### **СОДЕРЖАНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ

1. ОПИСАНИЕ ОАО «СТРОЙКЕРАМИКА»

1.1 Характеристика организации

1.2 Оценка основных производственно-экономических показателей ОАО «Стройкерамика»

1.3 Организация учета в ОАО «Стройкерамика». Оценка состояния системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

2. МЕТОДИКА АУДИТА ВЫПУСКА И РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

2.1 Нормативная база аудита. Источники информации

2.2 Программа аудиторской проверки выпуска и реализации готовой продукции

2.3 Оценка уровня существенности

3. РЕЗУЛЬТАТЫ АУДИТА

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

ПРИЛОЖЕНИЯ

**ВВЕДЕНИЕ**

Одним из значимых в настоящее время, а также перспективных и эффективных видов контроля финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов в условиях рынка является независимый контроль – аудит. Возникновение аудита как доверительной формы финансового контроля деятельности экономических субъектов вызвано появлением организационно-правовых форм этих субъектов, и прежде всего таких, как акционерные общества, совместные предприятия, всякого рода общества и компании. Независимый контроль (аудит) проводится аудиторами, аудиторскими организациями, осуществляющими свою деятельность на договорной коммерческой основе за счет заказчика – клиента (проверяемого субъекта), в отдельных случаях – за счет бюджетных средств.

В данной работе рассматриваются вопросы аудита выпуска и реализации готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Аудит отгрузки и реализации готовой продукции – один из основных и наиболее важных вопросов при проведении аудиторской проверки на промышленном предприятии, так как готовая продукция – конечная цель производственной деятельности промышленного предприятия.

Цель аудита – установление достоверности бухгалтерской отчетности лиц, подлежащих аудиту и соответствия совершаемых операций нормам законодательства Российской Федерации

Субъектом исследования является ОАО «Стройкерамика».

Целью работы является рассмотрение теоретических и методологических аспектов аудита учета выпуска и реализации готовой продукции.

Для достижения цели в работе поставлены следующие задачи:

1) рассмотреть деятельность ОАО «Стройкерамика», в том числе организацию учета и провести оценку состояния системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

2) определить нормативную базу аудита выпуска и реализации готовой продукции;

3) разработать программу аудиторской проверки выпуска и реализации готовой продукции;

4) провести оценку уровня существенности;

5) рассмотреть методику аудита учета выпуска и реализации готовой продукции в ОАО «Стройкерамика».

Актуальность рассматриваемой в работе темы заключается в том, что именно от правильного и строгого учета выпуска, отгрузки и реализации готовой продукции зависит успешность функционирования всего предприятия в целом, так как на готовой продукции замыкается весь производственно-технологический цикл. Поэтому повышение качества учета отгрузки и реализации готовой продукции – один из основных моментов оптимизации внутрифирменного бухгалтерского учета, проводимой при помощи аудиторов.

**1. ОПИСАНИЕ ОАО «СТРОЙКЕРАМИКА»**

**1.1 Характеристика организации**

Кирпичному заводу в Йошкар-Оле в 2009 году исполнилось 80 лет. Это первенец индустрии Марийского края. Производить местный кирпич из местного сырья – такова была скромная первичная задача. Глиняные карьеры в те года располагались рядом, по соседству с самим кирпичным заводом. Сегодня эта территория микрорайона Дубки.

В 1940 году было выпущено 7,4 млн. штук кирпича. В 50-е годы на заводе началась коренная реконструкция производства. И в 1955 году выпустили уже 20,9 млн. штук кирпича. Развернулось в те годы и жилищное строительство.

В 1961 году пущен цех по производству керамзита. Начался выпуск крупноблочных панелей. С 1972 года здесь начинают выпускать и товары народного потребления: цветочные горшки, вазы, сувениры.

Внедрялись технические новшества, улучшались условия работы, росло качество продукции, сушка и обжиг кирпича были переведены на газовое топливо, кладка и перевозка кирпича стали пакетными и контейнерными, укладка кирпича-сырца автоматической.

Появились новые виды продукции: трубной и лицевой кирпич и кирпич повышенных марок «125» и «150». Внедрен автоматический контроль производства на трех туннельных печах, продолжается автоматизация и механизация всех технологических процессов.

С 1994 года предприятие ведет капитальное строительство жилья, как для своих работников, так и сторонним заказчикам.

За 78 лет выпущено более 3,8 млрд. штук керамического кирпича.

С июля 1993 года завод в условиях новых экономических отношений был преобразован в открытое акционерное общество «Стройкерамика» путем реорганизации промышленно-строительного кооператива «Стройкерамика», зарегистрированного Исполнительным комитетом Иошкар-Олинского городского совета народных депутатов от 12.09.1990 года Постановлением № 1088. Общество является юридическим лицом и свою деятельность организует на основании Устава и действующего законодательства РФ.

Уставный капитал общества определяет минимальный размер имущества, гарантирующий интересы его кредиторов. Уставный капитал общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами (размещенных акций).

Уставный капитал составляет 765 336 рублей. Уставный капитал разделен на обыкновенные именные акции в количестве 29436 штук номинальной стоимостью 26 рублей каждая.

Общество вправе разместить дополнительно к размещенным акциям и обыкновенные именные акции.

Сегодня акционерное общество занято увеличением производства товаров народного потребления, расширением строительства жилья на основе долгосрочных договоров с заказчиками. Несмотря на все трудности, «Стройкерамика» не снижает темпов производства, не сокращает число работников.

Открытое акционерное общество образовано в 1929 году.

