похорон и захоронению;

музыкальное и автотранспортное обслуживание похорон;

фотоуслуги;

оказание услуг по рытью могил и захоронению на кладбищах г. Новосибирска;

изготовление всех видов памятников с последующей установкой на кладбищах г. Новосибирска;

индивидуальное содержание и устройство могил;

общее содержание кладбищ г. Новосибирска, оказание гарантированного перечня услуг по погребению;

коммерческая посредническая деятельность;

внешнеэкономическая деятельность;

страховая деятельность;

оказание услуг по доставке трупов с мест происшествий и лечебных учреждений на судебно-медицинскую экспертизу;

оказание услуг по доставке трупов из квартир по заявкам граждан в морги г. Новосибирска;

иные виды деятельности, не запрещенные законодательством РФ.

На деятельность предприятия достаточно сильное влияние оказывают внешние факторы. Во-первых - это нормативно-законодательные акты, в, в частности Федеральный закон от 14 ноября 2002 года N 161-ФЗ "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях", который вносит ограничения на:

право собственности на имущество;

участие в качестве учредителей в кредитных организациях;

распределение прибыли;

самостоятельность ведения финансово-хозяйственной деятельности.

Во-вторых - санитарные правила и нормы "Гигиенические требования к размещению, устройству и содержанию кладбищ, зданий и сооружений похоронного назначения СанПиН 2.1 1279-03", утвержденные Главным государственным санитарным врачом Российской Федерации 6 апреля 2003 года которые устанавливают гигиенические требования к размещению, проектированию, строительству, реконструкции, реставрации (в том числе воссоздании), эксплуатации кладбищ, зданий и сооружений похоронного назначения.

В-третьих - демографическая ситуация: повышенная смертность ведет к росту доходов предприятия.

МУП "Ритуальное хозяйство" строит свои отношения с другими организациями во всех сферах хозяйственной деятельности на основе договоров. При этом предприятие свободно в выборе предмета и содержания договоров и обязательств, любых форм хозяйственных взаимоотношений, которые не противоречат законодательству РФ и Уставу.

Для выполнения уставных целей предприятие имеет право:

создавать филиалы, представительства;

утверждать положения о филиалах, представительствах, назначать их руководителей;

заключать договоры с юридическими и физическими лицами, не противоречащие законодательству Российской Федерации, а также целям, предмету и видам деятельности Предприятия;

привлекать кредиты, займы по согласованию с отраслевым департаментом мэрии;

приобретать или арендовать основные и оборотные средства за счет имеющихся у него финансовых ресурсов, кредитов, ссуд и других источников финансирования;

передавать в залог, сдавать в аренду или вносить имущество в виде вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ по согласованию с Департаментом в порядке, определенном нормативными правовыми актами муниципалитета;

осуществлять внешнеэкономическую деятельность;

планировать свою деятельность и определять перспективы развития исходя из основных экономических показателей, наличия спроса на выполняемые работы, оказываемые услуги, производимую продукцию;

определять и устанавливать формы и системы оплаты труда, численность работников, структуру и штатное расписание по согласованию с отраслевым департаментом мэрии;

определять размер средств, направляемых на оплату труда работников предприятия и на техническое развитие;

устанавливать для своих работников дополнительные отпуска, сокращенный рабочий день и иные социальные льготы в соответствии с законодательством Российской Федерации;

осуществлять материально-техническое обеспечение производства;

привлекать граждан для выполнения отдельных работ на основе трудовых и гражданско-правовых договоров.

Предприятие осуществляет другие права, не противоречащие законодательству Российской Федерации, целям, предмету и видам деятельности Предприятия, несет обязанности, может быть привлечено к ответственности по основаниям и в порядке, установленном законодательством Российской Федерации и нормативными правовыми актами муниципалитета города Новосибирска.

МУП "Ритуальное хозяйство" обязано:

выполнять, утвержденные в установленном отраслевым департаментом мэрии порядке, основные экономические показатели деятельности Предприятия;

возмещать ущерб, причиненный нерациональным использованием земли и других природных ресурсов, загрязнением окружающей среды, нарушением правил безопасности производства, санитарно-гигиенических норм и требований по защите здоровья работников, населения и потребителей продукции и др.;

обеспечивать своевременно и в полном объеме выплату работникам заработной платы и иных выплат, проводить индексацию заработной платы в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации;

обеспечивать своим работникам безопасные условия труда;

обеспечивать гарантированные условия труда и меры социальной защиты своих работников;

осуществлять оперативный и бухгалтерский учет результатов финансово-хозяйственной и иной деятельности;

вести статистическую отчетность;

отчитываться о результатах финансово-хозяйственной деятельности отраслевому департаменту мэрии и об использовании муниципального имущества - Департаменту, с предоставлением отчетов в порядке и сроки, установленные нормативными правовыми актами муниципалитета города Новосибирска;

ежегодно перечислять в бюджет города часть прибыли, остающейся в его распоряжении после уплаты налогов и иных обязательных платежей в порядке, размере и сроки, установленные постановлением мэра.

Единоличным исполнительным органом предприятия является его директор, который назначается отраслевым департаментом мэрии и подлежит обязательной аттестации.

Трудовой договор с директором заключает (изменяет, прекращает) директор отраслевого департамента мэрии в порядке, установленном трудовым законодательством и нормативными правовыми актами муниципалитета города Новосибирска.

Директор действует от имени Предприятия без доверенности, в том числе представляет его интересы, совершает в установленном порядке сделки от имени Предприятия, утверждает структуру и штатное расписание Предприятия, осуществляет прием на работу работников Предприятия, заключает с ними, изменяет и прекращает трудовые договоры, издает приказы, выдает доверенности в порядке, установленном законодательством.

Директор организует выполнение решений собственника имущества Предприятия, отчитывается перед ним по использованию имущества и результатам финансово-хозяйственной деятельности.

Бухгалтерская отчетность унитарного предприятия в случаях, определенных собственником имущества унитарного предприятия, подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке независимым аудитором. [[3]](#footnote-3)

Согласование условий аудита осуществляется посредством направления письма в вышестоящий орган (Приложение Б).

## 2.2 Существенность и аудиторский риск

В ходе проведения проверок аудиторские организации не должны устанавливать достоверность отчетности с абсолютной точностью, но обязаны установить ее достоверность во всех существенных отношениях.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор в процессе проведения аудита обязаны оценивать существенность информации и ее взаимосвязь с аудиторским риском.

Существенность (применительно к установлению достоверной бухгалтерской отчетности) - это вероятность того, что применяемые аудиторские и иные, в том числе юридические, экспертные и т.п., процедуры позволяют определить наличие ошибок в отчетности экономического субъекта и оценить их влияние на принятие соответствующих решений ее пользователями.

Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности не сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту, называемые базовыми показателями бухгалтерской отчетности.

Аудиторские организации обязаны установить систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, которые должны быть оформлены документально и применяться на постоянной основе. Для аудиторских фирм такой документ должен быть утвержден решением исполнительного органа аудиторской фирмы.

Основанием для изменения аудиторской организацией системы базовых показателей и порядка нахождения уровня существенности могут служить:

изменения законодательства в области бухгалтерского учета и налогообложения, затрагивающие порядок определения статей баланса или базовых показателей бухгалтерской отчетности;

изменения законодательства в области аудита, устанавливающие требования к методам определения уровня существенности;

изменение специализации аудиторской организации; значительное изменение состава экономических субъектов, подлежащих аудиту; смена руководства аудиторской организации.

Аудиторские организации обязаны вычислять уровень существенности, беря определенную долю от каких-либо базовых показателей: числовых значений счетов бухгалтерского учета, статей баланса или показателей бухгалтерской отчетности. При этом могут использоваться как базовые показатели текущего года, так и усредненные показатели текущего года и предшествующих лет, а также любые расчетные процедуры, которые могут быть формализованы. Допускаются единый показатель уровня существенности для конкретной проверки или набор разных значений уровня существенности, каждый из которых должен быть предназначен для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности.

