Содержание

Введение

1. Экономическая сущность основных и оборотных средств

1.1 Теоретические основы основных средств на предприятии

1.1.1 Понятие основных средств, их классификация и оценка

1.1.2 Учет основных средств в ТОО "Энергия"

1.2 Теоретические основы оборотных средств на предприятии

1.2.1 Понятие и классификация товароматериальных запасов

1.2.2 Системы учета запасов и методы их оценки

1.2.3 Учет товароматериальных запасов в ТОО "Энергия"

2. Аудит основных и оборотных средств на предприятии

2.1 Виды аудита и цели аудиторских проверок

2.2 Аудит основных средств в ТОО "Энергия"

2.2.1 Основы аудита основных средств

2.2.2 Аудит основных средств в ТОО "Энергия"

2.3 Аудит оборотных средств в ТОО "Энергия"

2.3.1 Основы аудита оборотных средств

2.3.2 Аудит товарно-материальных ценностей в ТОО "Энергия"

3. Анализ основных и оборотных средств на предприятии

3.1 Анализ основных средств в ТОО "Энергия"

3.1.1 Анализ наличия и динамики основных средств в ТОО "Энергия"

3.1.2 Анализ эффективности использования основных средств в ТОО "Энергия"

3.1.3 Анализ факторов, влияющих на уровень фондоотдачи в ТОО "Энергия"

3.2 Анализ оборотных средств в ТОО "Энергии"

3.2.1 Анализ обеспеченности ТОО "Энергия" материальными ресурсами

3.2.2 Анализ эффективности использования материальных ресурсов ТОО "Энергия"

3.2.3 Анализ факторов, влияющих на уровень материалоемкости в ТОО "Энергия"

Заключение

Введение

Производственно - хозяйственная деятельность предприятий обеспечивается не только за счет использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, но и за счет основных фондов - средств труда и материальных условий процесса труда.

Формирование рыночных отношений в стране заставляет по-новому подойти к постановке учета на отдельных участках финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций, в том числе учета основных средств, и их налогообложения, и материальных ресурсов.

В последние годы значительно изменилась нормативная база по бухгалтерскому учету как основных средств, так материальных средств. Издан закон «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности » от 24.06.2002.г, КСБУ №6 «Учет основных средств» (МСБУ №16 «Недвижимость, здания и оборудование»), КСБУ №7 «Учет ТМЗ», (МСБУ №2 «Запасы»). Эти нормативные документы внесли существенные изменения в технику и методологию учета и налогообложения основных и оборотных средств.

Актуальность данной дипломной работы объясняется тем, что при открытии любого типа производства, промышленного, коммерческого или строительного предприятие нуждается в основных и оборотных средствах производства.

Цель данного дипломного исследования заключается в рассмотрении теоретических вопросов учета, аудита и анализа основных и оборотных средств: приобретение, выбытие, перемещение, порча, ремонт, аренда. Практического применения на примере предприятия ТОО «Энергия». Соответствие учета действующему законодательству. Обоснованность применение того или иного способа начисления амортизации или методы списание материальных ценностей.

Для достижения поставленных целей нужно определить круг задач:

– учет, аудит и анализ сохранности и наличия основных и оборотных средств по местам их использования; правильное документальное оформление и своевременное отражение в учете их поступления, выбытия и перемещения;

– учет, аудит и анализ рационального расходования средств на реконструкции и модернизации основных средств;

– учет, аудит и анализ эффективности использования рабочих машин, оборудования, производственных площадей, транспортных средств и других основных средств;

– учет, аудит и анализ точного определения результатов от списания, выбытия основных и оборотных средств.

Предметом исследования является учет, анализ и аудит основных и оборотных средств.

Переход Казахстана к рыночным отношениям выявил необходимость создания новых экономических институтов, регулирующих взаимоотношения различных субъектов предпринимательской деятельности, среди которых достойное место может занять институт аудиторства. Его главная цель - обеспечить контроль за достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской и налоговой отчетности. Данные по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций у юридических объектов могут быть объективно подтверждены независимым аудитором.

В этой связи в Казахстане за последние годы проведена определенная работа по становлению института аудиторства. Принят Закон Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности»

Этим указом утверждены временные правила аудиторской деятельности в Республике Казахстан. Образована палата аудиторов. За период после принятия данного Указа, утверждены ряд нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Республике Казахстан, определен порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности и порядок выдачи лицензий на осуществление аудиторской деятельности, определены субъекты, которые должны подвергаться обязательному аудиту. Аудит можно разделить на несколько разделов, в одном из них значительное внимание уделено методике аудиторской проверки различных операций и работ в сфере финансово - хозяйственной деятельности предприятия. На каждом предприятии имеются в наличие активы, контроль за которыми имеет не последнее место в работе предприятия.

Исследуемый объект дипломной работы ТОО «Энергия». Предприятие было создано в 26 декабря 1996 году. Сфера деятельности данного предприятия по государственной лицензии 11 ГСЛ № 008421 от 01 апреля 2002 года предоставлены права на выполнение работ в области архитектурной и строительной деятельности на территории Республики Казахстан согласно прилагаемого перечня, которые предоставлены в Приложении А:

– строительно-монтажные работ (в несейсмических районах);

– проектные работы для строительства (в несейсмических районах);

– земляные работы;

– возведение несущих и ограждающих конструкций зданий сооружений II и III уровня ответственности;

– специальные строительные и монтажные работы, специальные работы в грунтах;

– капитальный ремонт и реконструкция, включая усиление конструкций зданий и сооружений II и III уровня ответственности.

Уставный капитал данного предприятия составляет 620000 тенге. Вклады распределяются следующим образом:

– 198400 тенге – 32%;

– 223200 тенге – 36%;

– 198400 тенге – 32%.

При чем одна доля, внесенная участником в уставной фонд Товарищества, соответствует одному голосу при решении вопросов общим собранием, выше перечисленное указано Уставе Товарищества с ограниченное ответственностью «Энергия» представленная в Приложении Б.

Общая численность персонала составляет человек. Полная схема структуры управления показана в Приложении В.

1. Экономическая сущность основных и оборотных средств

1.1 Теоретические основы основных средств на предприятии

1.1.1 Понятие основных средств, их классификация и оценка

Ведущий вид предпринимательства – производственный: производство продукции, товаров, работ, оказание услуг, создание определенных духовных ценностей.

Основные фонды – (в стоимостной оценке основные средства, основной капитал) – это материально вещественные ценности, используемые в качестве средств труда, которые действуют в неизменной натуральной форме в течение длительного периода времени и утрачивают свою стоимость по частям [1].

В зависимости от характера участия основных фондов в процессе расширенного воспроизводства они подразделяются на:

– производственные – это такие основные средства, которые участвуют в процессе производства или создают для него условия. В их состав входят производственные здания и сооружения, машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, лабораторное оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь, инструмент, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения;

– непроизводственные – основные средства потребительского назначения. Они не принимают участия в производственном процессе, а предназначены для обслуживания культурно-бытовых потребностей работников предприятия (здание, сооружения, инвентарь ЖКХ, здравоохранения, физкультуры и спорта).

Роль основных фондов в процессе труда определяется тем, что в своей совокупности они образуют производственно-техническую базу и определяют возможности предприятия по выпуску продукции, уровень технической вооруженности труда.

Основные средства – относятся имеющие материально-вещественную форму активы, например, активы, включающие недвижимость (земля, здания, сооружения и другие объекты, связанные с землей), транспортные средства, машины и оборудование, а также иное имущество, определяемое законодательством Республики Казахстан, как недвижимое и движимое имущество, которые используются в деятельности организации для производства или продажи товаров (услуг), для дачи в аренду другим организациям или в административных целях, и которые предполагается использовать в течение более чем одного периода. [2]

Основные средства используют в течении многих циклов, они постепенно изнашиваются и, сохраняя свойства и форму, переносят свою стоимость на стоимость выпускаемой продукции (работ, услуг) или на расходы.

На предприятиях применяется типовая классификация основных средств, в соответствии с которой основные средства группируются по следующим признакам:

– по отраслям;

– по назначению;

– по видам;

– по принадлежности;

– по признаку использования;

– для целей налогообложения.

Группировка основных средств по отраслевому признаку дает возможность получить данные о наличии основных средств в тех или иных отраслях хозяйства.

По видам основные средства делятся на следующие группы:

– здания;

– сооружения;

– передаточные устройства;

– машины и оборудования;

– транспортные средства;

– инструмент;

– производственный инвентарь и принадлежности;

– прочие основные средства.

В зависимости от принадлежности основные средства могут быть:

– собственные – это основные средства, которые принадлежат объекту и отражаются на его балансе;

– арендованные – это основные средства, полученные от другого объекта по договору аренды на установленные в нем срок. При текущей аренде их учитывают на балансе арендодателя, а арендатор – на забалансовом счете.

По использования в процессе хозяйственной деятельности основные средства могут быть:

– действующие - используемые в производственной и хозяйственной деятельности;

– бездействующие – (законсервированные) – временно не используемые средства;

– находящиеся в запасе – основные средства, образующие запас для замены действующих основных средств в случае их ремонта, ликвидации, аварии.

Для отражения операций, связанных с движением основных средств, применяются различные виды оценок. Различают:

– балансовая стоимость;

– амортизируемая стоимость;

– стоимость актива, основанная на деятельности организации;

– справедливая стоимость;

– убыток от обесценения;

– возмещаемая сумма актива;

– ликвидационная стоимость. [2]

Подробнее виды оценок представлены в таблице 1.1.

При признании объект недвижимости, зданий и оборудования должен быть первоначально оценен по себестоимости. Себестоимость объекта недвижимости, зданий и оборудования включает покупную цену актива, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок, прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению, а также оценочные затраты на демонтаж и выбытие актива. Примерами прямых относимых затрат являются:

Таблица 1.1 – Виды оценок основных средств

|  |  |
| --- | --- |
| Виды оценок | Примечание |
| Балансовая стоимость | сумма, по которой актив признается в бухгалтерском балансе после вычета суммы всей накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. |
| Амортизируемая стоимость | это себестоимость актива или другая величина, отраженная в финансовой отчетности вместо себестоимости, за вычетом его ликвидационной стоимости. |
| Стоимость актива, основанная на деятельности организации | это текущая стоимость будущих потоков денежных средств, которую организация планирует получить от использования данного актива и реализации его по истечении срока полезной службы либо планирует понести при исполнении обязательства. |
| Справедливая стоимость | это сумма, на которую актив может быть обменен между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию |
| Убыток от обесценения | это сумма превышения балансовой стоимости актива над его возмещаемой суммой. |
| Возмещаемая сумма актива | это наибольшее из значений либо стоимости актива для организации, предполагающей его дальнейшее использование, либо возмещаемая сумма в случае его продажи. |
| Ликвидационная стоимость | это чистая сумма, которую организация ожидает получить за актив в конце срока его полезного использования после вычета ожидаемых затрат на его выбытие. |

– затраты на оплату труда работников, непосредственно связанные со строительством и приобретением актива;

– затраты на подготовку строительного участка;

– первоначальная доставка и стоимость погрузочно-разгрузочных работ;

– затраты на установку и монтажные работы;

– себестоимость тестирования работы актива;

– вознаграждение работникам;

– расчетная стоимость демонтажа и удаления актива и восстановления участка в той степени, в какой она признается в качестве оценочных обязательств согласно МСБУ 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Основные средства, участвуя в течение длительного периода времени в процессе производства, постепенно изнашиваются.

Износ - это процесс потери физических и моральных характеристик.

Физический износ является результатом использования объектов недвижимости, зданий и оборудования и воздействия внешних факторов.

Моральный износ представляет собой процесс, в результате которого активы не соответствуют современным требованиям развития науки и техники.

Каждая значительная часть объектов недвижимости, зданий и оборудования, должна амортизироваться отдельно. Однако значительные части активов с одинаковым сроком полезной службы и методом амортизации могут объединяться в группы в целях начисления расходов по амортизации.

Амортизация объектов недвижимости, зданий и оборудования – это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы, в результате чего стоимость объекта в течение времени его полезного функционирования постепенно списывается, посредством отнесения на расходы части стоимости объекта по мере потребления экономических выгод, заключенных в нем.

Амортизация актива начисляется с момента, как только актив будет доступен для использования и продолжается начисляться до его выбытия, даже если актив в течение определенного времени не был задействован.

При начислении амортизации основных средств необходимо руководствоваться следующими требованиями:

– амортизируемая стоимость объекта должна списываться систематически на протяжении срока полезной службы;

– используемый способ амортизации должен отражать процесс потребления организацией экономических выгод, заключенных в объекте;

– амортизационные отчисления за каждый период должны признаваться расходом, кроме случаев, когда они включаются в балансовую стоимость другого актива.

Остаточная стоимость основных средств, метод амортизации и срок полезной службы объектов недвижимости, зданий и оборудования должны быть пересмотрены как минимум в конце каждого финансового года. В случае если ожидаемые результаты отличаются от предыдущих оценок, полученная разница должна быть учтена как разница в бухгалтерской оценке в соответствии с МСБУ 8 «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Для начисления амортизации могут применяться следующие методы:

– прямолинейный (равномерный) метод списания стоимости;

– метод суммы изделий (списания стоимости пропорционально объему

выполненных работ или производственный метод);

– метод уменьшающегося остатка. [2]

К различным видам основных средств допускается применение различных методов. Выбранные организацией методы начисления амортизации должны определяться учетной политикой и применяться последовательно от одного отчетного периода к другому, за исключением случаев изменения в предполагаемом принципе получения будущих экономических выгод от активов.

Прямолинейный метод является наиболее простым, при котором амортизируемая стоимость объекта ежемесячно списывается в равных суммах. При прямолинейном методе сумма амортизационных отчислений определяется исходя из срока полезной службы, для более точного определения которого следует учитывать всю имеющуюся информацию о состоянии объекта на данный момент (вопросы ремонта и тех. обслуживания, современные тенденции в области технологий и производств, опыт работы с подобными активами, климатические условия и т.д.).

Прямолинейный метод используется в том случае, когда можно предположить, что доходы, получаемые от использования объектов недвижимости, зданий и оборудования одинаковы в каждом периоде на протяжении срока его эксплуатации т.е. уменьшение остающейся полезности объекта происходит равномерно.

Производственный метод начисления амортизации заключается в том, что амортизационные отчисления определяются только в период использования объекта, то есть между суммой амортизации и производственной мощностью существует прямая зависимость. При этом, срок службы для определения амортизации не имеет значения.

Производственная мощность может выражаться в единицах выпуска продукции, в часах эксплуатации, в единицах пробега и т.д. Остаточная стоимость актива ежегодно уменьшается прямо пропорционально показателю производственной мощности до тех пор, пока не достигнет ликвидационной стоимости.

Производственный метод начисления амортизации приемлем в тех случаях, когда срок эксплуатации ограничен преимущественно техническими показателями, либо изменениями в деятельности организации.

При методе уменьшающегося остатка норма амортизации, применяемая при прямолинейном методе, умножается на коэффициент ускорения, обычно равный двум, и применяется всегда только к балансовой стоимости объекта на конец предшествующего периода. Сумма амортизации при этом из года в год уменьшается, причем в первые годы она значительно выше. Предполагаемая ликвидационная стоимость при подсчете амортизации не учитывается, за исключением последнего года, когда сумма амортизации ограничена величиной, необходимой для уменьшения остаточной стоимости до ликвидационной. [3]

Рекомендуется проводить ремонт основных средств в соответствии с планом исходя из системы планово - предупредительных работ, включающих в себя текущий, средний, капитальный и особо сложный ремонт основных средств.

Текущий ремонт состоит в ежедневном техническом обслуживании машин и оборудования с целью их постоянного поддержания в рабочем состоянии. Объем работ по текущему ремонту предусматривает смазку и регулировку отдельных узлов и деталей, замену некоторых из них новыми, но без разборки агрегата. Для других видов основных средств (зданий, сооружений и пр.) устанавливаются другие сроки и другой характер ремонта (побелка, покраска и пр.).

Средний ремонт по сложности и периодичности занимает промежуточное положение между текущим и капитальным ремонтом. Его назначение - продлить межремонтный период до очередного капитального ремонта.

Под капитальным ремонтом понимается:

– для оборудования и транспортных средств - полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов на новые и более современные, сборка, регулирование и испытание агрегата;

– для зданий и сооружений - смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной замены основных конструкций, срок службы которых в данном объекте является наибольшим (каменные и бетонные фундаменты зданий, трубы подземных сетей, опоры мотов и пр.).

Основным первичным документом, согласно которому определяются объем работ по капитальному ремонту, его сметная стоимость и продолжительность, является дефектная ведомость. На ее основании служба главного механика выписывает наряд - заказ в трех экземплярах: один - цеху-исполнителю, второй остается в указанной службе и используется как основной источник информации для оперативного контроля за выполнением ремонта, а третий - бухгалтерии для осуществления организации его аналитического учета.