Значение уровня существенности для конкретной аудиторской проверки должно быть определено по завершении этапа ее планирования. Полученное значение уровня существенности должно быть обязательно зафиксировано в общем плане аудита.

Аудитор в случае обстоятельств, которые станут известны ему по ходу проверки, имеет право изменить значение уровня существенности. При этом факт изменения уровня существенности, новое его значение, расчеты и развернутая аргументация аудитора должны быть обязательно зафиксированы в рабочих документах аудиторской проверки.

Аудитор должен иметь в виду, что отдельные, отмеченные им искажения сами по себе могут не иметь существенного характера, а искажения, взятые в совокупности, а также отмеченные искажения вместе с предполагаемыми (в результате распространения отмеченных в ходе выборочной проверки ошибок на всю совокупность данных) могут иметь существенный характер. Возможны несколько случаев.

1) Аудитор вправе сделать вывод о том, что:

отчетность проверяемого хозяйствующего субъекта является достоверной во всех существенных отношениях, если одновременно отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного меньше уровня существенности;

количественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора являются несущественными.

2) Аудитор обязан сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта в существенных отношениях не может быть признана достоверной, если выполняется хотя бы одно из двух условий:

отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного больше уровня существенности;

отмеченные отклонения порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора имеют существенный характер.

3) Используя профессиональное суждение, аудитор обязан взять на себя ответственность и принять решение о том, сделать или нет в данной ситуации вывод о существенных нарушениях в проверяемой бухгалтерской отчетности либо сделать вывод о необходимости включения соответствующих оговорок в аудиторское заключение, если выполняется одно из следующих условий: отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности больше либо меньше, но в целом близки по величине значению уровня существенности; имеются расхождения порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта с требованиями соответствующих нормативных документов, но расхождения однозначно не могут быть признаны существенными.

Если отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности имеют существенный характер, несогласие руководства проверяемого предприятия с внесением исправлений может служить для аудитора основанием для подготовки по итогам проверки аудиторского заключения, отличного от безоговорочно положительного.

Определим уровень существенности для статьи баланса "Материалы", используя относительный уровень существенности, приведенный в таблице 1, а также числовое значение базового показателя.

Таблица 1 - Относительные уровни существенности в зависимости от доли оборотных активов в валюте баланса.

|  |  |
| --- | --- |
| Доля в валюте баланса | Уровень существенности в% |
| 10-30% | 6% |
| 30-60% | 5% |
| 60-90% | 4% |

Анализ данных баланса МУП "Ритуальное хозяйство" за 2004 г. (Приложение В) показывает, что по состоянию на начало года доля сырья и материалов составляла 37,6% в валюте баланса, тогда как на конец года эта доля снизилась и составила только 3,5%. Уровень существенности в данном случае принимается равным на начало года 5%, а на конец года - 6%. Следовательно, абсолютный показатель уровня существенности будет равен произведению суммы остатка по статье "Материалы" и уровня существенности (768 тыс. руб. х 6% = 46,1 тыс. руб.). Т.е. допущенные ошибки в пределах этой величины будут рассматриваться как несущественные.

С проведением аудита непосредственно связаны предпринимательский и аудиторский риск.

Предпринимательский риск заключается в том, что аудитор может потерпеть неудачу из-за конфликта с клиентом даже при условии, что представленное аудиторское заключение положительное. Он зависит от:

конкурентоспособности аудитора;

недружественной рекламы деятельности аудитора;

вероятности судебных исков по отношению к аудитору;

финансового состояния клиента;

характера операций клиента;

компетентности администрации и учетного персонала клиента;

сроков проведения аудита и т.д.

Аудиторский риск означает вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать невыявленные существенные ошибки и (или) искажения после подтверждения ее достоверности или что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов: неотъемлемый риск; риск средств контроля; риск необнаружения.

Для анализа составляющих представим аудиторский риск в виде упрощенной предварительной модели:

ПАР = НР х РК х РН,

где ПАР - приемлемый аудиторский риск (относительная величина), выражает меру готовности аудитора признать, что финансовая отчетность может содержать существенные ошибки после того, как уже завершен аудит и дано положительное аудиторское заключение;

НР - неотъемлемый риск (относительная величина), выражает вероятность существования ошибки, превышающей допустимую величину, до проверки системы внутрихозяйственного контроля;

РК - риск контроля (относительная величина), выражает вероятность того, что существующая ошибка, превышающая допустимую величину, не будет ни предотвращена, ни обнаружена в системе внутрихозяйственного контроля; РН - риск необнаружения (относительная величина), выражает вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры и подлежащие сбору доказательства не позволят обнаружить ошибки, превышающие допустимую величину.

Приемлемый аудиторский риск - это субъективно установленный уровень риска, который готов взять на себя аудитор. Если аудитор определит для себя меньший уровень аудиторского риска, то это означает, что он стремится к большей уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных ошибок.

Нулевой риск означает полную уверенность аудитора в том, что финансовая отчетность не содержит существенных ошибок. Аудитор не может гарантировать полного отсутствия существенных ошибок. Большинство аудиторов считают; что величина приемлемого аудиторского риска не должна превышать 5%.

На величину приемлемого аудиторского риска могут влиять следующие факторы:

уровень компетентности аудитора;

финансовое состояние аудитора;

степень доверия внешних пользователей к финансовой отчетности;

масштаб бизнеса клиента;

организационно-правовая форма клиента;

форма собственности и ее распределение в уставном капитале;

характер и сумма обязательств клиента;

уровень внутреннего контроля клиента;

вероятность банкротства клиента и т.д.

На основе обследования и оценки факторов аудитор сможет субъективно установить уровень риска, утверждая, что финансовая отчетность и после окончания аудита может содержать существенные ошибки. В процессе проверки аудитор получает дополнительную информацию о клиенте и может изменять свою оценку приемлемого уровня аудиторского риска. В тех случаях, когда аудитор полагает, что вероятность банкротства клиента высока и в связи с этим возрастает предпринимательский риск аудитора, необходимо снизить уровень приемлемого аудиторского риска.

Неотъемлемый риск - это подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств на других счетах бухгалтерского учета или групп однотипных операций), при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

Если принимать во внимание зависимость между неотъемлемым риском и риском необнаружения, а также планируемым количеством аудиторских доказательств, то неотъемлемый риск обратно пропорционален риску необнаружения и прямо пропорционален количеству аудиторских доказательств. Например, если аудитор заключает, что по дебиторской задолженности неотъемлемый риск высок, ибо многие заказчики клиента терпят банкротство в связи с неблагоприятными экономическими условиями, то риск необнаружения должен быть низким, а планируемое количество аудиторских доказательств - большим (без учета неотъемлемого контроля).

В самом начале аудита можно лишь приблизительно оценить уровень неотъемлемого риска. Оценивая неотъемлемый риск, аудитор должен учесть следующие факторы:

характер бизнеса клиента;

честность администрации; мотивы поведения клиента; результаты предыдущего аудита; проводимый аудит - первоначальный или повторный; взаимоотношения с дочерними и зависимыми фирмами; нетрадиционные операции; профессионализм учетного персонала; сальдо счетов и величину сумм по статьям отчетности; количество и состав операций клиента и т.д.

Риск контроля представляет собой оценку аудитором эффективности системы внутрихозяйственного контроля клиента в отношении ее способности предотвращать или обнаруживать ошибки.

Аудитор стремится установить эту оценку на уровне ниже максимума (100%), рассматривая это как часть плана аудита. Допустим, аудитор заключает, что система внутрихозяйственного контроля абсолютно неэффективна для предотвращения или обнаружения ошибок. В этом случае аудитор определит риск контроля в 100%. Чем эффективнее система внутрихозяйственного контроля, тем ниже уровень риска контроля.

Как и при неотъемлемом риске, риск контроля обратно пропорционален риску необнаружения, тогда как между риском контроля и количеством подлежащих сбору аудиторских доказательств существует прямая зависимость.

Прежде чем установить уровень риска контроля ниже максимального уровня, т.е. менее 100%, аудиторы должны выполнить следующие действия: ознакомиться с системой внутреннего контроля клиента; на основе этого оценить, насколько хорошо она работает; прокотировать контрольные моменты, структура которых образует систему внутреннего контроля.

Первое действие относится к любому аудитору, а второе и третье - обязательны для аудитора в тех случаях, когда он устанавливает риск контроля ниже максимального уровня.

Однако если аудитор решает не оценивать риск контроля ниже максимального уровня, то он должен установить риск контроля на уровне 100% независимо от фактической эффективности системы контроля, определяющей уровень риска. При этом аудитор, используя модель аудиторского риска, должен учитывать достаточно низкий уровень риска необнаружения (подразумевая высокий уровень неотъемлемого риска).

Риск необнаружения - это риск, который аудитор готов взять на себя в той степени, в какой он рискует не обнаружить существенных ошибок в финансовой отчетности при помощи аудиторских процедур, предполагая, что в системе внутреннего контроля их не смогли обнаружить и исправить. Риск необнаружения исчисляется по трем остальным рискам, входящим в модель аудиторского риска. Риск необнаружения определяет количество аудиторских доказательств, которые аудитор планирует собрать. При низком уровне риска необнаружения аудитор не соглашается брать на себя большой риск невыявления ошибок из-за недостатка аудиторских доказательств, поэтому в данном случае необходимо получить большее число аудиторских доказательств. Когда аудитор готов взять на себя большой риск, аудиторских доказательств требуется меньше.

Таким образом, задачами определения существенности и определения аудиторского риска являются:

а) определить понятие уровня существенности в аудите и порядок его расчета;

б) определить понятие риска в аудите и основных его компонентов: неотъемлемого риска, риска средств контроля и риска необнаружения;

в) сформулировать единые требования, которыми должны руководствоваться аудиторы, используя эти понятия в ходе осуществления аудиторских проверок.

Оценим неотъемлемый риск у аудируемого лица, выступающего в качестве объекта исследования. Для этого проанализируем учетную политику, являющуюся важнейшим элементом организации бухгалтерского учета.

Учетная политика МУП "Ритуальное хозяйство состоит из двух разделов. В первом разделе описаны организационные аспекты ведения бухгалтерского учета и отчетности. Во втором - методические аспекты учетной политики. Отдельно к приказу об утверждении учетной политики утверждено приложением 2 "Положение об учетной политике для целей налогообложения на 2004 год".

Таблица 2 - Анализ соответствия положений учетной политики МУП "Ритуальное хозяйство" требованиям ПБУ 1/98

|  |  |
| --- | --- |
| Утверждается согласно ПБУ 1/98 | Учетная политика МУП "Ритуальное хозяйство" |
| Рабочий план счетов (п.5) | Утвержден |
| Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления  фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены  типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов  для внутренней бухгалтерской отчетности | Документальное оформление хозяйственных операций осуществляется как на основе унифицированных форм первичной учетной документации, так и форм, разработанных самим предприятием (п.3.2). Документооборот предприятия определяется и регулируется дополнительными положениями и приказами руководителя (р.3.3) |
| Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации | Инвентаризацию проводить один раз в три года (п.2.3) |
| методы оценки активов и обязательств | При списании сырья и материалов применять способ оценки по средней себестоимости (п.2.4) |
| Правила документооборота и технология обработки учетной  информации | Бухгалтерский учет осуществляется по рабочему плану счетов с использованием бухгалтерской программы "БЭСТ ПРО" на основе журнально-ордерного варианта (п.3.1) |
| Порядок контроля за хозяйственными операциями | Не прописан |
| Раскрытие способов ведения бухгалтерского учета (п.12) | В разделе 2 раскрыты способы амортизации основных средств, нематериальных и иных активов, оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг |

Таким образом, никаких существенных отклонений от требований, содержащихся в нормативном документе (ПБУ 1/98) в учетной политике МУП "Ритуальное хозяйство" не отмечено, за исключением отсутствия порядка контроля за хозяйственными операциями. Данный факт следует признать несущественным и не оказывающим влияние на неотъемлемый риск, т.к внутренний контроль осуществляется вышестоящим органом.

Оценку аудиторского риска и внутреннего контроля проведем путем тестирования. Под контрольной средой понимаются осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, а также понимание важности такой системы. Контрольная среда влияет на эффективность конкретных средств контроля и включает в себя следующие составляющие: [[4]](#footnote-4)

а) стиль и основные принципы управления данным аудируемым лицом - унитарное предприятие;

б) организационная структура аудируемого лица - линейно-функциональная;

в) распределение ответственности и полномочий - единовластие в лице директора, который назначается вышестоящим органом;

г) осуществляемая кадровая политика - кадровая политика входит в компетенцию директора предприятия;

д) порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для внешних пользователей - в соответствии с действующими нормативно-законодательными актами РФ по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

е) порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей - внутренний управленческий учет отсутствует, отчетность в выше стоящую организацию осуществляется в виде еженедельных оперативных сводок;

ж) обеспечение соответствия хозяйственной деятельности аудируемого лица требованиям законодательства - соответствует;

з) наличие и особенности организации работы ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица - в составе органа управления аудируемого лица имеется служба ревизионной комиссии и внутреннего аудита.

К процедурам контроля, принятым руководством аудируемого лица, относятся:

а) подотчетность одних работников другим - да;

б) внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности - да;

в) сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация) - да;

г) сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации - да;

д) проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей - да;

е) осуществление контроля за прикладными программами и компьютерными информационными системами, в том числе посредством установления контроля за изменениями компьютерных программ и за доступом к файлам данных, за правом доступа при вводе и выводе информации из системы - да;

ж) ограничение доступа к активам и записям - да;

з) сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями - да.

Таким образом, следует дать высокую оценку системе внутреннего контроля, а аудиторский риск признать низким.

## 2.3 Разработка программы аудита операций заготовления материалов

Оперативное и эффективное проведение аудиторской проверки требует предварительной работы и планирования. Планирование включает в себя составление плана ожидаемых работ и разработку оптимальной аудиторской программы.

Планирование аудита должно обеспечивать: получение необходимой информации о состоянии бухгалтерского учета, отчетности и эффективности внутреннего контроля, времени проведения и объема контрольных процедур, подлежащих выполнению.

Планирование включает: разработку графиков; определение сроков и обсуждение их с клиентом; проведение инструктажа с аудиторами; организацию связей с подразделениями клиента; обсуждение стратегии и подготовки к аудиту с клиентом.

Планирование аудита должно проводиться в соответствии не только с общими принципами аудита, но и с частными: комплексность планирования; непрерывность планирования; оптимальность планирования.

Перед началом аудита руководителем бригады аудиторов составляется общий план, в котором определяются: цель аудита; основные участки работы организации и разделы учета, подлежащие проверке; характер и методы проверки (сплошной, выборочный, фактический, документальный контроль); распределение и закрепление обязанностей между проверяющими аудиторами; сроки выполнения работ; уровень ответственности и оплаты труда аудиторов; форма и порядок оформления результатов аудита.

Во время проведения аудита общий план может быть пересмотрен.

Для реализации общего плана аудита составляется Программа аудита. В соответствии с Федеральным Правилом (стандартом) № 3 "Планирование аудита", аудиторскую программу следует составлять в виде программы тестов средств контроля и аудиторских процедур по существу. Программа тестов средств контроля представляет собой перечень действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета.

Программы помогают выявить существенные недостатки, являясь составной частью рабочей документации аудита, способствуют документальному оформлению процесса аудита и его результатов.