Первичными документами при осуществлении работ на отдельные виды ремонта являются: требования-накладные, выписываемые в двух экземплярах. Один остается на складе как основание для списания с подотчета работника склада запасных частей, других товарно-материальных ценностей. Второй экземпляр используется в ремонтном цехе. В дальнейшем оба экземпляра требования-накладной, подписанные материально ответственными лицами склада и цеха потребителя, сдаются в бухгалтерию для текущего контроля за формированием издержек на отдельные виды ремонта основных средств.

Аналитический учет затрат на капитальный ремонт ведется в карточке многографной формы, открываемой на отдельный заказ, которому присваивается свой шифр (код). Под этим шифром в постатейном разрезе формируются затраты в процессе осуществления данного ремонта: стоимость запасных частей, материалов, заработной платы - основной и дополнительной - ремонтных рабочих, начислений на их заработную плату, а также общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Строительство и ремонт могут осуществляться как подрядным, так и хозяйственным способом.

При подрядном способе основные средства ремонтируют специализированные субъекты (авторемонтные, ремонтно-строительные организации).

При хозяйственном способе, субъект создает ремонтный фонд, с помощью которого проводится ремонт недвижимости, зданий и оборудования.

1.1.2 Учет основных средств в ТОО «Энергия»

Учет основных средств ведут согласно стандартам: КСБУ №6 «Учет основных средств» (МСБУ №16 «Недвижимость, здания и оборудование»).

Предварительный внутренний контроль возлагается на главного бухгалтера и аппарат бухгалтерии ТОО «Энергии». Главный бухгалтер ежедневно контролирует и несет ответственность за совершаемыми операциями, согласно положения о бухгалтерском учете.

В большинстве случаев объекты недвижимости, зданий и оборудования могут быть приобретены:

– за деньги;

– путем строительства;

– в кредит;

– безвозмездно;

– в обмен на другие активы. [2]

Объекты недвижимости, зданий и оборудования на исследуемом предприятии приобретаются за плату юридическим и физическим лицам.

Предприятие получило транспортные средства ИЖ 2717-220 и КАМАЗ 5410 на сумму 390000 тенге. Для оформления приемки транспортных средств были составлены Справка-счет № 0726408 и Справка-счет № 0726896 (Приложение Г) в одном экземпляре на каждый объект в отдельности. После оформления документы передаются в бухгалтерию предприятия. В документе Справка-счет указываются техническое описание и получатель основного средства. Документ утверждается руководителем ТОО «Энергия».

При поступлении (приобретении) транспортных средств у юридических и физических лиц за плату по первоначальной стоимости дается следующие бухгалтерские корреспонденции, которые можно увидеть в таблице 1.2.

Данные корреспонденции можно увидеть Журнале-ордере и Ведомости по счету 124 (2414) «Транспортные средства», Приложении Д.

Таблица 1.2 – Корреспонденции поступления основных средств

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Корреспонденции | | Сумма | Документ | Дата |
| дебет | кредит |
| Транспортное средство ИЖ 2717-220 | 124  (2414) | 671  (3311) | 390000 | Справка-счет № 0726896 | 28.12.2007 |
| Транспортное средство КАМАЗ 5410 | 124  (2414) | 671  (3311) | 1040000 | Справка-счет № 0726408 | 28.12.2007 |

В конце года данные по движению основных средств находят отражение в Оборотно-сальдовой ведомости, где поступление транспорта видно в оборотах по дебету счета 124 (2414) «Транспортные средства» (Приложение Ж), а так же в годовом балансе, Приложение И.

Внутреннее перемещение основных средств, а также их передача из запаса (со склада) в эксплуатацию оформляются Накладной на внутреннее перемещение основных средств. Она должна содержать Ф.И.О. и должность сдатчика и получателя, основание для перемещения основных средств, название, инвентаризационный номер и краткая техническая характеристика.

Ликвидацию всех основных средств, кроме автотранспортных средств, оформляют Актом на списание основных средств (ф. ОС-3), а автотранспортных средств (ф. № ОС-4).

Факт списания можно увидеть в Оборотно-сальдовой ведомости в оборотах по кредиту счета основных средств, Приложение Ж.

Для определения непригодности основных средств, а также для оформления всей необходимой документации на предприятии создают постоянно действующие комиссии, которые производят непосредственный осмотр объектов, подлежащих списанию, и устанавливают их непригодность к восстановлению и дальнейшему использованию; причины списания, а в необходимых случаях и виновных в преждевременном списании объектов; возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов, их оценку.

В ТОО «Энергия» ликвидируется компьютер, балансовая стоимость 73000 тенге. – 130000 тенге. Оборудование было разобрано на комплектующие. За разбор техники рабочему начислена заработная плата – 10000 тенге. Начислен социальный налог в размере 20% от начисленной заработной платы – 2000 тенге. Оприходованы комплектующие – 20000 тенге. На счетах бухгалтерского учета эти операции найдут свое отражение в таблице 1.3.

В конце года все суммы, учтенные на дебете счета 842 (7410) «Расходы по выбытию активов», а по кредиты счета 722 (6210) «Доходы от выбытия активов» списываются на счет 5410 «Прибыль (убыток) отчетного года», иными словами вычислить финансовый результат.

Финансовым результатом от ликвидации компьютера в нашем случае является убыток 65000 тенге.

Таблица 1.3 – Корреспонденции по выбытию основных средств

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Операция | Проводка | | Сумма |
| дебет | кредит |
| Списана балансовая стоимость компьютера | 842 (7410) | 123 (2413) | 73000 |
| Списана накопленная амортизация компьютера | 132 (2423) | 123 (2413) | 130000 |
| Начислена заработная плата рабочему | 842 (7410) | 681 (3350) | 10000 |
| Начислен социальный налог от заработной платы | 842 (7410) | 635 (3150) | 2000 |
| Оприходованы комплектующие | 222 (1350) | 722 (6210) | 20000 |
| Финансовый результат | 722 (6210)  561 (5410) | 561 (5410) 842 (7410) | 20000 85000 |

Основные средства, участвуя в процессе работы ТОО «Энергия», постепенно подвергаются износу.

Амортизация актива начисляется с момента, как только актив будет доступен для использования и продолжается начисляться до его выбытия, даже если актив в течение определенного времени не был задействован.

При начислении амортизации основных средств предприятие руководствуется следующими требованиями:

– объекта должна списываться систематически на протяжении срока полезной службы;

– используемый способ амортизации должен отражать процесс потребления организацией экономических выгод, заключенных в объекте;

– амортизационные отчисления за каждый период должны признаваться расходом, кроме случаев, когда они включаются в балансовую стоимость другого актива.

Для начисления амортизации в ТОО «Энергия» применяться прямолинейный (равномерный) метод списания стоимости.

Выбранный организацией метод начисления амортизации наиболее простой, при котором амортизируемая стоимость объекта ежемесячно списывается в равных суммах.

Предприятие пробрело ИЖ 2717-220 в 28 декабря 2007 года стоимостью 390000 тенге. Срок службы – 13 лет. Ликвидационная стоимость – 50000 тенге. Рассчитаем сумму износа в год и ежемесячно по формулам:

А = АС/Т, тенге/год, (1.1) ИС = П – Л, тенге, (1.2)

где АС – амортизируемая стоимость, тенге;

Т – срок службы;

П – первоначальная стоимость, тенге;

Л – ликвидационная стоимость, тенге;

А – амортизации, тенге.

Значит годовая сумма износа равна:

Из = 390000 – 50000 = 340000,тенге,

А = 340000/13 = 26153,85, тенге.

Тогда ежемесячная сумма выплат равна:

А = 26153,85/12 = 2179,49, тенге.

Ежемесячная сумма износа в январе по транспортному средству отразится в бухгалтерском учете следующей корреспонденцией:

– Дебет: 124 (2414) «Транспортные средства» - 2179,49 тенге;

– Кредит: 133 (2425) «Износ транспортных средств» - 2179,49 тенге.

После первоначального признания актива и его оценки могут возникать последующие затраты, такие как ремонт, модернизация и другие.

Согласно МСБУ №16 (КСБУ №6 «Учет основных средств») последующие затраты, связанные с объектом основных средств признаются в качестве актива только тогда, когда они улучшают состояние актива, повышая его производительность сверх первоначально рассчитанных нормативов.

Эти затраты учитываются одним из следующих способов:

– признаются как расходы;

– капитализируются;

– признаются как сокращение износа.

Затраты по ремонту обычно не капитализируют, а признают расходом, так как ремонт восстанавливает утраченные свойства основных средств, а не улучшает их.

Ремонт бывает текущий и капитальный. Деление их на текущий и капитальный вызвано периодичностью ремонтного цикла, объемом, сложностью и стоимостью ремонтных работ: текущий - менее 1 года, капитальный - более года.

При капитальном ремонте машин и оборудования, транспортных средств - агрегат полностью разбирают, заменяют или восстанавливают все изношенные детали и узлы, собирают и испытывают агрегат.

При капитальном ремонте зданий и сооружений заменяют и полностью изношенные конструкции и детали или заменяют их более прочным и экономичным материалом.

Затраты по ремонту в бухгалтерском учете отражаются в зависимости от того, каким способом будет выполнен ремонт. Ремонт основных средств может выполняться хозяйственным способом (силами самого субъекта) и подрядным способом (силами сторонних субъектов).

В обоих случаях на каждый реконструированный объект составляют дефектную ведомость, в которой указывают работы, подлежащие выполнению, сроки начала и окончания ремонта, намечаемые к замене детали, нормы времени на работы и изготовление заменяемых деталей, стоимость ремонта в статейном разрезе.

Если капитальный ремонт выполняется хозяйственным способом, то ведомость дефектов в отделе главного механика выписывают в трех экземплярах. Первый передается цеху-производителю ремонта, второй - бухгалтерии для ведения аналитического учета по данному заказу и третий остается в отделе главного механика. На основании дефектной ведомости и номера заказа выписывают документы на получение со склада необходимых материалов, запчастей, рабочие наряды на изготовление и др.

Все затраты, связанные с ремонтом основных средств, включаются в расходы (издержки) производства в том периоде, в котором они возникли. Для равномерного включения затрат по ремонту объектов основных средств в расходы (издержки) производства на протяжении ремонтных работ, субъект в праве формировать резерв предстоящих расходов для ведения ремонтных работ за счет месячных отчислений на основе плановой сметы и по нормативам, разрабатываемым самостоятельно, который именуется ремонтным фондом.

ТОО «Энергия» используя хозяйственный метод ремонта основных средств, ремонтирует кабинеты для администрации, для чего создается ремонтный фонд ежемесячными отчислениями, исходя из годовой сметы затрат. Все затраты по ремонту приведены в таблице 1.4.

Таблица 1.4 – Корреспонденции затрат по ремонту основных средств

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Операция | Проводка | | Сумма |
| дебет | кредит |
| Создание ремонтного фонда ежемесячных отчислений | 821 (7210) | 686 (3410) | 120000 |
| Стоимость материалов, отпущенных на ремонт О.С, | 821 (7210) | 207 (1318) | 50350 |
| Начислена заработная плата рабочим | 821 (7210) | 681 (3350) | 49500 |
| Начислен социальный налог от заработной платы | 635 (3150) | 686 (3410) | 9900 |
| Списание затрат за счет созданного ремонтного фонда | 686 (3410) | 821 (7210) | 99850 |

Основным регистром аналитического учета основных средств на предприятии является Инвентарная карточка, содержание и форма которой зависит от вида основных средств. Инвентарные карточки составляют в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре. Инвентарный номер сохраняется на протяжении всего времени эксплуатации, а при выбытии он к другим основным средствам не присваивается.

С целью контроля за сохранностью основных средств Инвентарная карточка регистрируется в Описях инвентарных карточек по учету основных средств (Ф.№ОС- 10) с указанием в них номера карточки, инвентарного номера объекта и его названия.

По месту нахождения (эксплуатации) основных средств составляется инвентарные списки (Ф.№ОС-13). Списки находятся у материально-ответственных лиц.

В них записывают номер и дату Инвентарной карточки, инвентарный номер объекта, первоначальная стоимость и данные о выбытии (перемещении). На основе инвентарной карточки на каждую классификационную группу основных средств (по отраслям, видам, признакам) открывают карточку учета движения основных средств (Ф.№ОС12).

Инвентаризация в ТОО «Энергия» проводится:

– при передачи имущества предприятия в аренду, выкупе, продаже;

– перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, по состоянию на 1 декабря – основных средств;

– при установки факта хищения, злоупотреблений, порции ценностей;

– при ликвидации предприятия.

Объекты основных средств списываются с баланса предприятия ТОО «Энергия» в результате:

– ликвидации;

– реализация неиспользуемых в хозяйственной деятельности объектов;

– недостач, стихийных бедствий, и других причин.

1.2 Теоретические основы оборотных средств на предприятии

1.2.1 Понятие и классификация товароматериальных запасов

Имуществом предприятия являются так же оборотные средства – активы, которые представляют собой совокупность оборотных фондов и фондов обращения в стоимостной форме. Это денежные средства, необходимые предприятиям для создания производственных запасов на складах и в производстве, для расчетов с поставщиками, бюджетом, для выплаты заработной платы и т.п.

Под составом оборотных средств понимают совокупность элементов, образующих оборотные средства, деление оборотных средств на оборотные производственные фонды и фонды обращения определяется особенностями их использования и распределения в сферах производства продукции и ее реализации.

Для обеспечения бесперебойного процесса производства наряду с основными производственными фондами необходимы предметы труда, материальные ресурсу. Предмет труда вместе со средствами труда участвуют в создании продукта труда, его потребительной стоимости. Оборот вещественных элементов оборотных производственных фондов (предметов труда) органически связан с процессом труда и основными производственными фондами.

Оборотные фонды – обязательный элемент процесса производства, основная часть себестоимости продукции. Чем меньше расход сырья, материалов, топлива и энергии на единицу продукции, тем экономнее расходуется труд, затрачиваемый на их добычу и производство, тем дешевле продукт.

К оборотным производственным фондам промышленных предприятий и организаций относится часть средств производства (производственных фондов), вещественный элементы которых в процессе труда расходуются в каждом производственном цикле, и их стоимость переносится на продукт труда целиком и сразу.

Оборотные производственные фонды предприятия состоит из трех частей:

– производственных запасов – это предмет труда, подготовленный для запуска в производственный процесс (топливо, основные и вспомогательные материалы, комплектующие изделия, запасных частей, тары и тарных материалов);

– незавершенного производства и полуфабрикатов собственного изготовления – это предмет труда, вступившие в производственный процесс (материалы, детали, полуфабрикаты не законченные полностью производством в одних цехах предприятия и подлежащие дальнейшей обработке в других цехах того же предприятия);

– расходов будущих периодов – это невещественные элементы оборотных фондов, включающие затраты на подготовку и освоение новой продукции, которые производятся в данном периоде, но относится на продукцию будущего периода. [1]

Состав и структура оборотных средств организации показаны на рисунке 1.2.

Все затраты на производстве строительно-монтажных работ включаются в себестоимость изготавливаемых строительных объектов. В зависимости от способов включения в себестоимость они делятся на прямые, накладные и прочие затраты.

К прямым затратам относятся:

– затраты на материалы, использованные в строительстве;

– заработная плата работников, осуществляющих строительные работы на участке, непосредственный надзор за работами;

– затраты на перемещение основных средств и материалов на строительный участок и с него;

– затраты по аренде основных средств, используемых для выполнения работ на участке;

– затраты на проектирование и авторский надзор, непосредственно связанные с данным договором строительного подряда;

– возможные оцененные затраты по исправлению брака и гарантийные работы, включая предполагаемые гарантийные обязательства;

– затраты по удовлетворению претензий третьих сторон.

Необходимо предпосылкой для обработки надлежащей организации учета материальных ценностей является соблюдение действующей классификации

(группировки) материалов.

Запасы - это активы:

– предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;

– в процессе производства для такой продажи;

– в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг. [4]

Оборотные средства

Оборотные производственные

фонда (100%) (70%)

Фонды обращения (100%) (30%)

Готовая продукция на складе (31%)

В производственных запасах (70%)

В процессе производства (25%)

Товары отгруженные и в пути (30%)

Расходы будущих периодов (5%)

Денежные средства (25%)

Нормируемые оборотные средства (80%)

Дебиторская задолженность (14%)

Средства в расчетах

На счетах в банках и кассе

Ненормируемые оборотные средства (20%)

Рисунок 1.2 – Состав и структура оборотных средств

Запасы могут классифицироваться так:

– товары, закупленные и хранящиеся для перепродажи;

– имущество, предназначенное для перепродажи (здания, земля, транспорт);

– готовая продукция, произведена организацией и предназначенная для продажи;

– сырье и материалы, предназначенные для производства готовой продукции (или услуг), а также предназначенные для самого производства;

– незавершенное производство – продукция, не достигшая стадии готовности, полуфабрикаты, предназначенные для последующей доработки;

– прочие вспомогательные запасы.

В строительных организациях должен осуществляться контроль за отпуском материалов в производства. С этой целью ведется:

– предварительный контроль, целю, которого является ограничить отпуск материалов на производство в пределах нормативных потребителей; основным видом является отпуск материалов по нормативным картам, комплектовочным ведомостям;

– текущий контроль – проводится ежедневно по мере поступления материалов на склад, приобретенные кладовые и их отпуск на производство строительно-монтажных работ; он служит средством своевременного выявления и устранения допущенных ошибок или нарушений в деятельности материально-ответственного лица;

– последующий контроль – осуществляется после отпуска израсходованы материалов на производство строительно-монтажных работ; одним из видов является контроль за расходами материалов на производства – осуществляется путем составления отчета о расходе материалов на строительство в составлении с производственными нормами по форме М-29.

1.2.2 Системы учета запасов и методы их оценки

Учет запасов на предприятия организуется в соответствии с КСБУ №7 «Учет ТМЗ», (МСБУ №2 «Запасы»), целью которого является определение порядка учета запасов, включающего: классификацию и оценку запасов, учета затрат, связанных с производством и образующих производственную себестоимость товарно-материальных запасов.

Запасы, как и другой любой актив, отражаются в учете только при наличии следующих критериев признания (необходимых характеристик для возможности включения учетного элемента в баланс или отчет о прибылях и убытках организации):

– при наличии вероятности получения экономической выгоды по данному активу в будущем;

– при возможности оценки фактических затрат на приобретение или производство объекта учета.

Запасы признаются в балансе только тогда, когда существует вероятность притока будущих экономических выгод от их использования. Экономические выгоды от использования запасов могут поступать организации разными путями, например:

– запасы могут быть реализованы, при этом выгодой будет получение выручки от реализации запасов;

– сырье и материалы, а также незавершенное производство предназначены для формирования затрат по производству готовой продукции - при этом выгода от использования данных запасов будет поступать организации через будущую реализацию готовой продукции;

– запас может быть использован для обмена на другие активы, или в качестве средства погашения существующих обязательств субъекта, выгода при этом в экономии фактических денежных средств, сокращении обязательств или поступлении новых активов;

– запасы могут быть также использованы для выплаты в качестве дивидендов и др.

В зависимости от назначения и использования запасов признание их в качестве расходов различно. Так, после продажи запасов, сумма, по которой они учитывались, должна быть признана в качестве расхода в том периоде, когда признается соответствующая выручка, потому что от реализованной части запаса выгода получена, и он не должен быть отражен более в качестве актива. Однако, характер и назначение запасов различно: определенная категория их предназначена для продажи (например, товары и готовая продукция), некоторые запасы предназначены для производства (например, сырье, материалы), другая часть запасов предназначена для капитальных затрат (например, строительные материалы для возведения здания хозяйственным способом). При отпуске запасов в производство сырье списывается со счета его учета, но расход не признается - выгода от использованного материала еще не получена, формируется всего лишь новый актив - затраты на производство (счет «Незавершенное производство»). Использованный материал (сырье) будет признан расходом, но лишь при реализации готовой продукции, на производство которой он был использован, через себестоимость реализованной продукции (расход). Если запас использовался, например, при возведении административного здания хозяйственным способом, он списывается с баланса в качестве материала, но не признается расходом: стоимость использованного материала формирует стоимость нового материального актива «Незавершенное строительство - административное здание». Использованный материал будет признан в качестве расхода, но только после введения в эксплуатацию возведенного здания через начисление амортизации по нему и в течение срока службы данного здания.

Однако, если организация понесла затраты на приобретение запасов, но данный запас не может быть использован или реализован (например, запас с просроченным сроком использования или поврежденный запас, запас украден), то понесенные затраты должны быть отражены в учете как расходы (потери запасов). Основание для прекращения отражения в учете запасов в качестве активов - это утрата будущей экономической выгоды, заложенной в нем первоначально.

Затраты на приобретение запасов включают:

– импортные (таможенные) пошлины и прочие налоги, связанные с приобретением;

– затраты, связанные с транспортировкой (доставкой);

– затраты по разгрузке и обработке грузов;

– и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.

В соответствии с МСБУ №2 (КСБУ №7) запасы отражаются в учете по фактической себестоимости. Себестоимость представляет собой цену, уплаченную за товар или сумму, требуемого для его производства.

Стоимость запасов имеющихся для продажи, может быть разделена на сумму стоимости реализованных запасов и сумму, запаса оставшегося на конец периода с помощью следующих методов:

– непрерывный метод – метод состоит в том, что счет запасы постоянно меняется в связи с покупками и продажами запасов и другими операциями с запасами, если они имели место;

– метод периодической инвентаризации – метод, в котором в течении года не ведется детальные учет запасов, фактически имеющиеся запасы должны учитываться в конце года в целях составления запасов на конец периода.

Себестоимость реализованных запасов определяется после завершения инвентаризация на конец периода и подсчета фактически имеющихся запасов на складах предприятия.

Оценка запасов, при их использовании, может производится одним из методов:

– средневзвешенная стоимость;

– специфической идентификации;

– по стоимости первых покупок (ФИФО).

До недавнего времени существовал метод оценки ЛИФО (по стоимости последних покупок). С 1 января 2005 года метод ЛИФО запрещен согласно МСБУ №2 «Запасы». Подробнее о методах оценки запасов описано в таблице 1.5.

Таблица 1.5 – Методы оценки запасов

|  |  |
| --- | --- |
| Методы оценки | Примечание |
| Метод специфической идентификации | Расчет себестоимости единиц материалов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми и предназначен для специальных проектов и заказов. Использование метода требует четко налаженного учета ценностей по партиям. Предполагается, что каждая единица материала имеет свою цену. |
| Метод ФИФО | First in, First out – первыми поступил первым реализован (использован). Ценности, полученные первыми, считаются первыми, подлежащими реализации (использованию) |
| Метод средневзвешенной стоимости | Метод широко используется в практике, при этом методе цена берется средняя между закупками |

1.2.3 Учет товароматериальных запасов в ТОО «Энергия»

Для учета движения запасов в ТОО «Энергия»предназначены счета подраздела «Запасы», который включает следующие группы счетов: 222 (1310) «Сырье и материалы» с субсчетами, (1320) «Готовая продукция», (1340) «Незавершенное производство».

Переход продукции из сферы производства в сферу обращения называют выпуском продукции. Готовая продукция ТОО «Энергия» - построенная средняя школы на 1200 учебных мест в городе Сатпаеве. В процессе реализации продукции предприятие получило денежные средства, за счет которых в дальнейшем возмещаются производственные затраты, осуществляются расчеты с бюджетом по налогам; с работающими по оплате труда; с поставщиками и подрядчиками, с прочими кредиторами.

Данная хозяйственная операция оформляется соответствующим первичным документом: Счет-фактура № 0000148 от 05.12.07 (Приложение К). Корреспонденции по реализации продукции показаны в таблице 1.7.

Факт проведения хозяйственной операции можно увидеть в Журнале ордере и Ведомости по счету 301 (1211) «Счета к получению», в Приложении Д.

В конце года данные по реализации продукции находят отражение в Оборотно-сальдовой ведомости (Приложение Ж), в дебетовом обороте по счету 301 (1211) и в кредитовом обороте по счету 701 (6010) «Доход от реализации», а так же в Отчете о движении денежных средств и в Отчете о доходах и расходах, Приложение И.

Таблица 1.7 – Корреспонденции по реализации продукции

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Корреспонденции | | Сумма | Документ |
| дебет | кредит |
| Предъявлен счет заказчикам: | | | | |
| На стоимость товаров | 301 (1211) | 701 (6010) | 121875732,46 | Счет-фактуры № 0000148 от 05.12.07 |
| На сумму НДС | 301 (1211) | 633 (3131) | 17062602,54 | Счет-фактуры № 0000148 от 05.12.07 |
| Получены от заказчика на текущий банковский счет деньги | 441 (1040) | 301 (1211) | 138938335,00 | Выписка из банка |

На предприятие материалы поступают в основном от поставщиков, через подотчетных лиц, а так же установлены проверки: выборочные проверки наличия ТМЦ на складах – 25 февраля, 2 июня.

Акт о приемки материалов применяется на предприятии для оформления приемки запасов, имеющих количественное и качественное расхождение с данными сопроводительных документов. Акт составляется в двух экземплярах с участие материально ответственного лица.

ТОО «Энергии» приобрела у ТОО Торговый дом «Интер ЭнвергоСтрой» и у ИП Ашимова Майра Мукатаевна товары за наличный и безналичный расчет на основании документов:

– счет-фактура № 000000000014 от 05.12.07 и накладная № 000000000014 от 05.12.07 (Приложение Л);

– счет-фактура №Ер0ММ001845 от 05.12.07 и накладной № Ер0ММ001845 от 05.12.07 (Приложение Л).

Для получения материалов непосредственно со складов поставщиков были выданы доверенности подотчетным лицам (ф. ТМЗ-1, Приложение М), которые регистрируются в журнале учета выданных доверенностей (ф. ТМЗ-2). На поступившие товары выписывается Приходный ордер (ф. ТМЗ-3, Приложение Н) в обычном порядке.

Все хозяйственные операции можно увидеть в таблице 1.6.

Хозяйственные операции показаны в Журнале ордер и Ведомости по счету 222.1 (1330) «Товары приобретенные (на складе)», Приложении Д. В конце года операции отражаются в Оборотно-сальдовой ведомости по дебету счета 222 (1330) «Товары приобретенные».

Таблица 1.6 – Корреспонденции по приобретению материалов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Проводка | | Сумма | Документ |
| дебет | кредит |
| Приобретение товаров у ТОО Торговый дом «Интер ЭнвергоСтрой» за наличный расчет | | | | |
| На стоимость товаров | 222 (1331) | 671 (3311) | 819442,11 | Счет-фактура № 000000000014 от 05.12.07, «Приходный ордер» |
| На стоимость НДС | 331 (1420) | 671 (3311) | 114721,89 | Счет-фактура № 000000000014 от 05.12.07 |
| Оплата товаров поставщику | 671 (3311) | 451 (1010) | 934164,00 | Расходный кассовый ордер |
| Приобретение товаров у ИП «Ашимова Майра Мукатаевна» за безналичный расчет | | | | |
| На стоимость товаров | 331 (1330) | 671 (3311) | 244517,54 | Счет-фактура № Ер0ММ001845 от 05.12.07 |
| На стоимость НДС | 331 (1420) | 671  (3311) | 34232,46 | Счет-фактура № Ер0ММ001845 от 05.12.07 |
| Оплата товаров поставщику | 671 (3311) | 441 (1040) | 278750,00 | Выписка из банка |

В бухгалтерии ТОО «Энергия» учет запасов ведут по сальдовому методу. Для него характерно: количественный учет материальных запасов ведут только на складах; в бухгалтерии запасы учитывают в суммовом выражении по местам хранения и группе запасов.

При перемещение материалов на предприятии применяют метод средневзвешенной стоимости (широко используется в отечественной практике).

На основании документа Требование (Приложение П) со склада отпускаются материалы:

– эмаль;

– шкаф распределительный.

Отпуск материалов рассчитывается по формулам:

С = Кол-во \* Цср, тенге, (1.3)

Цср = (Сно + Спр) / (Кно + Кпр), тенге, (1.4)

где С – сумма списанных материальных запасов, тенге;

Цср – средняя цена, тенге;

Сно – сумма начального остатка, тенге;

Спр – сумма прихода, тенге;

Кпр – количество начального остатка, тенге;

Кно – количество прихода, тенге.

Материалы будут списаны по следующим ценам (расчеты показаны в приложении 1.6):

– эмаль

С = 1\*687,5 = 687,5, тенге,

Цср = (700+670)/(1+1) = 687,5, тенге;

– шкаф распределительный

С = 1\*27291,67 = 27291,67, тенге,

Цср = (82236,84+26929,82)/(3+1) = 27291,67, тенге.

Операция по отпуску материалов со склада будут отражаться следующими корреспонденциями:

– эмаль

Дебет: 201 (1310) субсчет «Сырье и материалы в производстве» – 687,5 тенге;

Кредит: 201 (1310) субсчет «Сырье и материалы на складе» – 687,5 тенге;

– шкаф распределительный

Дебет: 201 (1310) субсчет «Сырье и материалы в производстве» – 27291,67

тенге;

Кредит: 201 (1310) субсчет «Сырье и материалы на складе» – 27291,67 тенге.

2. Аудит основных и оборотных средств на предприятии

2.1 Виды аудита и цели аудиторских проверок

Необходимость перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (далее – МСФО) и Международные стандарты аудита (далее – МСА) определяется общей политикой государства и стратегией реформ, ориентированных на построение рыночной экономики в Казахстане.

Настоящая Концепция развития системы бухгалтерского учета и аудита в Республике Казахстан на 2007-2009 гг. (далее - Концепция) подготовлена в соответствии с Планом мероприятий на 2006 год по ускоренному внедрению Международных стандартов финансовой отчетности, утвержденным распоряжением Премьер-Министра Республики Казахстан от 9 августа 2006 года № 223-р.

В данной Концепции анализируются основные тенденции развития системы бухгалтерского учета и аудита в Казахстане на современном этапе, изложены пути и конкретные механизмы его развития на предстоящие годы.

Существует множество определений аудита - одни из них закреплены в официальных нормативных документах, как международных, так и национальных, другие определения даются специалистами в области аудита.

Под аудитом бухгалтерской отчетности понимается независимая проверка, осуществляемая аудиторской организацией и имеющая своим результатом выражение мнения аудиторской организации о степени достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.[5]

На макроэкономическом уровне аудит является элементом рыночной инфраструктуры, необходимость функционирования которого определяется следующими обстоятельствами:

– бухгалтерская отчетность используется для принятия решений ее заинтересованными пользователями, в том числе руководством, участниками и собственниками имущества экономического субъекта, реальными и потенциальными инвесторами, работниками и заказчиками, органами власти и общественностью в целом;

– бухгалтерская отчетность может быть подвержена искажениям в силу ряда факторов, в частности применения оценочных значений и возможности неоднозначной интерпретации фактов хозяйственной жизни; помимо этого, достоверность бухгалтерской отчетности не обеспечивается автоматически ввиду возможной пристрастности ее составителей;

– степень достоверности бухгалтерской отчетности, как правило, не может быть самостоятельно оценена большинством заинтересованных пользователей из-за затрудненности доступа к учетной и прочей информации, а также многочисленности и сложности хозяйственных операций, отражаемых в бухгалтерской отчетности экономических субъектов.

Аудитом занимается аудитор - частное лицо или фирма, проводящие аудит предприятия, - и партнеры такого частного лица или такой фирмы. В необходимых случаях понятие «аудитор» включает в себя и аудиторский персонал, действующий на основании делегирования полномочий.

Положение об основных концепциях аудита, которое в 1973 г. опубликовал Комитет по основным концепциям аудита Американской ассоциации бухгалтеров (ААА), определяет и процесс, и цели аудита:

– аудитом называется систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих учреждений установленным критериям и представление результатов проверки заинтересованным пользователям.

Данное определение содержит несколько ключевых моментов. Во-первых, оценка должна быть объективной, т.е. независимой от влияния субъективных факторов, - администрации, собственников (акционеров), работников компании и т.д. Во-вторых, аудитор определяет степень соответствия данных, представленных в отчетности, реальным данным, т.е. выражает свое мнение по поводу верности и обоснованности информации, содержащейся в финансовых отчетах, а не подтверждает абсолютную точность представленных данных. В-третьих, проверка совершается в интересах определенных лиц. Естественно, что эти интересы различны, иногда даже полярны, поэтому для сохранения объективности и удовлетворения потребностей всех пользователей в нужной и полезной информации аудитор точно определяет, в какой мере проверенные факты соответствуют критериям и стандартам. В международной финансовой отчетности такими критериями являются общепринятые принципы бухгалтерского учета.

Отличие аудита от аудиторской деятельности состоит в том, что последняя предусматривает и различные аудиторские услуги. В последнее время главное внимание уделяется повышению эффективности системы управления предприятием, и прежде всего системы внутреннего контроля. Системный подход подготовил почву для развития качественных аудиторских услуг, т.е. аудиторские структуры начали больше заниматься консультационной деятельностью, чем непосредственно аудитом.

Аудит и аудиторская деятельность различаются и по результатам. Результатом аудита могут быть выводы о состоянии финансовой отчетности - реальности статей баланса, достоверности бухгалтерского учета, законности и целесообразности хозяйственных операций, а результатом аудиторских услуг - возможное состояние объектов в будущем, т.е. прогнозные экономические показатели, качественные характеристики организационной структуры управления, системы учета и контроля.

Аудиторская деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность по проведению собственного аудита и оказанию сопутствующих ему работ и услуг.