Руководство экономического субъекта несет ответственность за разработку системы внутреннего контроля. Аудитору следует убедиться, что на проверяемом им экономическом субъекте применяются процедуры внутреннего контроля, предусмотренные Федеральным Правилом (стандартом) № 8 "Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом". Имеются в виду проведение сверок расчетов, проверка наличия разрешительных записей руководящего персонала, периодических плановых и внезапных инвентаризаций кассовой наличности, бланков строгой отчетности, ценных бумаг и товарно-материальных ценностей.

Сбор аудиторских доказательств осуществляется путем проведения контрольных и аудиторских процедур, которые осуществляются в 4 этапа:

Оценка системы внутреннего контроля применительно к процессу заготовления материалов.

Проверка соответствия данных аналитического и синтетического учета и бухгалтерской отчетности.

Оценка применимости выбранной учетной политики организации и анализ правильности и последовательности ее применения.

Проверка правильности проведения организацией инвентаризаций материалов и отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете или наблюдение за проведением инвентаризации, а при невозможности - участие в проведении контрольной выборочной инвентаризации.

2) Проверка соблюдения требований гражданского законодательства

Проверка наличия юридических документов (договоров купли-продажи, мены);

Анализ содержания договоров и других юридических документов.

3) Проверка оборотов и сальдо по счетам учета материалов.

Проверка правильности оформления документов.

Проверка полноты документального подтверждения хозяйственных операций.

Проверка правильности формирования стоимости материалов при их приобретении (заготовлении).

Проверка правильности оценки материалов в текущем учете.

Проверка правильности и полноты отражения операций с материалами в бухгалтерском учете.

Проверка полноты отражения операций с материалами в бухгалтерском учете.

Проверка полноты раскрытия информации о материалах в бухгалтерской отчетности.

4) Аналитические процедура

Анализ движения материалов.

5) Заключительные процедуры.

Анализ ошибок, выявленных в ходе проверки и их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности.

Формирование мнения аудитора о достоверности показателей материальных запасов в бухгалтерской отчетности.

Перечисленные процедуры в рамках направлений проверки положены в основу программы аудита, приведенной в приложении Г.

В программе, кроме процедур, указываются предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, соблюдение которых аудируемым лицом должен проверить аудитор.

Характеристика предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые раскрывают содержание требований к качеству информации по статье "Сырье и материалы", представлены в таблице 3.

Таблица 3 - Характеристика предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по статье "Сырье и материалы"

|  |  |
| --- | --- |
| Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности | Характеристика предпосылок |
| Существование | Все отраженные в отчетности материальные запасы действительно существуют на отчетную дату |
| Полнота | Все операции с материалами отражены в учете и раскрыты в отчетности |
| Права и обязанности | Права организации на материалы, отраженные в отчетности, документально подтверждены и не ограничены правами третьих лиц. |
| Точное измерение | Фактическая себестоимость материалов или рыночная себестоимость, если она ниже фактической себестоимости, рассчитаны правильно |
| Возникновение | Приобретение материалов отражено в учете в соответствующем отчетном периоде |
| Стоимостная оценка | Приобретение материалов отражено в учете в правильной оценке |
| Представление и раскрытие | Материалы правильно классифицированы в отчетности как сырье и материалы и вся существенная информация о материалах раскрыта в отчетности |

В соответствии с разработанной программой будет осуществлен аудит процесса приобретения материалов в МУП "Ритуальное хозяйство".

## 3. Аудит операций заготовления материалов в МУП "Ритуальное хозяйство"

## 3.1 Оценка организации учета заготовления материалов

Согласно Федеральному закону от 21.11.1996 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

Руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

б) ввести в штат должность бухгалтера;

в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;

г) вести бухгалтерский учет лично.

Принятая организацией учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета.

При этом утверждаются:

рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

порядок проведения инвентаризации;

правила документооборота и технология обработки учетной информации;

порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности. В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

Согласно Приказу об учетной политике МУП "Ритуальное хозяйство" ответственность за организацию бухгалтерского учета несет руководитель.

На предприятии учреждена бухгалтерская служба как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером.

Дадим оценку организации бухгалтерского учета заготовления материалов МУП "Ритуальное хозяйство".

Предприятием используются типовые счета утвержденного Министерством финансов РФ Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности. Рабочий план счетов на предприятии не утвержден.

Оприходование материалов отражается записью по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счетов:

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",

20 "Основное производство",

71 "Расчеты с подотчетными лицами",

76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и т.п. в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов в организацию. При этом материалы принимаются к бухгалтерскому учету независимо от того, когда они поступили - до или после получения расчетных документов поставщика.

Стоимость материалов, оставшихся на конец месяца в пути или не вывезенных со складов поставщиков, в конце месяца отражается по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (без оприходования этих ценностей на склад).

Для оформления операций по заготовлению материалов МУП "Ритуальное хозяйство" использует только унифицированные формы первичных документов, дополнительных форм первичного учета на предприятии не разработано и не утверждено.

Сырье и материалы поступают в МУП "Ритуальное хозяйство" от поставщиков, через подотчетных лиц, закупающих материалы в порядке наличного расчета, от списания пришедших в негодность основных средств, от собственного производства.

С продукцией поставщик высылает в МУП "Ритуальное хозяйство" расчетные и другие сопроводительные документы: счета-фактуры, товарно-транспортныe накладные, квитанции к железнодорожной накладной и др., которые поступают в бухгалтерию, где проверяют правильность их оформления. Затем транспортные документы передают ответственному исполнителю по снабжению для получения и доставки материалов.

Кроме того, экспедитору выдается доверенность, которая регистрируется в журнале учета выданных доверенностей.

Экспедитор принимает на станции прибывшие материалы по количеству мест и массе. При обнаружении им признаков, вызывающее сомнение в сохранности груза, он вправе потребовать от транспортной организации проверку груза. В случае выявления недостачи или массы, повреждения тары, порчи материалов составляют коммерческий акт, служащий основанием для предъявления претензии к транспортной организации или поставщику.

Принятые грузы экспедитор доставляет на склад организации и сдает заведующему складом, который проверяет соответствие количества и качества материалов, указанных в счете поставщика. Оприходованные кладовщиком материалы оформляются приходными ордерами.

При отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими показателями материалы приходуются без выписки приходного ордера. В этом случае на документе поставщика проставляют штамп с основными реквизитами приходного ордера.

Если количество и качество прибывших на склад материалов не соответствуют данным счета поставщика, приемку материалов производит комиссия и оформляет акт, который служит основанием для предъявления претензий поставщику.

В случае перевозки материалов автотранспортом применяют товарно-транспортную накладную.

Учет расчетов с поставщиками ведется в журнале-ордере № 6. Аналитический учет ведется в разрезе каждого платежного документа приходного ордера или приемного акта. Открывается журнал-ордер № 6 суммами незаконченных расчетов с поставщиками на начало месяца. В течение месяца бухгалтерия предприятия получает всевозможные документы и фиксирует их тоже в журналах-ордерах. При расчетах с поставщиками за материальные ценности могут быть выявлены недостачи или излишки фактически поступившего количества по сравнению с документами поставщика, которые оформляются актом о приемке материалов (М-7). Излишки приходуются и расцениваются, а затем учитываются в журнале-ордере № 6 отдельной строкой, и об этом сообщается поставщику. В случае недостачи предприятие предъявляет поставщику претензию. Суммы недостачи списываются на дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредит счета 60 и отражаются в журнале-ордере № 6 и ведомости № 7.

Учет материалов, как следует из учетной политики в МУП "Ритуальное хозяйство" осуществляют по фактической себестоимости, которая рассчитывается бухгалтерией помесячно на основе следующих данных:

затраты на приобретение;

комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим организациям;

расходы на транспортировку, хранение и доставку, осуществленные сторонними организациями.