Сопутствующие аудиту работы и услуги - предпринимательская деятельность аудиторов или аудиторских организаций, включающая следующие основные направления: бухгалтерские услуги; услуги по проведению проверок и экспертиз, не являющихся собственно аудитом; консультационные услуги; обучение и прочие услуги аудиторского профиля.

Таблица 2.1 – Характеристика аудиторской деятельности

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание аудиторской деятельности | Аудит | Сопутствующие аудиторские услуги | |
| другие виды проверок | другие сопутствующие работы |
| Цель оказания  услуг | Выражение мнения о достоверности отчетности | Обзор допущенных предприятием нарушений | В зависимости от вида сопутствующих услуг |
| Степень выборки | До 100% с учетом величины (уровня) существенности | В зависимости от  вида проверки по согласованию с заказчиком | Не установлена |
| Доказательства типичных нарушении | Аудиторские доказательства на все нарушения | Аудиторские доказательства на часть типичных нарушений, на остальную часть - аудиторская информация | - |
| Доказательства отдельных нарушений | Аудиторские доказательства | Подтверждением обнаружения отдельных нарушений служат аудиторские доказательства | - |
| Уровень гарантии достоверности отчетности  четности | Больший уровень гарантии | Меньший уровень гарантии | - |
| Формы отчета | Аудиторское заключение | Отчет аудиторской фирмы (аудитора) | Отчет аудиторской фирмы (аудитора) |
| Виды аудиторской деятельности | Аудиторская проверка | Выборочная проверка отдельных сторон деятельности, темати-ческая проверка, ком-плексная проверка | Другие услуги, разре-шенные действую-щим законодатель-ством |

Все эти виды деятельности требуют от исполнителя компетенции в областях собственного аудита, бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности, финансов и экономики в целом, налогообложения, хозяйственного права.

Собственно аудитом имеет право заниматься только аттестованный аудитор, имеющий лицензию (индивидуальную или на организацию) на право заниматься аудиторской деятельностью.

В таблице 2.1 дана примерная характеристика аудиторской деятельности.

Цель аудита – конкретная задача, на решение которой направлена деятельность аудитора; она определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента.

Основная цель аудита – установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам.

В ходе аудита бухгалтерской отчетности должны быть получены достаточные и уместные аудиторские доказательства, позволяющие аудиторской организации с достаточной степенью уверенности сделать выводы относительно:

– соответствия бухгалтерского учета экономического субъекта документам и требованиям нормативных актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;

– соответствия бухгалтерской отчетности экономического субъекта тем сведениям, которыми располагает аудиторская организация о деятельности экономического субъекта.

Мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности может способствовать повышению доверия к этой отчетности со стороны пользователей, заинтересованных в информации об экономическом субъекте.

Вместе с тем пользователи бухгалтерской отчетности не должны трактовать мнение аудиторской организации как полную гарантию будущей жизнеспособности экономического субъекта либо эффективности деятельности его руководства.

Аудиторское заключение, содержащее мнение аудиторской организации о степени достоверности бухгалтерской отчетности, не должно восприниматься как гарантия аудиторской организации того, что какие-либо иные (помимо изложенных в аудиторском заключении) обстоятельства, влияющие или способные повлиять на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта, отсутствуют.

Основная цель аудита финансовых отчетов - объективная оценка достоверности, полноты и точности отражения в отчетности активов, обязательств, собственных средств и финансовых результатов деятельности предприятия за определенный период, проверка соответствия принятой на предприятии учетной политики действующему законодательству и нормативным актам.

Под достоверностью бухгалтерской отчетности понимается такая степень точности данных отчетности, которая позволяет квалифицированному пользователю информации отчетности делать на ее основе правильные выводы о финансовом положении и результатах деятельности аудируемых организаций и принимать соответствующие обоснованные решения.

Основная цель аудита может дополняться обусловленными договором с клиентом выявлением резервов лучшего использования финансовых ресурсов, анализом правильности исчисления налогов, разработкой мероприятий по улучшению финансового положения предприятия, оптимизации затрат и результатов деятельности, доходов и расходов.

В ходе аудиторской проверки устанавливаются правильность составления баланса, отчета о прибылях и убытках, достоверность пояснений к ним.

При этом устанавливают:

– все ли активы и пассивы отражены в отчете;

– все ли документы использованы в отчете;

– насколько фактическая методика оценки имущества отклоняется от при- нятой при определении учетной политики предприятия.

Отчет о прибылях и убытках аудитор проверяет для установления правильности расчета общей (балансовой) и налогооблагаемой прибыли.

Аудитор должен проверить:

– полноту выполнения решений собственников предприятия об изменении объема уставного капитала;

– тождество данных синтетического и аналитического учета по счетам актива и пассива баланса;

– полноту отражения в отчетности дебиторской и кредиторской задолженностей.

В процессе подготовки аудиторского заключения проверяется:

– соблюдение принятой на предприятии учетной политики отражения хозяйственных операций и оценки имущества;

– правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;

– разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальных вложений;

– обеспечение тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам аналитического учета на первое число каждого месяца.

Для достижения основной цели и предоставления заключения аудитор должен составить мнение по следующим вопросам.

– общая приемлемость отчетности: соответствует ли отчетность в целом всем требованиям, предъявляемым к ней, и не содержит ли противоречивой информации;

– обоснованность: существуют ли основания для включения в отчетность указанных там сумм;

– законченность: включены ли в отчетность все надлежащие суммы; в частности, все ли активы и пассивы принадлежат компании;

– оценка: все ли статьи правильно оценены и безошибочно подсчитаны;

– классификация: есть ли основания относить сумму на тот счет, на который она записана;

– разделение: отнесены ли операции, проводимые незадолго до даты составления баланса или непосредственно после нее, к тому периоду, в котором были произведены;

– аккуратность: соответствуют ли суммы отдельных операций данным, приведенным в книгах и журналах аналитического учета, правильно ли они просуммированы, соответствуют ли итоговые суммы данным, приведенным в Главной книге;

– раскрытие: все ли статьи занесены в финансовую отчетность и правильно ли отражены в отчетах и приложениях к ним.

Для реализации этих целей аудитор может использовать различные способы накопления необходимой информации.

Осуществляя проверку, независимые аудиторы выполняют две основные функции: функцию высококлассного сборщика и оценщика свидетельств для подтверждения полноты, истинности и арифметической точности представленной в финансовом отчете информации и проверку соответствия расшифровок и оценок в финансовом отчете общепринятым принципам учета. Роль оценочной функции - интерпретации фактов, подтверждающих выводы составителя финансового отчета, и оценки выводов - сильно возросла в последние два десятилетия. Отчасти это явилось следствием успешного совершенствования администрацией своих структур внутреннего контроля, что обеспечивает получение технически достоверной информации. Аудиторы часто считают более целесообразным проверить систему внутреннего контроля, чтобы получить свидетельства эффективности ее организации и работы, нежели подвергать проверкам информацию, выданную этой системой учета. Еще одной причиной смещения акцентов в аудите является количественный рост сложных сделок, сделок нового типа и необходимости оценивать способ их отражения в отчетности администрацией.

Указанные две функции не являются исчерпывающими, поскольку аудиторы выполняют также консультационную, информационную и другие функции.

В Республики Казахстан существуют две формы аудита: обязательный и инициативный. Аудит может проводиться в отношении любых юридических лиц независимо от их организационно-правовых форм и видов деятельности, а также любых физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица и зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей.

Основные виды аудита представлены в таблице 2.2.

Основными объектами внутреннего аудита являются решение отдельных функциональных задач управления, разработка и проверка информационных систем предприятия. Объекты внутреннего аудита могут быть различными в зависимости от особенностей экономического субъекта и требований его руководства и (или) собственников.

Таблица 2.2 – Виды аудита

|  |  |
| --- | --- |
| Критерии | Виды |
| По отношению к пользователям информации | 1) внешний;  2. Внутренний |
| По отношению к требованиям законодательства | 1. Обязательный  2. Инициативный |
| По объектам аудита | 1. Банковский  2. Аудит страховых организаций  3. Аудит бирж, инвестиционных институтов и внебюджетных фондов  4.Общий  5. Государственный |
| По назначению | 1. Аудит финансовой отчетности  2. Налоговый  3. Аудит на соответствие требованиям  4. Ценовой  5. Управленческий (производственный) аудит  6. Аудит хозяйственной деятельности  7. Специальный (экологический, операционный и др.) |
| По времени осуществления | 1. Первоначальный  2. Согласованный (повторяющийся)  3. Оперативный |
| По характеру проверки | 1. Подтверждающий  2. Системно-ориентированный  3. Аудит, базирующийся на риске |

Внутренний аудит - неотъемлемая часть управленческого контроля предприятия; он может быть и независимым, т. е. непосредственно подчиняться не исполнительному органу предприятия, а внешним учредителям.

В Правилах (стандартах) аудиторской деятельности Республики Казахстан даются следующие определения: внутренний аудит - организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования системы внутреннего контроля.

Проведение внутреннего аудита имеет для руководства и (или) собственников экономического субъекта информационное и консультационное значение, поскольку призвано содействовать оптимизации деятельности экономического субъекта и выполнению обязанностей его руководства.

Потребность во внутреннем аудите возникает на крупных предприятиях в связи с тем, что высшее руководство не занимается повседневным контролем деятельности организации и низших управленческих структур. Внутренний аудит дает информацию об этой деятельности и подтверждает достоверность отчетов менеджеров. Внутренний аудит необходим главным образом для предотвращения потери ресурсов и осуществления необходимых изменений внутри предприятия.

По отношению к требованиям законодательства различают обязательный и инициативный аудит. Аудит распространяется на всех экономических субъектов, включая органы государственной власти и управления, органы местного самоуправления. Любой экономический субъект вправе по собственной инициативе пригласить аудиторов.

Таблица 2.3 – Критерии, субъекты и показатели обязательного аудита

|  |  |
| --- | --- |
| Критерии | Экономические субъекты,  показатели отчетности |
| Организационно-правовая форма экономического субъекта | Открытое акционерное общество, независимо от числа акционеров и размера уставного капитала |
| Вид деятельности экономического субъекта | 1. Банки и другие кредитные учреждения;  2. Страховые организации и общества взаимного страхования;  3. Товарные и фондовые биржи;  4. Инвестиционные институты (инвестиционные и чековые инвестиционные фонды, холдинговые компании);  5. Внебюджетные фонды (если источники их образования - обязательные отчисления, предусмотренные законодательством РК со стороны юридических и физических лиц);  6. Благотворительные и иные (неинвестиционные) фонды (источники образования - добровольные пожертвования юридических и физических лиц). |
| Источники формирования уставного капитала | Если в уставном капитале есть доля иностранных инвесторов |

Аудит, проводимый по инициативе экономического субъекта (его руководства, собственников, акционеров и т.п.), считается инициативным (добровольным); характер и масштабы такого аудита определяет заказчик.

Обязательный аудит регламентируется государством. В таблице 2.3 представлены критерии, экономические субъекты, показатели отчетности и нормативы обязательного аудита.

По объектам аудита различают: банковский аудит; аудит страховых организаций; аудит бирж; инвестиционных институтов и внебюджетных фондов; общий аудит; государственный аудит. На все эти виды аудита (кроме государственного) необходимо иметь соответствующие лицензии, выдаваемые Центральным банком и Минфином Российской Федерации. Термин «государственный аудит» пока не нашел в России широкого применения, однако, в Счетной палате Российской Федерации существует должность аудитора.

В зависимости от назначения аудит делится на несколько видов.

Аудит финансовой отчетности - представляет собой проверку отчетности субъекта с целью вынесения заключения о соответствии ее установленным критериям и общепринятым правилам бухгалтерского учета. Этот аудит проводится сторонними аудиторами, приглашенными компанией, отчеты которой проверяются. Результаты аудита финансовой отчетности публикуются компанией и рассылаются широкому кругу пользователей - владельцам акций, кредиторам, органам государственного регулирования и др.

Налоговый аудит - это аудиторская проверка правильности и полноты начисления и уплаты налогов, соблюдения налоговой политики.

Аудит на соответствие требованиям - это анализ определенной финансовой или хозяйственной деятельности субъекта в целях определения ее соответствия предписанным условиям, правилам или законам. Если такие условия (например, внутренние правила контроля) установлены администрацией, то этот вид аудита осуществляют сотрудники предприятия, выполняющие функцию внутренних аудиторов. Если же условия установлены кредиторами (например, требование поддержания определенного соотношения между оборотным капиталом и краткосрочными обязательствами), то поскольку выполнение этих условий часто находит отражение в финансовых отчетах компании, этот вид аудита проводится вместе с аудитом финансовых отчетов либо как специальный аудит.

Ценовой аудит - это проверка обоснованности установления цены на заказ. Применяется в развитых странах при проверке обоснованности бюджетных ассигнований (например, расходов на конкретный оборонный заказ).

Управленческий (производственный) аудит - это проверка и совершенствование организации и управления предприятием, качественных сторон производственной деятельности, оценка эффективности производства и финансовых вложений, производительности, рациональности использования средств, их экономии. Управленческий аудит, выполняемый независимыми аудиторами, - один из видов консультационных услуг клиенту, предоставляемый для повышения эффективности использования его мощностей и ресурсов.

Аудит хозяйственной деятельности, довольно близок к управленческому аудиту и представляет собой систематический анализ хозяйственной деятельности организации, проводимый для определенных целей. Этот вид аудита, который иногда называют аудитом эффективности работы или административного управления и организации.

Аудит хозяйственной деятельности может быть проведен как по заказу администрации, так и по требованию третьей стороны, в том числе и государственных органов.

Специальный аудит (экологический, операционный и др.) - это проверка конкретных аспектов деятельности хозяйствующего субъекта, соблюдения определенных процедур, норм и правил, обычно с целью подтвердить законность, добросовестность и эффективность деятельности управляющих, правильность составления налоговой отчетности, использования социальных фондов и др.

По времени осуществления различают первоначальный, согласованный (повторяющийся) и оперативный аудит.

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

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

Практика работы аудиторских фирм свидетельствует о том, что согласованный (повторяющийся) аудит предпочтителен и для аудиторов, которые в течение многих лет основательно изучают деятельность клиента, и для клиента, который получает высококвалифицированные, всесторонние, основанные на многолетнем длительном сотрудничестве помощь и оценку.

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

Оперативный аудит - это кратковременная аудиторская проверка для вынесения общей оценки состояния учета, отчетности, соблюдения законодательства, эффективности внутреннего контроля, оценки деятельности.

По характеру проверки различают:

– подтверждающий аудит (проверка и подтверждение достоверности бухгалтерских документов и отчетности);

– системно-ориентированный аудит (аудиторская экспертиза на основе анализа системы внутреннего контроля. Доказано, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок незначительна и необходимость в слишком детальной проверке отпадает; при наличии неэффективной системы внутреннего контроля клиенту даются рекомендации по ее улучшению);

– аудит, базирующийся на риске (концентрация аудиторской работы в областях с более высоким возможным риском, что значительно упрощает аудит в областях с низким риском).

На практике объем бухгалтерской информации часто бывает очень большим, и аудиторы в основном проверяют не всю документацию организации, а ограниченную часть из нее, выбранную определенным образом. Затем результаты проверки выбранной части распространяют на всю совокупность документов. При чем все аудиторские компании, а также сами аудиторы должны иметь лицензию на те или иные виды деятельности, Приложение.

Методы выборочной проверки можно объединить в 2 группы: статистические и не статистические.

Статистические базируются на теории вероятности и предположении о том, что все ошибки в совокупности равновозможные и распределены случайным образом. При их использовании должна соблюдаться репрезентативности и случайность выборки.

Применение статистических выборочных методов определения ожидаемой ошибки оправдано не во всех случаях. При проверке, у аудитора может иметься информация, исключающая применимость предположения о случайности ошибок в проверяемой совокупности. В таком случае оправдано применение нестатистических методов выборочного исследования.

При использовании нестатистических методов произвольно отбираются и оцениваются какие-либо позиции, как правило, на основании опыта или интуиции аудитора. К нестатистическим методам выборочного исследования относятся: метод серийного отбора.

Метод заключается в том, что из общей совокупности выбирают серию элементов (например, за 1 месяц), которую затем подвергают сплошной проверке. Найденную суммарную ошибку выборки распространяют на генеральную совокупность пропорционально отношению общей и выбранной (серийной) совокупности. Метод оправдан, когда в общей совокупности преобладают систематические ошибки, что делает невозможным применение статистических методов:

– метод основного массива – состоит в выборе из общей совокупности элементов, стоимость которых превышает определенную сумму, -критерий отбора. Метод оправдан в том случае, когда общая совокупность неоднородна по стоимости составляющих документов.

– метод ключевых по риску – состоит в выборе документов, статей отчетности, в которых вероятность появления ошибок значительно выше, чем в других.