Все затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов отражаются непосредственно на счете 10 "Материалы".

Для обобщения информации о заготовлении и приобретении материалов, относящихся к средствам в обороте предназначен счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей".

В МУП "Ритуальное хозяйство счет 15 не применяется. Заготовление и движение материалов учитывается на счете 10 "Материалы".

Аналитический учет по счету 10 "Материалы" ведется по местам хранения материалов и отдельным их наименованиям.

В МУП "Ритуальное хозяйство" выделены следующие места хранения материалов: столярный цех, цветочный цех, мозаичный цех, художественный участок, граверный участок, Линевское кладбище, центральный склад, транспортный участок, отдел энергетика, Заельцовское кладбище, Кировское клабдище, цех ритуальных принадлежностей, цех ритуальных услуг, ремхозгруппа, Южное кладбище, Гусинобродское кладбище, Северное кладбище, Инское кладбище, Чемское кладбище, служба организации похорон и служба доставки трупов.

Стоимость материалов может отражаться в бухгалтерском учете предприятия двумя способами: по фактической себестоимости; по учетным ценам.

Себестоимость фактическую можно рассчитать только по окончании месяца, поэтому в текущем учете используются твердые, заранее установленные цены, называемые учетными. Учетная цена в МУП "Ритуальное хозяйство" представляет собой среднюю покупную цену.

Разноплановая деятельность, осуществляемая МУП "Ритуальное хозяйство" предполагает большое количество наименований материалов, используемых в деятельности. Это и сырье и материалы, топливо, запасные части к транспортным средствам, инвентарь и прочие приспособления. Номенклатура используемых материальных ценностей на данном предприятии огромна. Поэтому ведение бухгалтерского учета, а в частности учета материалов без использования компьютерной техники просто невозможно. Предприятием используется программа "БЭСТ-ПРО".

На каждый номенклатурный номер бухгалтерия открывает отдельную карточку складского учета материалов с указанием наименования материала, его номенклатурного номера, размера, сорта, учетной цены и нормы запаса. Оформленные карточки передаются на склад, где кладовщик указывает место хранения материалов в соответствии с ярлыками.

Вся информация, полученная по первичным документам, отраженная в карточках складского учета, должна учитывается в день совершения операции по приемке/выдаче материалов с обязательным выведением остатков после каждой операции. Сопоставление остатка материалов с нормой запасов позволяет осуществить оперативный контроль за состоянием производственных запасов. На основе этих данных отдел снабжения предприятия осуществляет контроль за поставками и выполнением договоров и контрактов.

Вся первичная документация, поступающая в бухгалтерию, подвергается сплошной проверке как по существу операций и правильности их оформления, так и по точности арифметических подсчетов. Затем документы таксируются - указанное количество материалов в первичных документах умножается на учетные цены. Следующим этапом обработки документов является их группировка, цель которой - получение итоговых данных для записей в регистры бухгалтерского учета.

Первые экземпляры документов группируются по видам операций, источникам поступления или направлениям расхода материалов. Для этого составляются группировочные ведомости прихода и расхода. Приходные документы используются для бухгалтерского учета приобретения и заготовления материальных ценностей, а расходные - для учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Чтобы получить необходимые данные для аналитического и синтетического учета, ведут накопительные ведомости синтетического учета, которые составляются на основании первичных документов по учетным ценам отдельно по приходу и расходу в разрезе синтетических счетов и групп материалов.

Исходными данными для учета материалов являются:

оборотная ведомость по движению материалов;

ведомость поступления материалов за учетный период;

ведомость расхода материалов.

Таким образом, учет материалов в МУП "Ритуальное хозяйство" осуществляется в соответствии с действующим законодательством по ведению бухгалтерского учета и отчетности.

Из представленных руководством МУП "Ритуальное хозяйство" документов не представляется возможным сделать вывод о достаточности работы системы внутреннего контроля. В частности, положением об учетной политике предусмотрено проведение инвентаризации один раз в три года (Приложение 9, п.2.3), в то время как Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации предусмотрено обязательно проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (п.27).

Следует отметить отсутствие утвержденного графика документооборота, что не позволяет проверить своевременность представления отчетов материально ответственных лиц в бухгалтерию.

Следует также отметить отсутствие разработанных и утвержденных должностных инструкций работников бухгалтерской службы, в том числе и ведущих бухгалтерский учет материальных ценностей.

В качестве рекомендаций можно посоветовать администрации предприятия разработать выше упомянутые инструкции и другие документы внутреннего использования.

## 3.2 Проверка правильности ведения бухгалтерского учета заготовления материалов

Проверка операций с материалами проводится в последовательности, определенной программой аудита:

проверка соблюдения требований гражданского, специального и налогового законодательства;

изучение положений учетной политики по направлениям данного участка проверки;

проверка наличия, правильности и своевременности оформления первичных документов, а также точность содержащихся в них показателей;

проверка правильности оценки материалов;

проверка состояния и организации синтетического и аналитического учета материалов;

проверка правильности формирования отчетных показателей.

Объектом аудиторского исследования является оперативная и служебная информация. Например, из журнала по учету поступивших грузов можно получить данные в разрезе поставщиков об ассортименте и сроках поставки материальных ценностей. Аудитор изучает, как организован такой учет в проверяемой организации: указываются ли по каждому поставщику ассортимент и сроки поставки материалов по договору и приводится ли на основании документов фактически поступивший ассортимент материалов с указанием даты поступления. Для выяснения достоверности приведенной в оперативном учете информации аудитор сопоставляет ее с данными, отраженными в бухгалтерском учете. По записям в журнале учета поступающих грузов и карточкам учета договоров поставки аудитор может определить, какие поставки были осуществлены за проверяемый период.

Если материальные ценности закупали за наличный расчет у физических лиц или предпринимателей без образования юридического лица, то аудитор обращает внимание на наличие и правильность оформления закупочных актов. Закупочный акт должен содержать следующие обязательные реквизиты: паспортные данные продавца, наименование, количество и стоимость материальных ценностей.

Внутренними документами, которыми оформляют поступившие материалы, могут быть сопроводительные документы поставщиков со штампами получателя груза, приемные акты, приходные накладные и некоторые другие документы в зависимости от принятого порядка оформления приемки груза.

Общим способом проверки приходных операций на складе является сопоставление приходных документов склада с сопроводительными документами поставщиков или документами на приобретение материалов в розничной торговле за наличный расчет.

Объектом аудиторского исследования является оперативная и служебная информация. Например, из журнала по учету поступивших грузов можно получить данные в разрезе поставщиков об ассортименте и сроках поставки материальных ценностей. Аудитор изучает, как организован такой учет в проверяемой организации: указываются ли по каждому поставщику ассортимент и сроки поставки материалов по договору и приводится ли на основании документов фактически поступивший ассортимент материалов с указанием даты поступления. Для выяснения достоверности приведенной в оперативном учете информации аудитор сопоставляет ее с данными, отраженными в бухгалтерском учете. По записям в журнале учета поступающих грузов и карточкам учета договоров поставки аудитор может определить, какие поставки были осуществлены за проверяемый период.

Если материальные ценности закупали за наличный расчет у физических лиц или предпринимателей без образования юридического лица, то аудитор обращает внимание на наличие и правильность оформления закупочных актов. Закупочный акт должен содержать следующие обязательные реквизиты: паспортные данные продавца, наименование, количество и стоимость материальных ценностей.

Внутренними документами, которыми оформляют поступившие материалы, могут быть сопроводительные документы поставщиков со штампами получателя груза, приемные акты, приходные накладные и некоторые другие документы в зависимости от принятого порядка оформления приемки груза.

Приступая к проверке полноты оприходования и правильности оценки покупных материалов, аудитор устанавливает, соответствуют ли итоговые суммы, отраженные в ведомостях учета материалов, данным других учетных регистров.