– Метод ключевых по последствиям – заключается в отборе тех элементов, ошибки и нарушения в которых могут вызвать существенные отрицательные экономические и правовые последствия для проверяемой организации.

На практике применяются различные комбинации данных методов.

Случайный метод - это метод выборки на основе таблицы случайных чисел. При его применении достаточно высока уверенность, что все элементы множества отобраны с однородной вероятностью.

При применении выборки возникает риск выборки, который заключается в возможном отличии вывода аудитора, основанного на выборке, от вывода, который был бы сделан на основе сплошной проверки. Существует также риск вне выборки, возникающий по причине не связанной с размером выборки. Согласно МСА 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования» риск выборки и риск вне выборки могут влиять на компоненты аудиторского риска.

Таблица 2.4 – Виды рисков в выборке

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Название | Тестирование контроля | Проведении процедур по существу |
| Риск первого  рода | – риск отклоняет верную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует о ненадежности внутреннего контроля, в то время как в действительности система надежна.  В этом случае выборка необоснованно увеличивается, что ведет к дополнительным затратам времени аудитора и снижает эффективность его работы. | – риск отклоняет верную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует, что проверяемая совокуп-ность содержит существен-ную ошибку, в то время как вся совокупность свободна от такой ошибки. |
| Риск второго  рода | – принимает неверную гипо-тезу, когда результат выборки свидетельствует о надежности внутреннего контроля, в то время как система контроля не обладает необходимой наде-жностью.  Аудитор может посчитать внутренний контроль вполне надежным и необоснованно уменьшить выборочную  совокупность.  В этом случае увеличивается  процедурный риск. | – риск отклоняет верную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует, что проверяемая совокуп-ность содержит существен-ную ошибку, в то время как вся совокупность свободна от такой ошибки. |

Выборка применяется при тестировании контроля и при проведении процедур по существу, в каждом из них существуют риски, которые представлены в таблице 2.4.

Тесты контроля (тесты на соответствие) - это тесты, выполняемые с целью получения аудиторских доказательств того, что система бухгалтерского учета и внутреннего контроля функционируют в соответствии с действующим законодательством.

Процедуры по существу (тесты на существенность) - это тесты, выполняемые с целью получения аудиторских доказательств для обнаружения существенных искажений в финансовой отчетности. Процедуры по существу делятся на аналитические процедуры и детальные тесты сальдо счетов и классов операций.

Решение о применении статистического и нестатистического методов выборки является предметом профессионального суждения аудитора, основанного на необходимости получения достаточных доказательств при определенных обстоятельствах. При применении статистической выборки размер выборки определяется на основе теории вероятности или профессионального суждения. Иногда аудитор использует отдельные элементы статистической выборки (произвольный отбор с использованием выдаваемых компьютером случайных цифр). При определении структуры аудиторской выборки аудитору надо рассмотреть задачи теста и атрибуты совокупности, из которой будут выбраны статьи для проверки. Сначала аудитор рассматривает задачи, которые надо решить, а также сочетание аудиторских процедур, которые будут максимально способствовать достижению этих задач. Рассмотрение возможных условий возникновения ошибки поможет аудитору определить, что составляет ошибку, и какую совокупность следует использовать для выборки.

Аудиторский риск – риск, который берет на себя аудитор, давая заключение о полной достоверности данных внешней отчетности, в то время как там возможны ошибки и пропуски, не попавшие в поле зрение аудитора.

С практической точки зрения аудиторский риск подразделяется на три компонента:

– внутрихозяйственный риск – вероятность появления существенных искажений в данном бухгалтерском счете, статье баланса, однотипной группе хозяйственных операций;

– риск средств контроля – вероятность того, что существующие на предприятии и регулярно применяемые средства системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля;

– риск не обнаружения – вероятность того, что применяемые аудитором в ходе проверки, а так же процедуры не позволят обнаружить реально существующие нарушения, имеющие существенный характер.

2.2 Аудит основных средств в ТОО «Энергия»

2.2.1 Основы аудита основных средств

Аудит основных средств проверяет их сохранность и техническое состояние; законность и правильность документального оформления операций по поступлению, перемещению и выбытию; правильность начисления амортизации, своевременность и полноту включения её в затраты производства; правильность отражения на счетах бухгалтерского учета по поступлению, перемещению и выбытию основных средств; выполнение плана ремонтов, их своевременность и качество.

Источниками контроля операций по учету основных является первичная документация на их поступление, выбытие и внутреннее перемещение, на ремонт, по начислению амортизации, а также данные аналитического и синтетического учета основных средств.

Проверяя состояние учета основных средств, нужно убедиться в правильности организации аналитического учета; выяснить, все ли основные средства закреплены за материально ответственными лицами; правильно ли проведена последняя инвентаризация, каковы её результаты и отражены ли они в учете; проконтролировать достоверность учетных данных о наличии и движении основных средств.

Аналитический учет основных средств ведется в инвентарных карточках, что снижает трудоёмкость учётной работы, даёт возможность группировать основные средства, позволяет автоматизировать учётный процесс, а также значительно расширить информацию об отдельных объектах основных средств. Аудитор должен проверить правильность ведения учётных карточек индивидуального и группового учёта основных средств. Особое внимание обращается на правильное и своевременное заполнение всех реквизитов карточек, что имеет большое контрольное значение и предотвращает замену новых одноименных предметов старыми. Это необходимо также для получения полной и объективной информации о состоянии и использование того или иного объекта основных средств.

Следует проверить количество инвентарных карточек. С этой целью сопоставляют данные описей инвентарных карточек по учету основных средств по классификационным группам с имеющимся в картотеке инвентарными карточками. При отсутствии каких-либо инвентарных карточек следует выяснить причины, убедиться в наличии объектов, по которым нет инвентарных карточек, и предложить восстановить аналитический по объектный учет основных средств.

При расхождении между данными аналитического и синтетического учета необходимо выяснить их причины и виновных в этом должностных лиц, определить последствия и внести предложения по устранению выявленных недостатков.

Необходимо убедиться в достоверности данных показателей инвентарных карточек. Для этого следует выборочно, по отдельным видам средств, например, по тем, что подвергались ремонту в отчетном периоде, проверить, правильно ли отражены затраты на ремонт.

Важным условием обеспечения сохранности основных средств является качественное провидение их инвентаризации. Поэтому в процессе контроля нужно проверить полноту и своевременность её осуществления и правильность отражения результатов в бухгалтерском учёте. Аудитору это необходимо для того, чтобы убедиться, насколько важно доверять результатам проведённой инвентаризации на предприятии, чтобы уменьшить аудиторский риск.

При небольшом количестве объектов основных средств аудитор подвергает сплошной проверке наличие основных средств. При значительном перечне сплошным порядком инвентаризируют транспортные средства, компьютеры, дорогостоящую мебель. Особое внимание уделяют предметам, поступившим в конце года.

Следует обращать внимание на качество оформления инвентаризационных описей. Встречаются случаи формального проведения инвентаризации, когда сведения об объектах просто переносятся в инвентаризационные описи из инвентарных карточек или прошлогодних материалов. Необходимо проверить, были ли выявлены в процессе инвентаризации объекты основных средств, пришедшие в негодность и подлежащие списанию или реализации. На такие объекты составляют отдельные инвентаризационные описи.

На основе изучения всех материалов инвентаризации, включая и отражение её результатов на счетах бухгалтерского учёта, даётся заключение о качестве проведенной инвентаризации и предложение по улучшению учёта. Кроме того, проверяют, проводилась ли предусматриваемая законодательством переоценка имущества, правильность применения коэффициента пересчёта балансовой стоимости объектов. Визуально, с формальной точки зрения и по существу, анализируют материалы переоценки, памятуя, что новая восстановительная стоимость через амортизацию существенно повышает затраты организации.

2.2.2 Аудит основных средств в ТОО «Энергия»

Аудиторская документация служит важным инструментом при проведении аудита. Как правило, внешнему пользователю направляют следующие документы:

- письмо о проведении аудита (далее - письмо);

- договор возмездного оказания аудиторских услуг (далее – договор, Приложение Р);

- аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности (далее - заключение);

- письменную информацию (отчет) по результатам проведения аудита (далее - отчет).

Проверка операций по поступлению основных средств следует установить целесообразность их строительства или приобретения, своевременность и правильность документального оформления, а также реальность их оценки.

На стадии планирования аудитор собирает, систематизирует и оценивает информацию о клиенте с целью разработки общей стратегии аудиторской проверки. На данном этапе аудитор получает информацию о финансово-экономической деятельности аудируемого лица, экономических предпосылках и условиях, менеджменте, финансовом состоянии, а также об особенностях бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации. Затем полученная информация обрабатывается и оцениваются риски, присущие деятельности клиента. На основе этих данных аудитор формирует общий план и программу аудита.

Аудиторская организация документально оформляет все сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих мнение аудитора. Документация о планировании проверки годовой бухгалтерской отчетности составляется таким образом, чтобы обосновать мнение аудитора по составу, объему и характеру проводимых аудиторских процедур.

В планировании проверки отчетности можно выделить три этапа: сбор информации об аудируемом лице, оценка полученной информации, разработка плана и программы аудита. Каждый из указанных этапов требует оформления подробных рабочих документов, обосновывающих решения аудиторов по тому или иному вопросу.

К рабочим документам относятся все документы, которые являются основанием для проведения аудиторской проверки годовой бухгалтерской отчетности: документы о полученной от аудируемого лица информации, по оценке риска, границ существенности, разработке стратегии проверки, определению проверочных процедур по виду и объему.

Полученные материалы систематизируются, из них формируются аудиторские файлы. К постоянным аудиторским файлам относится информация, не подверженная постоянным изменениям по своему характеру, которая дополняется или обновляется по мере поступления новой информации. Текущие аудиторские файлы систематизируют информацию по хозяйственным операциям проверяемого периода.

На первом этапе необходимо собирать необходимую информацию о деятельности клиента на основе материалов последней аудиторской проверки, архивных документов организации по прошлым аудиторским проверкам, аудиторских отчетов по аналогичным организациям, копии рабочих документов предыдущих аудиторских проверок данного аудируемого лица. Также принимаются во внимание беседы с аудиторами, проводившими предыдущие аудиторские проверки организации, беседы с руководством и персоналом бухгалтерии клиента, документы, представленные клиентом по запросу аудиторской организации, отраслевые методики и инструкции.

На данном этапе документация по планированию аудита систематизируется с точки зрения отраслевой принадлежности деятельности клиента, ее организации, порядка организации и ведения бухгалтерского учета, общей контрольной среды и управленческого контроля, включая финансовый контроль, организацию внутреннего аудита и другие контрольные системы. В рабочих документах аудиторской организации отражается необходимая информация об аудируемом лице, часть которой будет отнесена к постоянным аудиторским файлам.

Таблица 2.2 – Запрос информации о клиенте

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование документа | Форма представления | Срок предоставления | Дата представления |
| Заполняется на основании оригинала или нотари-ально заверенной копии Устава и свидетельства о государственной регистра-ции | Копия | 13.02.2008 | 07.02.2008 |
| Состав Совета Директоров | Копия | 13.02.2008 | 07.02.2008 |

Аудиторская организация получает необходимую информацию путем запросов, которые позволяют систематизировать сведения о деятельности аудируемого лица: запросы, касающиеся условий хозяйствования проверяемой организации, а также данных, раскрывающих организационные и экономические стороны хозяйственной деятельности клиента.

Аудитор получает основную информацию о проверяемой организации посредством заполнения рабочего документа Запрос информации о клиенте на основании представленных аудируемым лицом документов. В нашем случае полученная информация от аудируемого предприятия, ТОО «Энергия», показана в таблице 2.2. Часть документов была предоставлена в электронном виде с дальнейшим документальным подтверждением. Срок представления информации устанавливается самостоятельно на основании ее внутренних стандартов.

Запросы об аудируемом лице и предоставлении первичной документации дополняются информационным запросом, который заполнен на основании полученных от проверяемой организации документов, беседуя с работниками клиента. Формат был разработан самостоятельно, эти данные показаны в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Запроса о предоставлении финансовой, налоговой и управленческой документации клиента

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Финансовая, налоговая и управленческая документация | Форма представления | Срок предоставления | Дата представления |
| Отчетность аудиру-емого лица: последний отчетный и текущий период | Копия | 13.02.2008 | 05.02.2008 |
| Оборотно-сальдовая ведомость за прове-ряемый период | Копия | 13.02.2008 | 05.02.2008 |
| Рабочий план счетов | Электронный файл | 13.02.2008 | 05.02.2008 |
| График документооборота | Копия | 13.02.2008 | 05.02.2008 |

Кроме этого собирается общая информация о предприятии, такая как:

– численность персонала, 2000 человек;

– численность управленческого персонала, 58 человек;

– численность бухгалтерской службы, 6 человек.

Для ознакомления с системой внутреннего контроля получили документальное основание создания и функционирования системы, а именно: приказ о создании системы внутреннего контроля, подтверждение наличия должности внутреннего аудитора или службы внутреннего аудита в штатном расписании проверяемой организации, протоколы об избрании и утверждении ревизионной комиссии.

Отсутствие указанных документов может служить аудиторским доказательством того, что у аудируемого лица нет организованной и реально действующей системы внутреннего контроля.

Для получения информации о форме ведения бухгалтерского учета и системе внутреннего контроля заполняется тест-опрос. Данный документ структурирован по основным направлениям оценки деятельности аудируемого лица, он разработан самостоятельно, а документ этот утверждается, как рабочий документ. Пример теста-опроса представлен в Приложении С.

Полученная на первом этапе информация обобщается в документах предварительного обзора в виде выводов аудитора, таблиц и блок-схем.

Для выработки стратегии и тактики аудиторской проверки информацию, полученную на первом этапе планирования, следует систематизировать и оценить.

С учетом проведенного анализа разработан общий план аудита, который отражает стратегию аудита данной организации. По планированию аудита определена максимальная погрешность, допустимая для статей основные средства бухгалтерской отчетности, которая не должна превышать общий уровень существенности.

По данной области (разделу) аудита выбран метод аудита: существенный, т. е. сплошной или выборочный. Выводы о значимых областях аудита и применяемых методах используются при составлении плана аудиторской проверки.

Кроме разделов, составляющих предмет аудита, в плане учтен, такой вопрос, как выполнение рекомендаций предыдущего аудита, возможное использование внутреннего контроля аудируемой организации (по значимым областям аудита), проблемные направления, вероятность дополнительной работы, необходимость привлечения экспертов и консультантов.

Перечень разделов, отражаемых в Общем плане аудита, отражен в таблице 2.4.

В данном документе отраженны разделы плана аудиторской проверки, а так же время, которое использовано для тех или иных планируемых видов работ в ТОО «Энергия». В данном случае аудит по счетам основных средств предприятия.

Развитием Общего плана аудита является Программа аудита. Она определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, которая будет составлена позже.

Полноту и своевременность оприходования основных средств устанавленна путём сопоставления даты оприходования средств по счётам 12 (2400) подраздела «Основные средства» с датами, указанными в первичных документах на их поступление, а также соответствующих сумм.

При аудите поступления основных средств обращалось внимание на правильность формирования первоначальной стоимости объекта, так как она является базой ежемесячного начисления амортизации включаемой в себестоимость продукции.

Таблица 2.4 - План аудита в ТОО «Энергия»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование раздела (планируемые виды работ) | Этапы | | | | Измене-ния в ходе аудита |
| за 1 месяц 2007 г. | за 6 месяц 2007 г. | за 12 месяц 2007 года | за 2007 год |
| 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Аудит бухгалтерской отчетности | 07.01.08 - 13.01.08 | - | - | 07.01.08 –  13.01.08 | Нет |
| Аудит статьи Основные средства в финансовой отчетности | 13.01.08 - 16.01.08 | - | - | 13.01.08 - 16.01.11 | Нет |
| Аудит основных средств в Оборотно-сальдовой ведомости | 17.01.08 - 20.01.08 | - | - | 17.01.08 - 20.01.11 | Нет |
| Проверка прихода основ-ных средств на предпри-ятие и их отражения в документообороте | 21.01.08 - 24.01.08 | - | - | 21.01.08 -24.01.11 | Нет |
| Проверка списания и ликвидации основных средств на предприятие и их отражения в доку-ментообороте | 24.01.08 - 27.01.08 | - | - | 24.01.08 - 27.01.11 | Нет |
| Проверка правильности ведения докуметообо-роте по движению при-обретению и списанию основных средств на предприятии | 27.01.08 - 30.01.08 | - | - | 27.01.08 -30.01.11 | Нет |

Несвоевременное их оприходование ведёт за собой недоначисление износа, что приводит к искажению остаточной стоимости, себестоимости продукции и финансовых результатов деятельности организации.

Особое внимание уделялось так же приобретению основных средств у физических лиц. Такие операции оформляются договором купли–продажи с указанием:

– РНН физического лица;

– паспортных данных, или наличие патента на предпринимательскую деятельность (копия остается у предприятия покупателя).