По данным регистра синтетического учета по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", а также по приходным документам складов аудитор определяет количество поступивших материалов и правильность документального оформления приемки грузов. Для этого оплаченные платежные документы поставщиков сопоставляются с приходными ордерами, приемными актами, а также с записями в карточках складского учета.

Проверяя полноту оприходования материальных ценностей, аудитор обращает внимание на реальность кредиторской задолженности поставщикам с целью выявить неучтенные счета поставщиков. Для этого он сверяет записи в регистрах бухгалтерского учета с данными предъявленных счетов, договоров, денежных документов об оплате поставщикам.

В ходе документальной проверки операций по поступлению материальны запасов устанавливают соблюдение правил количественной и качественной приемки; правильность оформления актов приемки, коммерческих актов, актов расхождений, выявленных при приемке; своевременность представления в бухгалтерию отчетов материально ответственных лиц и реестров оправдательных документов. При выявлении расхождений необходимо провести встречную проверку документов.

При проверке полноты оприходования материальных ценностей внутренние документы сверяют с сопроводительными документами поставщиков. Аудитор изучает правильность составления актов на расхождение в количестве и качестве поступивших материальных ценностей и своевременность предъявления претензий к поставщикам или транспортной организации (например, железной дороге). Иногда такие расхождения могут быть результатом присвоения материальных ценностей и оформления подложных актов с целью скрыть недостачу или пересортицу.

В случае необходимости аудитор проводит встречную сверку с документами, находящимися у поставщиков материальных ценностей.

Материалы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении, в соответствии с условиями договоров принимают к учету на забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре (п.13 ПБУ 5/01).

Материальные ценности, принятые на ответственное хранение, а также сырье и материалы, принятые в переработку в качестве давальческого сырья, должны храниться и учитываться отдельно от собственных производственных запасов. Такие ценности должны быть учтены на забалансовых счетах 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" и 003 "Материалы, принятые в переработку".

На практике достаточно распространено приобретение товарно-материальных ценностей по договорам мены, когда аудитор может столкнуться с неопределенностью в отношениях между партнерами, неправильным оформлением хозяйственных операций, неверным определением даты реализации, получения или отгрузки товаров, а также иными ошибками в бухгалтерском учете и исчислении налогов. Например, материальные ценности, полученные по договору мены, на склад не приходуют, а сразу же списывают в расход. Выявить подобное нарушение аудитор может, уточнив, как соблюдаются условия договоров, и по карточкам складского учета материалов, если в них будут обнаружены отрицательные суммы остатков.

Законодательные нормы, регулирующие товарообменные операции, заложены в ГК РФ (ст. ст.567, 568), ПБУ 9/99, ПБУ 10/99 и ПБУ 5/01 с изменениями в соответствии с Приказом Минфина России от 24.03.2000 N 31н, в котором, в частности, указано, что фактическая себестоимость МПЗ, приобретенных в обмен на другое имущество (кроме денег), определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных ценностей.

Статья 40 НК РФ дает право налоговым органам контролировать правильность применения цен по некоторым видам сделок, в том числе и по товарообменным. В частности, цены, применяемые сторонами сделки на обмениваемые товары, не должны отклоняться более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров в ту или другую сторону. Если это условие соблюдается, то налог на прибыль и НДС рассчитывают исходя из цены договора.

Если законом или договором мены не предусмотрено иное, то право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами.

Поэтому выручку от реализации продукции или товаров по договору мены следует отражать в бухгалтерском учете одновременно после исполнения обеими сторонами обязательств передать соответствующие товары.

Проверка неотфактурованных поставок имеет некоторые особенности. Они должны быть отражены в регистре по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" по цене последней партии поступления по каждой поставке отдельно, причем вместо номера должна ставиться буква "Н" (неотфактурованные).

Аудитору следует уточнить, как были сделаны в учете записи по оприходованию таких материальных ценностей, поскольку в следующем месяце, по мере поступления документов поставщиков, эти записи должны быть сторнированы с одновременным оприходованием материалов по фактической стоимости приобретения на основании расчетных документов поставщиков.

При наличии неотфактурованных поставок аудитор проверяет:

как соблюдается порядок составления приемных актов;

правильность и полноту оприходования ценностей, поступивших без документов;

правильность установления цен;

правильность корректировок при поступлении встречных документов поставщика (для этого аудитору необходимо сверить записи в акте приемки с данными поступивших позже документов поставщиков).

Если у клиента имеются материальные ценности в пути, т.е. оплаченные, но еще не прибывшие к концу месяца, то аудитору для подтверждения достоверности отражения в бухгалтерском учете и балансе стоимости таких ценностей целесообразно убедиться в том, что они впоследствии получены и оплачены или включены в состав кредиторской задолженности на дату составления баланса.

Аудитору нужно выяснить, какой из двух возможных вариантов учета таких ценностей применяется в организации. При первом варианте стоимость этих материалов отражают в конце каждого месяца записью:

Д-т сч.15 "Заготовление и приобретение материалов", К-т сч.60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Материальные ценности должны быть отражены в учете и отчетности по фактической себестоимости. Ее определяют по затратам на их приобретение (транспортно - заготовительные расходы), включая оплату процентов за приобретение в кредит, предоставленный поставщиком этих ресурсов; наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплаченные снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям; таможенные пошлины, расходы на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями (без НДС).

Правильность оценки материальных ценностей находится в зависимости от организации и постановки их аналитического и синтетического учета. Поэтому аудитор должен проверить, ведется ли учет на счете 10 "Материалы" в разрезе субсчетов (сырье и материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали, топливо и другие однородные группы) и по каждому наименованию материальных ценностей в зависимости от их потребительских признаков (сорта, марки, кондиции и т.д.); присваивают ли материальным ценностям номенклатурные номера в зависимости от их потребительских признаков и указывают ли их в первичных документах и складском учете.

Если производственные запасы учитывают по учетным ценам, объектом контроля является распределение отклонений между этими ценами и фактической себестоимостью приобретенных материалов.

Финансовые показатели деятельности организации зависят от выбранного метода оценки запасов. Одной из проблем является определение правильности оценки материальных запасов на конец отчетного периода, так как в течение года их приобретают по разным ценам. Конечную стоимость запасов можно регулировать при помощи специальных методов оценки. Способ проверки зависит от того, какой метод списания материалов (для различных видов материальных ценностей они могут быть разными) применяют в организации.

Аудитор должен убедиться в неизменности применения в течение года выбранных методов оценки по отношению к конкретным видам запасов; проверить правильность их применения, а также обоснованность и полезность для управления.

Если в организации имеются материальные ценности, цена на которые в течение отчетного года снизилась, или они частично потеряли свое качество или морально устарели, то их должны оценивать и отражать в балансе на конец года не по фактической себестоимости, а по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения), с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты. Эта норма, предусмотренная п.62 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, устанавливает обязанность, а не право организаций проводить такую уценку имущества по окончании отчетного года.

Аудиторская проверка заготовления материалов позволяет минимизировать риск наличия существенных ошибок в бухгалтерской отчетности. Поэтому, приступая к проверке заготовления материалов, аудитору нужно выявить наиболее часто встречающиеся нарушения и с учетом этого выбрать необходимые процедуры проверки. На формирование мнения аудитора в отношении достоверности информации о материалах оказывают влияние различные факторы:

1. Полнота отражения - все ли материальные запасы, принадлежащие предприятию, отражены в бухгалтерских записях и включены в бухгалтерскую отчетность. Ошибки в полноте отражения операций с материалами в бухгалтерских записях приводят к занижению отчетных данных. Обнаружить такие ошибки достаточно сложно. Для этого аудитору потребуется сделать выборку из первичных документов или информации неучетного характера;

Закупки могут быть занижены одним из двух способов.

1) Операции не отражены в учете. Такие операции могут быть выявлены при изучении кредиторской задолженности.