Если физическое лицо не является частным предпринимателем, то предприятие удерживает с него индивидуальный подоходный налог с суммы стоимости основного средства по ставкам, предусмотренным в статье 145 Налогового Кодекса Республики Казахстан, как у источника выплаты.

Если поступают материальные ценности в виде основных средств от поставщиков, то проверяется наличие документов подтверждающих их поступление:

– счет – фактура;

– накладная.

Отражение этих данных в:

– журнал-ордере №6;

– инвентарных карточках;

– в книге учета движения основных средств (отчет о движении средств).

И соответствие этих данных:

– журнал-ордеру №12,

– остатки и обороты по счетам основных средств сверяют с главной книгой и балансом, они должны соответствовать.

Проверялась правильность оценки основных средств. Поступившие в организацию новые основные средства учитываются по первоначальной стоимости, включающей затраты по их возведению (сооружению) и приобретению, стоимость проектно-сметной документации, расходы по доставке, монтажу и установке. На поступившее оборудование должен быть в наличие тех. паспорт, в котором дается техническое описание объекта. Приобретенные основные средства, бывшие в эксплуатации, приходуют в сумме покупной стоимости (оплаты) и расходов по их доставке и установке с добавлением суммы износа по этим объектам, указанной в документах на их оплату.

Первоначальная стоимость основных средств не подлежит изменению за исключением случаев достройки и дооборудования объектов, произведенных в порядке капитальных вложений, а так как таких фактов не было обнаружено, то ни производились на предприятии

Документальной проверке подлежали также операции по списанию основных средств. Списание происходит в ТОО «Энергии»:

– при ликвидации вследствие физического и морального износа;

– в связи со строительством расширение и техническое перевооружение предприятия;

– при сдаче объектов в долгосрочную аренду;

– в результате стихийных бедствий;

– аварии;

– нарушение нормальных условий эксплуатации;

– недостача.

Все эти операции оформляют следующими документами:

– акты на списание основных средств (Ф. ОС-3)

– акт приемки-передачи основных средств (фОС-1)

– акт приемки-сдачи отремонтированных основных средств (ф. ОС-2)

– акт о ликвидации основного средства (фОС-5)

– акт о выбытии основного средства (ф. ОС-4).

Затраты по списанию, а также стоимость поступивших материальных ценностей от ликвидации и разборки зданий, сооружений, демонтажа оборудования отражают в акте по разделу «расчет результатов списания объекта».

При выбытии основного средства освобождается инвентарный номер, он не присваивается в течение 5 лет.

В процессе контроля выясняют, не наблюдалось случаев списания новых объектов основных средств и подмены их старыми.

Для обобщения информации о реализации и прочем выбытии принадлежащих предприятию основных средств предназначен счет 842 (7210) «Расходы по выбытию основных средств». По дебету этого счета отражают восстановительную или балансовую стоимость выбывших объектов, а также расходы, связанные с выбытием основных средств.

В ходе контроля правильности начисления износа было установленно:

– все ли объекты основных средств приняты в расчет при начислении амортизации;

– учитывается ли при этом их движение;

– правильно ли применяются нормы амортизации и поправочные коэффициенты к ним;

– нет ли случаев начисления амортизации во время проведения реконструкции и технического перевооружения основных фондов с полной их остановкой, а также в случаях перевода на консервацию;

– нет ли фактов прекращения начисления амортизации по объектам основных средств во время их ремонта и простоя;

– обоснованно ли применяется метод ускоренной амортизации активной части производственных основных средств.

При проверке полноты принятия в расчет при начислении амортизации сравнивают общую стоимость основных средств с остатком по счетам 131 – 134 (2421 - 2429), в Главной книге и данными Баланса по состоянию на соответствующую дату с учетом их движения. Однако при этом учли, что амортизация не начисляется:

– машины, оборудование и другие подобные средства труда, которые числятся на предприятии как товар или готовая продукция;

– основные средства, полученные безвозмездно и по договорам дарения, а также объекты, полностью приобретенные за счет бюджетных ассигнований (если объект приобретен частично за счет бюджетных ассигнований, то износ рассчитывается с части стоимости, равной собственным затратам предприятия.

Проверили расчет амортизации основных средств с учетом их движения в течение года, то есть с учетом их поступления и выбытия.

В течение года размер амортизации за отчетный месяц на предприятии определяется исходя из суммы амортизации, начисленной за предыдущий месяц, скорректированной по установленным нормам в связи с изменением в составе основных средств за предыдущий месяц, а также в связи с истечением нормативных сроков службы полностью амортизированных основных средств.

Таблица 2.5 - Программа аудита основных средств

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование раздела (планируемые виды работ) | Аудиторские процедуры | | | Изменения в ходе аудита |
| Характер | Объем | Период |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Аудит бухгалтерской отчетности | ТВК АП | К | 07.01.08 - 13.01.08 | Нет |
| Аудит статьи Основные средства в финансовой отчетности | ТВК | В | 13.01.08 - 16.01.08 | Нет |
| Аудит основных средств в Оборо-тно-сальдовой ведомости | ТВК АП | К | 17.01.08 - 20.01.08 | Нет |
| Проверка прихода основных средств на предприятие и их отра-жения в документообороте | ТВК | В | 21.01.08 -24.01.08 | Нет |
| Проверка списания и ликвидации основных средств на предприятие и их отражения в документо-обороте | ТВК АП | К | 24.01.08 - 27.01.08 | Нет |
| Проверка правильности ведения докуметообороте по движению приобретению и списанию осно-вных средств на предприятии | ТВК ДТ | В | 27.01.08 -30.01.08 | Нет |
| Примечание: ТВК № – тесты средств внутреннего контроля, ДТ № – детальные тесты, АП – аналитические процедуры, В – выборка, С – сплошная проверка, К – комбинированная проверка. | | | | |

Следовательно, сумму амортизации, подлежащую начислению в отчетном периоде, рассчитывают на основе начисленной амортизации в предыдущем месяце, к которой прибавляют начисленную сумму амортизации по поступившим основным средствам и вычитают сумму амортизации по выбывшим основным средствам в прошлом месяце, а также сумму амортизации в связи с истечением нормативных сроков службы полностью амортизированных основных средств. Начисление амортизации без учета движения приводит к искажению учетных данных об издержках производства и действительной величине остаточной стоимости основных средств.

В заключение обязательно проверили правильность отражения начисленной амортизации на счетах бухгалтерского учета, а так же соответствие отражения начисленного износа в соответствующих учетных регистрах:

– расчеты по начислению износа основных средств и соответствие этих данных журнал - ордеру №10;

– соответствие остатков и оборотов по счетам 131 – 134 (2421-2429) в главной книге и общей суммой износа в балансе.

Все выше перечисленные процедуры были коротко изложены в документе Программа аудита. Наглядней этот документ показан в таблице 2.5.

Программа представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита, она также устанавливает сроки, запланированные на проверку различных областей или проведение процедур аудита.

Каждая проводимая процедура обозначена номером или кодом, с тем, чтобы аудитор в процессе работы имел возможность делать на них ссылки в своих рабочих документах. Программа аудита составлена в виде тестов средств контроля и аудиторских процедур по существу. Они также помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Выводы по аудиту основных средств, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета, аудиторского заключения и основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности проверяемой организации, которые будут приставлен после аудита оборотных средств.

2.3 Аудит оборотных средств в ТОО «Энергия»

2.3.1 Основы аудита оборотных средств

Значение аудиторской проверки операций с товарно-материальными ценностями организации велико. Помимо записей бухгалтерского учета источником информации и товарно-материальных ценностях служит первичная документация: приходные ордера, требования и другие. Первичные документы по поступлению и расходу производственных запасов играют важную роль в организации материального учета, так как являются его основой.

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

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

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

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

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

Таблица 2.6 – Этапы методики аудита материальных ценностей

|  |  |
| --- | --- |
| Этапы | Описание |
| Этап 1. | Проверку операций с материальными ценностями рекомендуем  начинать с анализа их оценки, так как в фактическую себестоимость  приобретения материалов помимо их стоимости по ценам приобретения включаются также: транспортно-заготовительные расходы; уплачиваемые снабженческим организациям комиссионные вознаграждения; таможенные пошлины; оплата услуг сторонним организациям по транспортировке, доставке и хранению ценностей. В то же время аудитор должен проверить, не включались ли в стоимость материалов расходы на содержание складов, отделов снабжения и сбыта производства или расходы на командирование работников для оформления и согласования договоров на поставку материалов, которые должны включаться в состав общехозяйственных расходов. |
| Этап 2. | Он включает три основных вопроса: инвентаризация  товарно-материальных ценностей; проверка полноты их оприходования; анализ правильности списания.  Проверка запасов рассматривается обычно как основная часть аудита на тех предприятиях, где их сумма является значительной величиной. Преднамеренное или непреднамеренное искажение количества или оценки данных по запасам мгновенно сказывается как на финансовых результатах предприятия (поскольку оказывает влияние на определение себестоимости реализованной продукции), так и на балансе в целом. |

Методика аудита материальных ценностей содержит ряд этапов. каждый из них рассмотрен в таблице 2.6.

В функции аудитора при проверке товарно-материальных ценностей входят: присутствие при инвентаризации, если запасы значительны и аудитор относится с доверием к ожидаемым результатам; наблюдение за выполнением процедур инвентаризации и идентификации с целью определения степени соответствия их инструкциям, разработанным администрацией, или нормативным законодательным актам; их способности решить тройную задачу: обеспечить точность результатов инвентаризации и отражения последних; устранить двойной счет и обеспечить полноту охвата запасов; выявить устаревшие, медленно оборачивающиеся и поврежденные запасы; проверка правильности подсчета на основе случайной выборки; проверка правильности отнесения операций к отчетному периоду на участках, где осуществляется движение запасов (это необходимо для подтверждения точности и полноты обхвата при инвентаризации); получение удовлетворительных объяснений по поводу несоответствий учетным данным и корректировка последних; проверка правильности оценки фактического объема запасов.

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

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

Практика показывает, что учет выявленных излишков и недостач ведет к отклонениям от предписанных норм бухгалтерского учета, например, часто недостачи засчитываются излишками в отношении разных товаров, излишки и недостача неверно отражаются на счетах бухгалтерского учета.

Совершенствование учета и контроля наличия и движения производственных запасов на предприятии следует производить по следующим направлениям:

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

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

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

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

2.3.2 Аудит товарно-материальных ценностей в ТОО «Энергия»

На стадии планирования аудитор, так же как и в основных средствах собирает, систематизирует и оценивает информацию о клиенте с целью разработки общей стратегии аудиторской проверки.

Если аудит оборотных средств на предприятии проводится отдельно, то составляется такие же документы, как это было сделано при аудите основных средств, а если это один из разделов аудита, как в нашем случае, то этого не требуется, так как эти документы являются общими.

Для выработки стратегии и тактики аудиторской проверки информацию, полученную на первом этапе планирования, так же следует систематизировать и оценить.

И с учетом проведенного анализа разработан общий план аудита, но только уже по товарно-материальным ценностям ТОО «Энергия». По планированию аудита так же определена максимальная погрешность, допустимая для статей основные средства бухгалтерской отчетности, которая не должна превышать общий уровень существенности.

По данной области (разделу) аудита выбран метод аудита: существенный (сплошной или выборочный). Выводы о значимых областях аудита и применяемых методах используются при составлении плана аудиторской проверки.

Перечень разделов, отражаемых в Общем плане аудита, отражен в таблице 2.7.

В данном документе отраженны разделы плана аудиторской проверки, а так же время, которое использовано для тех или иных планируемых видов работ в ТОО «Энергия» по оборотным средствам. После чего, как уже было описано выше, составляется Программа аудита оборотных средств.

Своевременность оприходования товарно-материальных запасов установлена путём сопоставления даты оприходования средств по счётам 1300 подраздела «Запасы» с датами, указанными в первичных документах на их поступление, а также соответствующих сумм.

Таблица 2.7 - План аудита товарно-материальных ценностей

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование раздела (планируемые виды работ) | Этапы | | | | Измене-ния в ходе аудита |
| за 1 месяц 2007 г. | за 6 месяц 2007 г. | за 12 месяц 2007 года | за 2007 год |
| 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Аудит бухгалтерской отчетности | 07.02.08 - 13.02.08 | - | - | 07.02.08 –  13.02.08 | Нет |
| Аудит статьи Основные средства в финансовой отчетности | 13.02.08 - 16.02.08 | - | - | 13.02.08 - 16.02.08 | Нет |
| Аудит оборотных средств в Оборотно-сальдовой ведомости | 17.02.08 - 20.02.08 | - | - | 17.02.08 - 20.02.08 | Нет |
| Проверка прихода товарно-материальных запасов на предприятие и их отражения в документообороте | 21.02.08 - 24.02.08 | - | - | 21.02.08 -24.02.08 | Нет |
| Проверка списания и ликвидации товарно-материальных запасов на предприятие и их отра-жения в документообо-роте | 24.02.08 - 27.02.08 | - | - | 24.02.08 - 27.02.08 | Нет |
| Проверка правильности ведения докуметообо-роте по движению при-обретению и списанию товарно-материальных запасов на предприятии | 27.02.08 - 29.02.08 | - | - | 27.02.08 -29.02.08 | Нет |

При проверке полноты оприходования товарно-материальных ценностей проанализированы расчетные документы, поступающие от поставщиков: платежные требования, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные с разного рода приложениями. Прибывшие на предприятия товарно-материальные ценности своевременно приходуются на склад или, если они сразу не переданы в производство, оформляться как поступившие на склад и отпущенные затем в производство, о чем в документах делаются специальные отметки.

Особое внимание уделялось приобретению оборотных средств у физических лиц. Такие операции оформляются договором купли–продажи с указанием:

– РНН физического лица;

– паспортных данных, или наличие патента на предпринимательскую деятельность (копия остается у предприятия покупателя).

При проверке полноты и правильности списания товарно-материальных ценностей аудитору следует знать, что для контроля операций приобретения материальных ценностей и расчетов с поставщиками используется журнал-ордер № 6. Записи в журнале-ордере № 6 ведутся позиционным способом - по каждому документу (счете-фактуре). Если при приемке материальных ценностей установлена недостача грузов в пути сверх норм естественной убыли или предъявлена претензия поставщику по сортности, комплектности и т.п., то на сумму недостачи (претензии) по дебету счета 671 (3311) «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Поступившие в отчетном месяце неотфактурованные материальные ценности, по которым поставщики не предъявили к оплате счетов-фактур, отражаются в журнале-ордере № 6 по условной оценке раздельно по каждой поставке, причем вместо номера счета ставится буква «Н». В следующем месяце по поступлении отчетов эти записи сторнируются с одновременным оприходованием материалов по фактической себестоимости на основании расчетных документов поставщиков.

Проверялась правильность оценки при выбытии и движению товарно-материальных запасов. Поступившие в организацию новые запасы учитываются по первоначальной стоимости, включающей затраты по их приобретению, расходы по доставке.

Первоначальная стоимость товарно-материальных запасов не подлежит изменению за исключением случаев порчи, лома, боя, а так как таких фактов не было обнаружено, то и стоимость их не изменялась.

Документальной проверке подлежали также операции по списанию запасов. Списание происходит в ТОО «Энергии»:

– при использовании запасов на производство;

– недостачи, порчи, лома, боя.

Все эти операции оформляют следующими документами:

– акт уценки товаров;

– требование-накладная;

– акт о порче, бое, ломе товаров.

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

Все выше перечисленные процедуры были коротко изложены в документе Программа аудита. Наглядней этот документ показан в таблице 2.8.

Таблица 2.8 - Программа аудита товарно-материальных ценностей

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование раздела (планируемые виды работ) | Аудиторские процедуры | | | Изменения в ходе аудита |
| Характер | Объем | Период |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Аудит бухгалтерской отчетности | ТВК | К | 07.02.08 - 13.02.08 | Нет |
| Аудит статьи товарно-материальные ценности в финансовой отчетности | ТВК ДТ | К | 13.02.08 - 16.02.08 | Нет |
| Аудит товарно-материальных ценностей в Оборотно-сальдовой ведомости | ТВК ДТ | В | 17.02.08 - 20.02.08 | Нет |
| Проверка прихода товарно-материальных ценностей на предприятие и их отра-жения в документообороте | ТВК | В | 21.02.08 -24.02.08 | Нет |
| Проверка списания и ликвидации товарно-материальных ценностей на предприятие и их отражения в документо-обороте | ТВК АП | В | 24.02.08 - 27.02.08 | Нет |
| Проверка правильности ведения докуметообороте по движению приобретению и списанию товарно-материальных ценностей на предприятии | ТВК ДТ | К | 27.02.08 -29.02.08 | Нет |
| ТВК № – тесты средств внутреннего контроля, ДТ № – детальные тесты, АП – аналитические процедуры, В – выборка, С – сплошная проверка, К – комбинированная проверка. | | | | |

Выводы по аудиту товарно-материальных ценностей, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета (Приложение Т), аудиторского заключения (Приложение У) и основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности проверяемой организации.

3. Анализ основных и оборотных средств на предприятии

3.1 Анализ основных средств в ТОО «Энергия»

3.1.1 Анализ наличия и динамики основных средств в ТОО «Энергия»

Анализ динамики состава и структуры активов баланса дает возможность установить размер абсолютного и относительного прироста или уменьшение всего имущества предприятия отдельных его видов. Прирост (уменьшение) активов свидетельствует о расширении (сужении) деятельности предприятия.

При анализе активов являющихся важнейшим элементом финансовой отчетности, изучается их наличие, состав структура и изменение. Анализ активов в целом и его отдельных группировок позволяет судить о рациональном их размещении.

Увеличение активов положительно характеризует работу предприятия, свидетельствует о его дальнейшем размещении.

Анализируя причины увеличения стоимости имущества предприятия, необходимо учитывать влияние инфляции.

Для анализа состава и структуры размещения активов составим таблицу 3.1.

Таблица 3.1 – Структура основных фондов ТОО «Энергия» по состоянию на конец года

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид основных средств | 2006 год | | 2007 год | | Изменение (+,-) | |
| сумма, тенге. | уд.  вес,  % | сумма,  тенге. | уд.  вес,  % | суммы, тенге. | уд.  веса,  % |
| Здания и сооружения | 24688786,00 | 52 | 24688786,00 | 49 | - | -3 |
| Рабочие машины и оборудование | 5000123,93 | 10 | 4160474,53 | 8 | - 839649,40 | -2 |
| Транспортные средства | 15739386,00 | 33 | 21434169,00 | 42 | 5694783,00 | 9 |
| Прочие | 2402101,68 | 5 | 556127,85 | 1 | -1845973,83 | -4 |
| Итого | 47830397,61 | 100 | 50839557,38 | 100 | 3009159,77 | 5,92 |

Из данных таблицы видно, что стоимость производственных фондов в целом увеличилась на 3009159,77 тенге, или на 5,92 %. Это положительно характеризует работу предприятия, поскольку свидетельствует о его дальнейшем развитии.

Самую большую долю в производственных фондах занимают здания и сооружения, 52% на конец 2006 года и 49% на конец 2007 года, и составляют в стоимостном выражении в 2006 году, и в 2007 году 24688786,00.

И всего 10% в 2006 году, и 8% в 2007 году занимают рабочие машины и оборудование, при этом уменьшение в стоимостном выражении составляет (-839649,40), это показывают, что необходимо увеличить их количество и это положительно отразится на выпуске продукции, а так же и в общей работе предприятия.

Чтобы оценить движение и техническое состояние основных средств на предприятии ТОО «Энергия», воспользуемся данными представленными в Оборотно-сальдовой ведомости за 2006 и 2007 года, которые показаны в Приложении Ж.

Техническое состояние основных средств оказывает большое влияние на эффективность их использования, оно характеризует системой показателей, важнейшие из которых следующие:

– коэффициент обновления

Кобн = ОФп / ОФк.г., (3.1)

где ОФп – стоимость поступивших основных средств, тенге;

ОФк.г. – стоимость основных средств на конец года;

– коэффициент выбытия

Кв = ОФв / ОФн.г., (3.2)

где ОФв – стоимость выбывших основных средств, тенге;

ОФн.г. – стоимость основных средств на начало года, тенге.

– коэффициент прироста

Кпр = ОФпр / ОФн.г., (3.3)

где ОФпр - сумма прироста основных средств, тенге;

ОФн.г. – стоимость основных средств на начало года, тенге.

– коэффициент износа

Кизн = ОФизн. / ОФп.с., (3.4)

где ОФизн. – сумма износа основных средств, тенге;

ОФп.с – первоначальная стоимость основных средств на соответствующую

дату.

– коэффициент годности

Кг = 1 – Кизн, (3.5)

– срок обновления

Тобн = ОФн.г. / ОФп. (3.6)

– коэффициент компенсации

Ккомп = ОФв / ОФп. (3.7)

Расчет коэффициентов движении и техническом состоянии основных средств на предприятии ТОО «Энергия»:

– за 2006 год

Кобн = 9285514 / 47830397,61 = 0,19,

Кв = 978354,9 / 39523238,51 = 0,02,

Кпр = 9285514 / 39523238,51 = 0,23,

Кизн = 18116434,01 / 39523238,51 = 0,46,

Кг = 1 - 0,46 = 0,54,

Тобн = 39523238,51 / 9285514 =,

Ккомп = 978354,9 / 9285514 = 0,11.

– за 2007 год

Кобн = 5694783 / 50839557,38 = 0,11,

Кв = 2685623,23 / 47830397,61 = 0,06,

Кпр = 5694783 / 47830397,61 = 0,12,

Кизн = 19556138,08 / 47830397,61 = 0,41,

Кг = 1 - 0,41 = 0,59,

Тобн = 47830397,61 / 5694783 = 8,40,

Ккомп = 2685623,23 / 5694783 = 0,47.

Все выше перечисленные коэффициенты будут рассчитаны и представлены в таблице 3.2.

Показатели приведенные в таблице показывают хорошее состояние предприятия, в целом они увеличились в 2007 году относительно 2006 года.

Если же это рассмотреть с позиции рассчитанных коэффициентов, то положение неустойчивое. Рассмотрим каждый коэффициент в отдельности:

– коэффициент обновления уменьшился на 0,08 раз, и в отчетном году составил 0,11, такое снижение на предприятии вызвано резким снижением стоимости поступивших основных средств (9285514 – 2006 год, 5694783 – 2007 год), а значит количеством, в строительстве каждая единица транспортных средств играет одну из главных ролей в ТОО «Энергия». При этом срок обновления увеличился на 4,14 раз (8,40 - 4,26), что составляет 49,29%. Это показывает, что предприятию необходимо своевременно заменять списанные с баланса основные средства новыми;

– коэффициент прироста и коэффициент износа снизились: коэффициент прироста уменьшился на 0,11 (0,12 - 0,23), коэффициент износа – 0,05 (0,41- 0,46);

Таблица 3.2 – Данные о движении и техническом состоянии основных средств

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Значение показателя | | Изменение |
| 2006 год | 2007 год |
| Стоимость основных средств на начало периода, тенге. | 39523238,51 | 47830397,61 | 8307159,1 |
| Стоимость основных средств на конец периода, тенге. | 47830397,61 | 50839557,38 | 3009159,77 |
| Стоимость поступивших ОФ, тенге. | 9285514 | 5694783 | -3590731 |
| Стоимость выбывших ОФ, тенге. | 978354,9 | 2685623,23 | 1707268,33 |
| Сумма износа ОФ, тенге. | 18116434,01 | 19556138,08 | 1439704,07 |
| Первоначальная стоимость ОФ, тенге. | 39523238,51 | 47830397,61 | 8307159,1 |
| Коэффициент обновления | 0,19 | 0,11 | -0,08 |
| Коэффициент выбытия | 0,02 | 0,06 | 0,04 |
| Коэффициент прироста | 0,23 | 0,12 | -0,11 |
| Коэффициент износа | 0,46 | 0,41 | -0,05 |
| Коэффициент годности | 0,54 | 0,59 | 0,05 |

– Коэффициенты годности и выбытия наоборот увеличились, что и следовало ожидать из расчетов предыдущих показателей, и в 2007 году составили 0,59 и 0,06.

Для оценки обеспеченности предприятия отдельными видами основных средств сравнивают их фактическое наличие с плановой потребностью, необходимой для выполнения плана по выпуску продукции.

3.1.2 Анализ эффективности использования основных средств в ТОО «Энергия»

В производственно-хозяйственной деятельности предприятий используются производственные фонды и фонды непроизводственного назначения, авансированные для производственно-хозяйственной деятельности. Производственные фонды выступают в трех формах:

– производственной;

– денежная;

– товарная.

Задача всех трех фондов - обеспечение непрерывного производства и воспроизводства, поэтому эти фонды и называются производственными. Проблема использования производственных фондов предприятия имеет две стороны.

Первая связана с уменьшением массы потребленных в процессе производства средств производства.

Вторая с уменьшением авансированных для производственно- хозяйственной деятельности фондов. Общая сумма потребленных производственных фондов за анализируемый период соответствует затратам средств труда (амортизация) и предметов труда на выпуск продукции.

Авансированная сумма производственных фондов - это сумма, которая обеспечивает одновременное пребывание производственных фондов во всех своих натуральных формах и на стадиях хозяйственной деятельности.

Проблема выпуска продукции с наименьшими затратами производственных фондов проблема снижения себестоимости продукции. Показателями отражающими снижение себестоимости продукции являются:

– уровень рентабельности одного оборота производственных фондов (отношение прибыли к себестоимости)

– затраты на один тенге товарной или реализованной товарной продукции

– прибыль на один тенге продукции.

Проблема выпуска и реализации определенной массы продукции с меньшим количеством закрепленных (авансированных) производственных фондов - вполне самостоятельная проблема экономики предприятия.

Важнейшими показателями эффективности использования основных средств по интенсивности использования являются фондоотдача основных производственных средств (Фо) и фондоотдача с одного тенге стоимости машин и оборудования (машиноотдача).

Фондоотдача промышленно-производственных средств исчисляется:

Фо = ОП / ОФ, (3.8)

где ОП – объем продукции;

ОФ – среднегодовая стоимость основных производственных средств.

По активной части (машины и оборудования) – машиноотдача (Мо) находится по формуле:

Мо = ОП / ОФакт. (3.9)

где ОФакт – среднегодовая стоимость машин и оборудования.

Фондоемкость (Фемк) – это показатель обратный фондоотдаче. Он показывает размер основных средств, приходящихся на 1 тенге продукции, выпущенной либо реализованной.

Фемк = ОФ / Оп. (3.10)

Для обобщающей характеристики эффективности использования основных средств рассчитывают показатель фондорентабельности (Фр):

Фр = НП / ОФ, (3.11)

где НП – прибыль до налогообложения.

Расчеты выше перечисленных показателей представлены в таблице 3.3.

Расчеты по 2006 году:

Фо = 15542350 / 43676818,06 = 0,36,

Фоа = 15542350 / 5000123,93 = 3,11,

Фемк = 43676818,06/ 15542350 = 2,81,

Фр = 11870732,46 / 43676818,06 = 0,27

Расчеты по 2007 году:

Фо = 16017754 / 49334977,50 = 0,32,

Фоа = 16017754 / 4580299,23 = 3,50,

Фемк = 49334977,50 / 16017754 = 3,08,

Фр = 23751464,92 / 49334977,50 = 0,48.

Таблица 3.3 – Показатели эффективности использования основных средств в ТОО «Энергия»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2006 год | 2007 год | Изменения |
| Объем производства продукции в текущих ценах, тенге. | 15542350 | 16017754 | 475404 |
| Среднегодовая стоимость ОПФ, тенге. | 43676818,06 | 49334977,50 | 5658159,44 |
| - машин и оборудования (ОПФа) | 5000123,93 | 4580299,23 | -419824,7 |
| Прибыль до налогооблажения | 11870732,46 | 23751464,92 | 11880732,46 |
| Фондоотдача ОПФ (Фо) | 0,36 | 0,32 | -0,04 |
| Фондоотдача активной части ОПФ (Фоа) | 3,11 | 3,50 | 0,39 |
| Фондоемкость (Фемк) | 2,81 | 3,08 | 0,27 |
| Фондорентабильность (Фр) | 0,27 | 0,48 | 0,21 |

Методика анализа эффективности вложений предприятия в основные средства, их эксплуатации и воспроизводства должна учитывать ряд принципиальных положений:

– функциональная полезность основных средств сохраняется в течение ряда лет, поэтому расходы по их приобретению и эксплуатации распределены во времени;

– момент физической замены (обновления) основных средств не совпадает с моментом их стоимостного замещения, в результате чего могут возникнуть потери и убытки, занижающие финансовые результаты деятельности предприятия;

– эффективность использования основных средств оценивается по-разному в зависимости от их вида, принадлежности, характера участия в производственном процессе, а также назначения. Поскольку основные средства обслуживают не только производственную сферу деятельности предприятия, но и социально-бытовую, культурную, природно-экологическую и другие сферы, поскольку эффективность их использования определяется не только экономическими, но и социальными, экологическими и другими факторами.

В ходе анализа выявились следующие данные эффективности использования основных средств:

– фондоотдача за отчетный период уменьшилась (0,32) по сравнению с прошлым годом (0,36) на 0,04 раза, это незначительное уменьшение вызвано в основном увеличением среднегодовой стоимостью основных средств, при этом данный показатель характеризует хорошую отдачу основных средств на объем выпущенной продукции. Фондоотдача активной части основных средств (машины и оборудование), увеличилась в общем разрезе фондоотдачи и составила: в отчетном году (3,50) по сравнению с показателем (3,11) прошлого года, при этом как видно из таблицы количество произведенной продукции (выполнение строительных работ в квадратных метрах) увеличилось на 475404 тенге (16017754 -15542350);

– фондорентабельность увеличилась на 0,21 раза (0,48 - 0,27), и это повлияло на прибыль.

Увеличение стоимости основных средств очень сильно влияют на прибыль как сами, так и налогом на имущество, который предприятие уплачивает в бюджет, если они находятся на балансе предприятия, а это значительно влияет на доход и на прибыль.

3.1.3 Анализ факторов, влияющих на уровень фондоотдачи в ТОО «Энергия»

Для измерения влияния факторов на фондоотдачу основных производственных фондов следует использовать способ абсолютных разниц и факторную модель фондоотдачи:

ФО = ФОД \* Уда \* УДд, (3.12)

где ФО – фондоотдача основных средств;

ФОД – фондоотдача действующих машин и оборудования;

УДа – удельный вес активной части основных средств;

УДд – удельный вес действующих машин и оборудования.

Способ абсолютных разниц факторной модели фондоотдачи выглядит следующим образом:

– определение фондоотдачи за счет фондоотдачи действующего оборудования:

ΔФО1 = Δ ФОД \* Уда \* УДд, (3.13)

– определение фондоотдачи за счет удельного веса активной части основных средств:

Δ ФО2 = ФОД \* Δ Уда \* УДд, (3.14)

– изменения фондоотдачи за счет действующего оборудования в активной части основных средств:

ΔФО3 = ФОД \* Уда \* Δ УДд, (3.15)

Пример расчета - изменение фондоотдачи за счет всех выше перечисленных факторов можно увидеть в таблице 3.4.

Таблица 3.4 – Показатели изменения фондоотдачи

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2006г | 2007г | Изменения |
| Объем производства продукции в текущих ценах, тыс.тг. | 15542350 | 16017754 | 475404 |
| Среднегодовая стоимость ОПФ, тыс.тг. | 43676818,06 | 49334977,5 | 5658159,44 |
| -активной части (ОПФа) | 5000123,93 | 4580299,23 | -419824,7 |
| -действующих машин и оборудования (ОПФд) | 4380200,50 | 4160474,53 | -219725,97 |
| Фондоотдача ОПФ (ФО) | 0,36 | 0,32 | -0,04 |
| Фондоотдача активной части ОПФ (ФОа) | 3,11 | 3,50 | 0,39 |
| Фондоотдача действующего оборудования (ФОд) | 3,55 | 3,85 | 0,3 |
| Удельный вес активной части ОПФ (УДа) | 0,11 | 0,09 | -0,02 |
| Удельный вес действующего оборудования в активной части ОПФ (УДд) | 0,88 | 0,91 | 0,03 |

Произведем расчет:

– определение фондоотдачи за счет фондоотдачи действующего оборудования:

ΔФО1 = (0,3) \* 0,11 \* 0,88 = 0,02904,

– определение фондоотдачи за счет удельного веса активной части основных средств:

ΔФО2 = 3,85 \* (-0,02) \* 0,88 = -0,06776,

– изменения фондоотдачи за счет действующего оборудования в активной части основных средств:

ΔФО3 = 3,85 \* 0,09 \* (0,03) = 0,0140395.

При анализе данной факторной модели можно сказать, что на первый взгляд общее состояние фондоотдачи вызванная многими факторами, весьма хорошее. Если же присмотреться лучше, то можно увидеть на фондоотдачи отрицательно повлиял один фактор: удельный вес активной части ОПФ (УДа).

Но в данном случае это нормально, так как если посмотреть на оборотно-сальдовые ведомости за два года (приложение), то можно заметить что в общем составе основных средств машины и оборудование занимают всего 0,11% в 2006 году и 0,09% - 2007 году, потому что в ТОО «Энергии» большее место занимают транспортные средства, после зданий и сооружений. Другие факторы влияют положительно.