Например, сверяя записи в регистрах бухгалтерского учета с данными предъявленных счетов, договоров, денежных оправдательных документов, подтверждающих оплату поставщикам за полученные материальные ценности, аудитор может установить, что некоторые счета не отражены в регистрах бухгалтерского учета;

2) Операции неправильно классифицированы.

Например, стоимость приобретения материалов складывается из всех затрат, связанных с их приобретением. Однако часть таких расходов или отдельные их виды (к примеру, стоимость услуг эксперта по определению качества приобретаемого сырья) могут быть не включены в стоимость МПЗ, а сразу списаны на расходы.

Объем закупок может быть завышен в случае неправильной классификации расходов как закупок или отражения фиктивных операций. Для выявления таких фактов нужно проверить выборку закупок и провести необходимые аналитические процедуры.

2. Наличие в учете операций с материалами без достаточных на то оснований. Например, организация включает в свой баланс имущество, на которое не имеет права собственности, - материальные ценности, полученные по договорам комиссии или консигнации. Такие ошибки приводят к завышению показателей отчетности;

Обоснованность операций по поступлению и оприходованию материалов проверяют на основе договоров с поставщиками и сопроводительных документов (товарно-транспортные накладные, счета - фактуры, спецификации, упаковочные ярлыки, качественные удостоверения, приемные квитанции и др.).

3. Соблюдение принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Эти ошибки связаны с неправильным распределением операций по учетным периодам, т.е. их отражают в отчетности другого отчетного периода. Нередко на практике полученные материальные ценности отражают в учете до момента перехода права собственности на них, в учете не отражают или не приходуют материальные ценности по неотфактурованным поставкам. Для выявления ошибок в периодизации аудитору следует изучить учетные записи и сопоставить их с первичными документами;

4. Правильность оценки материалов. Например, при их оприходовании неправильно определена стоимость приобретения, вследствие чего имеет место недостоверность данных бухгалтерской отчетности. Эти ошибки часто носят системный характер, так как являются следствием нарушения методологии учета;

5. Правильность отражения материальных запасов на соответствующих счетах учета. Такие ошибки могут быть обнаружены при инвентаризации.

Операции, влияющие на правильность отражения остатков материальных запасов и подсчета себестоимости реализованной продукции в результате:

Проверка договорной дисциплины показала, что основная масса материалов поступает в МУП "Ритуальное хозяйство" в соответствии с заключенными с поставщиками долгосрочными договорами.

Имеет место также приобретение материалов через подотчетных лиц за наличный расчет, как в организациях торговли, так и у физических лиц. При приобретении материальных ценностей у физических лиц подотчетным лицом в обязательном порядке составляется закупочный акт, который содержит обязательные реквизиты: паспортные данные продавца, наименование, количество и стоимость материальных ценностей.

В ходе документальной проверки операций по поступлению материалов также устанавливается соблюдение правил количественной и качественной приемки; правильность оформления актов приемки, коммерческих актов, актов расхождений, выявленных при приемке; своевременность представления в бухгалтерию отчетов материально ответственных лиц и реестров оправдательных документов.

В ходе аудита материалов проверяется порядок отражения в учете НДС по поступающим ценностям. Налог на добавленную стоимость, выделенный в расчетных документах поставщиков отдельной строкой не отражается МУП "Ритуальное хозяйство" на счете 19 "Налог на добавленную стоимость" и включаются в стоимость приобретения материалов на счете 10 "Материалы".

При проверке полноты оприходования и правильности оценки покупных материальных ценностей устанавливается соответствие итоговых сумм, отраженных в ведомостях учета материальных ценностей, данным других учетных регистров.

Таблица 4 - Наличие и движение материалов МУП "Ритуальное хозяйство" за 2003-2004 гг. тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование актива | 2003 г. | | | 2004г. | | |
| Остаток на начало | Остаток на конец | Отклонение (+, -) | Остаток на начало | Остаток на конец | Отклонение (+, -) |
| Запасы | 6 652 | 22 325 | + 15 673 | 22 325 | 3 464 | - 18 861 |
| В т. ч. сырье, материалы | 2 123 | 11 294 | + 9 171 | 11 294 | 768 | - 10 526 |
| Доля,% | 31,9 | 50,6 |  | 50,6 | 22,2 |  |

Данные таблицы показывают, что по состоянию на конец 2003г. (Приложение Д) МУП "Ритуальное хозяйство" имело запасы на сумму 22 325 тыс. руб., более 50% которых составляло сырье и материалы. На конец 2004 г. предприятие снизило запасы на 18 861 тыс. руб., что ниже уровня запасов на начало 2003г., и составило 22,2% от всех имеющихся запасов предприятия.

Операции по поступлению материалов отражаются типичными для этого участка учета проводками и верно отражаются на счетах бухгалтерского учета.

В ходе аудиторской проверки заготовления материалов отмечено отсутствие неотфактурованных поставок.

МУП "Ритуальное хозяйство" в положении об учетной политике не отражен вариант принятого на предприятии учета процесса приобретения - с использованием счета 15 и 16, или без их использования. По результатам проверки можно с уверенностью сказать, что счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" данным предприятием не используются.

По состоянию на 01 апреля 2004г. в бухгалтерском балансе отражены материальные ценности в размере 10451 тыс. руб. (Приложение Е). Сумма остатка материальных ценностей, отраженная в оборотной ведомости движения товарно-материальных ценностей за март 2004 года (Приложение Ж) равна 10447220,72 руб. Сумма материалов по оборотной ведомости по счету 101 "Сырье и материалы" за март 2004г. (Приложение И) равна 10447217,17 руб. Имеются расхождения в данных суммах - тождество установить не представляется возможным. Если разницу между суммами, отраженными в оборотной ведомости движения товарно-материальных ценностей за март 2004 г. и оборотной ведомостью по счету 101 "Сырье и материалы" за этот же период (3,55 руб.) можно объяснить отклонениями при округлении, то разница между балансовой суммой и суммой оборотной ведомости значительна (4 тыс. руб.).

Использованная методика проведения аудита и большой объем аудируемых документов не позволил провести аудит операций заготовления материалов сплошным способом. Аудит показал достаточно высокий уровень профессиональной подготовки работников бухгалтерии, хорошее знание ими нормативной базы по данному участку учета. Оформление документов и порядок учета операций соответствуют требованиям, предъявляемым к ним.

Требования главного бухгалтера в части порядка оформления первичных документов на данном предприятии являются обязательными для всех сотрудников и выполняются неукоснительно, что снижает вероятность ошибок.

Операции по поступлению материалов отражаются типичными для этого участка учета проводками и верно отражаются на счетах бухгалтерского учета.

Материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, а также сырья и материалов, принятых в переработку в качестве давальческого сырья на забалансовом учете не отражено и соответствует действительности.

В связи с тем, что проверке подвергалась лишь документация в части операций заготовления материалов, недостаточно оснований для формулирования аудиторского заключения в целом по предприятию. Соблюдая принцип существенности, используя аудиторские процедуры и их результаты, условно положительное аудиторское заключение по аудиту операций заготовления материалов составить не представляется возможным.

## Заключение

Запасы относятся к числу объектов, требующих больших вложений, и поэтому представляет собой один из факторов, определяющих политику предприятия и воздействующих на уровень обслуживания в целом. Они представляют собой один из важнейших факторов обеспечения постоянства и непрерывности воспроизводства.

Всестороннее изучение и правильное понимание сущности материалов, их значения и роль в экономике предприятий и объединений, стоит в ряду важнейших проблем по их рациональному использованию задач по совершенствованию материально - технического снабжения. Перечисленные аспекты способствовали актуальности темы данной дипломной работы - Аудит заготовления материалов.

Целью данной дипломной работы является аудит операций по заготовлению материалов.

Для достижения поставленной цели были решены следующие задачи:

исследована роль и место материалов в составе хозяйственных средств материалов, для чего определена экономическую сущность и классификация материалов;

рассмотрены теоретические аспекты планирования аудиторской проверки операций заготовления материалов;

осуществлен аудит операций заготовления материалов в МУП "Ритуальное хозяйство".

Объект исследования - МУП "Ритуальное хозяйство".

В ходе проведения аудиторской проверки были изучены нормативные документы, даны основные понятия, определения и классификации понятий, используемых в ходе проведения работ. Большое внимание было уделено изучению документов, регулирующих организацию и порядок ведения учета на данном предприятии. Приказ "Об учетной политике для целей бухгалтерского учета и налогообложения" состоит из двух приложений, в которых освещены правила бухгалтерского учета, применяемые на данном предприятии. Однако хотелось отметить, что положения данного Приказа требуют доработки и более полного раскрытия отдельных моментов (вариантность принятого учета материалов - применение счетов 15,16 или нет, порядок инвентаризации, порядок оценки активов при поступлении).

Использованная методика проведения аудита и большой объем аудируемых документов не позволил провести аудит операций заготовления материалов сплошным способом. Аудит показал достаточно высокий уровень профессиональной подготовки работников бухгалтерии, хорошее знание ими нормативной базы по данному участку учета. Оформление документов и порядок учета операций соответствуют требованиям, предъявляемым к ним.

Операции по поступлению материалов отражаются типичными для этого участка учета проводками и верно отражаются на счетах бухгалтерского учета.

В ходе аудиторской проверки заготовления материалов отмечено отсутствие неотфактурованных поставок.

Материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, а также сырья и материалов, принятых в переработку в качестве давальческого сырья на забалансовом учете МУП "Ритуальное хозяйство" не отражено и соответствует действительности.

В ходе аудита материалов был проверен порядок отражения в учете НДС по поступающим ценностям. МУП "Ритуальное хозяйство" не отражает налог на добавленную стоимость, выделенный в расчетных документах поставщиков отдельной строкой на счете 19 "Налог на добавленную стоимость" и включает его в стоимость приобретения материалов с отражением на счете 10 "Материалы".

В ходе аудита не выявлено существенных ошибок или нарушений, способных повлиять на изменение финансовых результатов деятельности предприятия. Однако имеют место недочеты, которые следует устранить. Это - отсутствие утвержденного графика документооборота, порядка контроля за хозяйственными операциями, должностных инструкций работников бухгалтерской службы, в т. ч. и ведущих бухгалтерский учет материальных ценностей. Хотелось бы отметить, что требования главного бухгалтера в части порядка оформления первичных документов на данном предприятии являются обязательными для всех сотрудников и выполняются неукоснительно, что снижает вероятность ошибок.

В качестве рекомендаций можно посоветовать администрации предприятия разработать выше упомянутые инструкции и другие документы внутреннего использования.

## Список использованных источников

1. Гражданский кодекс РФ
2. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (ред.30.06.2003)
3. Федеральный Закон "Об аудиторской деятельности" от 07.08.2001 №119-ФЗ (ред.14.12.2001 №164-ФЗ)
4. Постановление Правительства РФ "Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности" от 23.09.2002 №696 (ред.16.04.2005)
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н (ред. Приказов Минфина РФ от 30.12.1999 N 107н, от 24.03.2000 N 31н)
6. Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 №44н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов" ПБУ 5/01
7. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 №34н "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ" (ред.24.03.2000 №31н)
8. Приказ Минфина РФ от 09.12.1998 №60н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98 (ред.30.12.1999)
9. Приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 года № 49. "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств"
10. Постановление Госкомстата России от 05.01.2004 №1 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации".
11. Методические указания Минфина России по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н
12. Агеева Ю.Б., Агеева А.Б. Аудиторская проверка: практическое пособие для аудитора и бухгалтера. - М.: Бератор-Пресс, 2001. - 159 с.
13. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие. - М.: ПРИОР. 2004. - 671 с.
14. Альбом бухгалтерских проводок. - М.: Бератор-Пресс, 2003. - 145 с.
15. Бондарь Е. "Учетная политика на 2005 год"/Бухгалтерское приложение к газете "Экономика и жизнь", №50, 2004. - с.7-9
16. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. Ларионова А.Д. - М.: Проспект, 2004. - 390 с.
17. Бухгалтерский учет: Краткий курс / Авт. Сост.В.И. Руденко. - М.: Дашков и К, 2002. - 215 с.
18. Головизина А.Т., Архипова О.И. Теория бухгалтерского учета. Курс лекций. - М.: 000 "ТК Велби", 2002. - 184 с.
19. Грузинов В.П. Экономика предприятия и предпринимательство. - М.: "СоФит", 2003. - 494 с.
20. Дарбека Е.М. Раздельный учет // Финансовые и бухгалтерские консультации. - 2002. - N 1. - С.35-37
21. Ермошина Е.Л. Транспортно-заготовительные расходы. Учет у покупателя // "Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения", 2005, № 14. - с.15
22. Камышанов П.И., Камышанов А.П. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник. - М.: ОМЕГА-Л, 2004. - 638 с.
23. Кейлер В.А. Экономика предприятия: Курс лекций. - М-Новосибирск: ИНФРА-М-НГАЭиУ, 2003. - 132 с.
24. Кондраков Н.П. "Бухгалтерский учет": Учеб. пособие - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА - М, 2003. - 640 с. - (Серия "Высшее образование).
25. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. Учебник. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 639 с.
26. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет в организациях / Е.П. Козлова, Г.Н. Бабченко., - М.: Финансы и статистика, 2002. - 798 с.
27. Лытнева Н.А. Учет движения материалов в организации // "Бухгалтерский учет", 2005, № 2. - с.34-39
28. Мельникова Л.А. Организация синтетического учета поступления материалов // "Все о налогах", 2005, № 1. - с.34-38
29. Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности. Одобрено Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 25 от 22 апреля 2004г.
30. Панченко Т. Неотфактурованные поставки // "Финансовая газета. Региональный выпуск", 2005, № 2. - с.7-8
31. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкция по его применению. - М.: Информационное агентство ИПБ-БИНФА, 2001. - 176 с.
32. Практическое пособие по бухгалтерскому учету Макарьева В.И., Орлова Е.В. Книги издательства "Налоговый вестник", 2002. - с.345
33. Реформа бухгалтерского учета 2004: Все 21 ПБУ. - Новосибирск: Рипэл, 2004. - 176 с.
34. Рекшинский А.Н. Формирование рабочего плана счетов // Финансовые и бухгалтерские консультации. - 2002. - N 1. - С.85-94
35. Суглобов А.Е., Жарыгласова Б.Т. Бухгалтерский учет и аудит: Учебное пособие. - М.: КНОРУС, 2005. - с.356
36. Суша Г.З. Экономика предприятия. Учебное пособие. М.: Новое знание, 2003. - с.546
37. Супряга Р.А. "Как провести инвентаризацию имущества и активов"/Российский налоговый курьер, №24, 2004. - с.46-51
38. Хахонова Н.Н. Экспресс-курс бухгалтера: Новое в бухгалтерии. - Ростов-на-Дону: Феникс, 2004. - 473 с.
39. Хахонова Н.Н. Бухучет для студентов вузов. - М.: Феникс 2004. - с.620.

1. Правило (стандарт) №15 Понимание деятельности аудируемого лица [↑](#footnote-ref-1)
2. Правило (стандарт) №20. Аналитические процедуры. [↑](#footnote-ref-2)
3. Федеральный закон РФ от 14.11.2002 №161-ФЗ «О государственных и унитарных предприятиях» (в ред. от 08.12.2003), Статья 26. Контроль за деятельностью унитарного предприятия [↑](#footnote-ref-3)
4. Правило (стандарт) №8 Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом. [↑](#footnote-ref-4)