3.2 Анализ оборотных средств в ТОО «Энергии»

3.2.1 Анализ обеспеченности ТОО «Энергия» материальными ресурсами

Необходимым условием выполнения планов по производству продукции, снижению ее себестоимости, росту прибыли, рентабельности является полное и своевременное обеспечение предприятия сырьем и материалами необходимого ассортимента и качества.

Рост потребности предприятия в материальных ресурсах может быть удовлетворен экстенсивным путем (приобретением или изготовлением большего количества материалов и энергии) или интенсивным (более экономным использованием имеющихся запасов в процессе производства продукции).

Первый путь ведет к росту удельных материальных затрат на единицу продукции, хотя себестоимость ее может при этом и снизиться за счет увеличения объема производства и уменьшения доли постоянных затрат. Второй путь обеспечивает сокращение удельных материальных затрат и снижение себестоимости единицы продукции. Экономное использование сырья, материалов и энергии равнозначно увеличению их производства.

Задачи анализа обеспеченности и использования материальных ресурсов:

– оценка реальности планов материально-технического снабжения, степени их выполнения и влияния на объем производства продукции, ее себестоимость и другие показатели;

– оценка уровня эффективности использования материальных ресурсов;

– выявление внутрипроизводственных резервов экономии материальных ресурсов и разработка конкретных мероприятий по их использованию.

При анализе обеспеченности предприятия материальными ресурсами в первую очередь проверяют качество плана материально-технического снабжения.

Важным условием бесперебойной работы предприятия является полная обеспеченность потребности в материальных ресурсах источниками покрытия.

Они могут быть внешними и внутренними. К внешним, источникам относятся материальные ресурсы, поступающие от поставщиков в соответствии с заключенными договорами. Внутренние источники - это сокращение отходов сырья, использование вторичного сырья, собственное изготовление материалов и полуфабрикатов, экономия материалов в результате внедрения достижений научно-технического прогресса.

Реальная потребность в завозе материальных ресурсов со стороны - это разность между общей потребностью в определенном виде материала и суммой собственных внутренних источников ее покрытия.

Для оценки обеспеченности потребности в материальных ресурсах договорами на их поставку сравнивают с фактическим количеством закупленного сырья и материалов с их плановой потребностью. Кроме этого по каждому виду материалов рассчитывают коэффициент обеспеченности по плану (Коб.пл) и коэффициент обеспеченности фактически (Коб.ф), которые рассчитываются по следующим формулам:

– коэффициент обеспеченности по плану

Коб.пл = Сз.д / Пп, (3.16)

где Сз.д – сумма по заключенным договорам, тенге;

Пп – плановая потребность, тенге.

– коэффициент обеспеченности фактически

Коб.ф = Сф / Пп, (3.17)

где Сф – стоимость фактически поставленных материальных ресурсов.

Теперь рассчитаем потребность материалами ТОО «Энергия»:

– коэффициент обеспеченности по плану

Коб.пл = 19879540,00 / 20125480,10 = 0,99.

– коэффициент обеспеченности фактически

Коб.ф = 19548955,64 / 20125480,10 = 0,97.

В ТОО «Энергии» коэффициент обеспеченности фактический меньше коэффициента обеспеченности по плану всего на 0,02 или на 2,02% (0,99 - 0,97), а так как коэффициенты приближенны к друг другу, то и разногласия в дальнейших расчетах будут тоже минимальны. Значит предприятие обеспечено ресурсами достаточно для нормальной и не прерывной работы.

3.2.2 Анализ эффективности использования материальных ресурсов ТОО «Энергия»

Обобщающими показателями использования производственных запасов в производстве являются материалоемкость продукции (Ме) и материалоотдача (МО).

Материалоемкость – отношение стоимости материальных затрат к объему произведенной продукции в стоимостном выражении.

Ме = Мз / ОП, (3.18)

где Мз – стоимости материальных затрат, тенге;

ОП – объем произведенной продукции в стоимостном выражении, тенге.

Этот показатель характеризует расход материалов на 1 тенге изготовленной продукции. Если показатель Ме отчетного года оказался выше аналогичного за прошлый год, то такое положение нельзя считать нормальным.

Материалоотдача определяется по формуле:

МО = ОП / Мз, (3.19)

Кроме обобщающих показателей рассчитывают частные показатели, которые используют для углубления анализа. Они характеризует эффективность использования отдельных видов материальных ресурсов. К частным показателям относят сырьеемкость, топливоемкость, металлоемкость и т.д.

Сравнивая этот показатель с аналогичным других предприятий, можно судить об эффективном использовании производственных запасов.

Экономический анализ углубляет поиски резервов повышения эффективности производства в направлении тех возможностей, которые обусловливают снижение материалоемкости.

Определение эффективности использования производственных запасов ограничено и подчинено анализу других показателей деятельности предприятий.

Вопросы измерения эффективности использования производственных запасов рассредоточиваются, как правило, по разделам анализа обеспеченности предметами труда и их использования на объем себестоимости продукции.

Отсутствует единый комплексный подход к анализу материалоемкости продукции, что не позволяет использовать аналитические возможности изыскания направлений снижения материальных затрат и за счет повышения эффективности производства. Подчиненность анализа использования производственных запасов задачам оценки обобщающих показателей деятельности предприятий, методически слабая разработка способов и приемов выявления резервов снижения материалоемкости, ограниченная информационная база не позволяют решить на практике ряд проблем повышения эффективности использования предметов труда.

Задачами анализа материалоемкости выпущенной продукции предприятия являются:

– определение изменения уровня материалоемкости выпущенной продукции в динамике и по сравнению с планом;

– выявление причин изменений и определение динамики достигнутых результатов (экономии или перерасхода) по видам расходуемых материалов, масштабам действия отдельных факторов, обусловивших изменение этого уровня(совершенствование техники и технологии производства продукции, структуры потребляемого сырья, материалов и топливно-энергетических ресурсов);

– контроль за выполнением заданий по среднему снижению норм расхода важнейших видов производственных запасов и экономии материальных затрат;

– изменение эффективности использования в производстве продукции новых видов материалов;

– выявление неиспользованных внутрихозяйственных резервов снижения материальных затрат и их влияния на формирование себестоимости продукции, объема производства, прибыли и рентабельности, производительности труда и фондоотдачу.

Увеличение материальных затрат может происходить в результате отклонений фактического расчета материалов от норм расхода; несовпадения уровня фактических транспортно-заготовительных расходов с плановым; изменение оптовых цен на сырье и материалы, покупные полуфабрикаты и тарифов на электрическую и тепловую энергию.

Влияние двух первых факторов выявляется только на основе анализа калькуляций отдельных изделий. Влияние рассматриваемых факторов по видам материалов определяется прежде всего на удельную материалоемкость, а затем обобщается и увязывается с изменением общего показателя по всей товарной продукции.

Увеличение материалоемкости против плана произошло по следующим элементам материальных затрат: покупные материалы, топливо, энергия. Снижение материалоемкости произошло по сырью и материалам, вспомогательным материалам.

Материалоемкость товарной продукции может изменяться под влияние отклонений фактического расхода от установленной в плане комплектации изделий, их недоброкачественности, повреждений, потерь. Фактические транспортно-заготовительные расходы могут не совпадать с их плановым размером из-за изменения поставщиков, вида транспорта, погрузки, разгрузки и других причин.

Существенное влияние на уровень материалоемкости товарной продукции оказывают возвратные отходы и потери от брака. Чем больше отходов и потерь от брака по сравнению с планом (или другим периодом), тем больше материальных затрат будет отнесено на единицу изделия и товарный выпуск продукции, так как снижается разница между ценой потребляемого сырья и материалов и ценой возможного использования возвратных отходов и неисправимого брака.

Сумму высвобожденных и непроизводительно затраченных материальных ресурсов в результате снижения или роста материалоемкости товарной продукции устанавливают умножением разницы между фактической и базисной (плановой) материалоемкостью на фактический объем выпущенной продукции.Рассчитаем эффективность использования материальных ресурсов в ТОО «Энергия» и сравним полученные данные за два года, которые показаны в таблице 3.6.

Эффективность использования материальных ресурс в ТОО «Энергия» за 2006 год:

Ме = 57881092,07 / 15542350 = 3,72,

МО = 15542350 / 57881092,07 = 0,27.

Эффективность использования материальных ресурс за 2007 год:

Ме = 61832479,26 / 16017754 = 3,86,

МО = 16017754 / 61832479,26 = 0,26.

Таблица 3.6 – Эффективность использования материальных ресурсов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2006 год | 2007 год | Изменения |
| Объем производства продукции в текущих ценах, тг. (ОП) | 15542350 | 16017754 | 475404 |
| Стоимость материальных затрат (Мз) | 57881092,07 | 61832479,26 | 3951387,19 |
| Материалоемкость (Ме) | 3,72 | 3,86 | 0,14 |
| Материалоотдача (МО) | 0,27 | 0,26 | -0,01 |

На предприятии, исходя из расчетов, можно сделать следующий вывод: если бы было бы снижение материалоемкости продукции, то возникала бы экономия материальных ресурсов, которая создает возможность изготовления дополнительной продукции, а значит были бы дополнительные доходы, и прибыль предприятии увеличилась. Но так как в данном случае произошло увеличение затрат материалов на 3951387,19 тенге (61832479,26 - 57881092,07), поэтому предприятию необходимо приобретать более дешевые материалы у других юридических лиц.

3.2.3 Анализ факторов, влияющих на уровень материалоемкости в ТОО «Энергия»

Если же говорить о более существенных причинах увеличения материалоемкости, то необходимо проанализировать изменения в факторной модели материалоемкости.

Следует рассчитать материальные затраты и стоимость произведенной продукции. Результаты занесены в таблицу 3.7.

Факторная модель материалоемкости продукции имеет следующий вид:

Ме = ∑Мз / ∑ВП = ∑(VВПо \* УДi \* УРi \* ЦМi) / ∑(VВПо \* УДi \* ЦПi), (3.21)

где Ме – материалоемкость;

∑ВП – сумма затрат материальных ресурсов затраченные на производство

продукции, тенге;

∑Мз – сумма затрат на выпуск продукции, тенге;

VВП – объем выпуска продукции;

УРi – расход материалов на единицу продукции, кг;

ЦМi – цены на материалы, тенге;

ЦПi – отпускная цена продукции, тенге.

Таблица 3.7 – Данные для анализа материалоемкости продукции

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Строительство школы | | Изменения |
| план | факт |
| Кол-во вып.прод., тг. (VВП) | 16870500 | 16017754 | -852746 |
| Отпускная цена продукции, тг.(ЦПi) | 1770550 | 1875732,46 | 105182,46 |
| Структура продукции, % (УДi) | 100 | 100 | 0 |
| Расход материалов на единицу продукции, кг. (УРi) | 20500000 | 19550870,5 | -949129,5 |
| Цены на мат., тг. (ЦМi) | 15500000 | 15597568,5 | 97568,45 |

На основании приведенных данных о материальных затратах и стоимости товарной продукции рассчитаем показатели материалоемкости продукции, которые необходимы для определения влияния факторов на изменение ее уровня.

Рассчитаем показатель материалоемкости продукции на примере строительства школы, поэтому будем использовать следующую формулу:

Меi = (УРi \* ЦМi) / ЦПi, (3.20)

Расчет будет производится способом цепных подстановок, который заключается в том что параметры подставляются последовательно, а потом находится их сумма, по следующим формулам:

ΔМеi1 = (УРi1 \* ЦМi0) / ЦПi0, (3.21)

ΔМеi2 = (УРi1 \* ЦМi1) / ЦПi0, (3.22)

ΔМеi3 = (УРi1 \* ЦМi1) / ЦПi1, (3.23)

После этого находится разница показателей по следующим формулам:

Δ1 = Меi0 - ΔМеi1, (3.24)

Δ2 = ΔМеi2 - ΔМеi1, (3.25)

Δ3 = ΔМеi3 - ΔМеi2, (3.26)

Все результаты расчета факторной модели материалоемкости ТОО «Энергия» занесены в таблицу 3.8.

Теперь рассчитаем по этим формулам как факторы влияют на материалоемкость в ТОО «Энергия»:

Меi0 = (20500000 \* 15500000) / 1770550 = 179464008,36,

ΔМеi1 = (19550870,5\* 15500000) / 1770550 = 171155004,24,

ΔМеi2 = (19550870,5 \* 15597568,5) / 1770550 = 1772232380,82,

ΔМеi3 = (19550870,5 \* 15597568,5) / 1875732,46 = 162574380,07.

Таблица 3.8 – Факторный анализ материалоемкости продукции

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Покказатель | условия расчета | | | Уровень материалоемкости, тенге. |
|
| Расход мат. на изделие | Цены на мат. | Цена на прод. |
| УР | ЦМ | ЦП |
| to | to | to | to | 179464008,36 |
| Усл.1 | t1 | to | to | -8309004,12 |
| Усл.2 | t1 | t1 | to | 1077376,03 |
| Усл.3 | t1 | t1 | t1 | -9658000,75 |
| t1 | t1 | t1 | t1 | 162574680,07 |

Находим разницы между показателями:

Δ1 = Меi0 - ΔМеi1 = 179464008,36 - 171155004,24 = -8309004,12,

Δ2 = ΔМеi2 - ΔМеi1 = 1772232380,82 - 171155004,24 = 1077376,03,

Δ3 = ΔМеi3 - ΔМеi2= 162574380,07 - 1772232380,82 = -9658000,75.

После этого находится сумма всех изменений факторной модели за счет трех факторов: расходов материалов на единицу продукции, цены на материалы и отпускной цены продукции – по следующей формул:

Меi = ΔМеi1 + ΔМеi2 + ΔМеi3, (3.27)

Сумма выглядит так:

Меi = (-8309004,12) + 1077376,03 + (-9658000,75) = -16889628,29.

Если разница между расчетами по плану и факту равны сумме факторной модели то решение произведено правильно, в нашем случае они равны и сумма составляет -16889628,29 (162574680,07 - 179464008,36).

Если говорить об общем положении, то можно сделать следующие выводы: на факторную модель материалоемкости строительства объекта, в данном случае школа, факторы влияют отрицательно, так как исключением является увеличение отпускной цены продукции на 105182,46 тенге (20500000 - 15597568,5), как видно из таблице 3.7, что возможно привело бы к более лучшим результатам. Но два других фактора негативно влияют на материалоемкость: расход материалов на единицу продукции и цена на материалы – теперь видно, что все выше сказанное, при анализе общей характеристики материалоемкости предприятия, которые были описаны на предположениях нашли свое доказательства здесь. Более выгоднее в этой ситуации предприятию необходимо уменьшить расход материалов в производство, а также если есть возможность, то сменить поставщика, у которого цены на материалы были бы ниже и не уступали качеству. Если предприятие не находит такого юридического лица, то лучше всего вернуться к ранее сказанному предложению (уменьшить расход материалов).

Заключение

Итак, в ходе написания дипломной работы были раскрыты и поставленные задачи и вопросы. В первой части работы были тщательно изучены вопросы, связанные с определением основных и оборотных средств, их классификации.

Так, было дано определения основных и оборотных средств как часть производственных фондов, которая участвует в процессе производства длительное время, сохраняя при этом свою натуральную форму, а их стоимость переносится на изготовляемый продукт постепенно, по частям, по мере использования. Особое внимание уделяется делению основных средств на активную и пассивную часть. Увеличение доли активной части основных средств способствует повышению показателей выпуска продукции и экономической эффективности деятельности предприятия. В результате деятельности основные средства под влиянием времени, воздействием сил природы и в процессе эксплуатации постепенно изнашиваются.

В соответствии со КСБУ №6 (МСБУ №16 «Недвижимость, здания и оборудование») предусмотрено несколько способов начисления амортизации, но на территории Республики Казахстан в основном используется метод равномерного списания основных средств т.к. он наиболее прост в применении и при проверке налоговых органов он не расходится с их расчетами.

В соответствии КСБУ №7 «Учет ТМЗ» (МСБУ №2 «Запасы») предусмотрено несколько методов списание материалов, но на территории Республики Казахстан в основном используется метод средневзвешенной стоимости. Он наиболее прост в применении и при проверке налоговых органов он не расходится с их расчетами.

Также было наглядно показана методика проведения аудита по основным и оборотным средствам.

Главная цель аудиторской деятельности – обеспечить контроль за достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской и налоговой отчетности. Значительное внимание уделено методике аудиторской проверки различных операций по приобретению, выбытию, аренде, ремонте основных средств. Правильностью составления первичной документации, своевременное внесение объектов в соответствующие учетные реестры.

В связи с развитием аудиторской деятельности происходит расширение ассортимента и объема услуг, оказываемых аудиторскими фирмами.

В настоящее время в Республике Казахстан в основном создаются малые и средние аудиторские фирмы. С развитием института аудита в нашей стране аудиторские фирмы будут объединяться в ассоциации, союзы. Цель такого объединения: развитие аудиторской деятельности, обмен опытом, разделение сфер влияния.