Юридический адрес ОАО «Стройкерамика»: 424006, Республика Марий Эл, город Йошкар-Ола, улица Героев Сталинградской битвы д. 27

Банковские реквизиты: Р/с № 40702810014000000426 в Банке Йошкар-Ола, К/с № 30101810200000000416, БИК 041360416, ИНН 1215017479,

Основной целью деятельности рассматриваемого акционерного общества является извлечение прибыли.

Структурная схема ОАО «Стройкерамика» представлена в приложении 1.

**1.2 Оценка основных производственно-экономических показателей ОАО «Стройкерамика»**

Для белее полной характеристики предприятия как экономического субъекта необходим анализ основных технико-экономических показателей за 2006 – 2008 гг. Данные показатели представим в таблице 1.

Таблица 1

Основные технико-экономические показатели ОАО «Стройкерамика» за 2006 – 2008 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование показателей | Единица измерения | Значения по годам | | |
| 2006 | 2007 | 2008 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Производство |  |  |  |  |
| 1.1 | Реализуемая продукция | тыс. руб. | 74033 | 85234 | 108446 |
| 1.2 | Товарная продукция | тыс. руб. | 75674 | 85102 | 108102 |
| 2 | Основные производственные фонды |  |  |  |  |
| 2.1 | Стоимость основных производственных фондов | тыс. руб. | 25970 | 25346 | 26803 |
| 2.2 | Фондоотдача (п. 1.2:п.2.1) | тыс. руб./тыс. руб. | 2,91 | 3,36 | 4,03 |
| 2.3 | Фондоемкость (п.2.1:п.1.2) | тыс. руб./тыс. руб. | 0,34 | 0,30 | 0,25 |
| 3 | Труд и заработная плата |  |  |  |  |
| 3.1 | Средняя численность работников | чел. | 403 | 415 | 423 |
|  | в т.ч. АУП | чел. | 98 | 102 | 103 |
|  | ППП | чел. | 305 | 313 | 320 |
| 3.2 | Фонд заработной платы | тыс. руб. | 23400 | 27888 | 34512 |
| 3.3 | Средняя заработная плата | тыс. руб./ год | 58,065 | 67,200 | 81,589 |
| 3.4 | Производительность труда (выработка) (п.1.2:п.3.1) | тыс. руб./чел. | 187,777 | 205,065 | 255,560 |
| 4 | Себестоимость (Ф. 2, с. 020) | тыс. руб. | 70129 | 84814 | 105773 |
| 5 | Прибыль |  |  |  |  |
| 5.1 | Валовая прибыль (убыток) | тыс. руб. | 3904 | 420 | 2673 |
| 5.2 | Прибыль (убыток) от продаж | тыс. руб. | 1097 | -273 | 897 |
| 5.3 | Чистая (убыток) прибыль (Ф. 2, с. 190) | тыс. руб. | 548 | -836 | 550 |
| 6 | Рентабельность |  |  |  |  |
| 6.1 | Рентабельность основной деятельности (п.5.2:п.4∙100) | % | 1,56 | -0,32 | 0,85 |
| 6.2 | Рентабельность продаж (п.5.2:п.1.2∙100) | % | 1,45 | -0,32 | 0,83 |

Основными технико-экономическими показателями предприятия являются: рентабельность предприятия, себестоимость продукции, численность работников, прибыль, объём реализованной продукции, показатели наличия состояния и эффективности использования основных видов ресурсов.

Таблица 1 выявила рост практически всех основных технико-экономических показателей деятельности. Это связано с расширением деятельности ОАО «Стройкерамика».

Так, возрастает объем производства продукции в 2008 году на 46,48 процентных пункта по сравнению с 2006 годом. При этом объемы реализации продукции выросли на 32428 тыс. руб.

Также положительно характеризует деятельность предприятия рост стоимости основных производственных фондов предприятия, что свидетельствует об обновлении фондов и расширении производственных мощностей. При этом показатели эффективности использования основных фондов также положительно характеризуют работу общества. Так, в период с 2006 по 2008 год, фондоотдача возросла более чем на 1 руб. / руб., что говорит о повышении отдачи товарной продукции основными фондами предприятия.

Из таблицы 1 видно, что численность работников предприятия также имеет тенденцию к росту, что затрагивает также социальный фактор и способствует сокращению безработицы.

Отрицательной можно назвать тенденцию значительного роста себестоимости продукции, при этом рост происходит даже более значительными темпами, чем рост прибыли. Поэтому управленческому персоналу необходимо разработать меры, направленные на снижение затратоемкости продукции.

Из вышеприведенной таблицы видно, что выручка от реализации предприятия возрастают высокими темпами. Это свидетельствует о том, что ОАО «Стройкерамика» находится в стадии роста. Но при этом негативным моментом в деятельности является снижение в 2008 году показателей рентабельности, несмотря на рост показателей прибыли. Это связано с более высокими темпами роста себестоимости и объемов товарной продукции по сравнению с темпами роста прибыли предприятия.

**1.3 Организация учета в ОАО «Стройкерамика». Оценка состояния системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля**

Организация учета на предприятия осуществляется в соответствии с учетной политикой.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

Ведение бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности возлагается на бухгалтерскую службу, самостоятельное структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером с непосредственным подчинением руководителю.

Бухгалтерский учет ведется с использованием программы 1С: Предприятие.

Учетной политикой предприятия предусмотрен порядок бухгалтерского учета по отдельным участкам на рассматриваемом предприятии.

Погашение стоимости объектов основных средств – амортизация – производится линейным способом по всем группам основных средств, исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости объектов и нормы амортизации, исчисленной в соответствии со сроком их полезного использования (за исключением объектов, амортизация по которым не производится в соответствии с правилами бухгалтерского учета).

Определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с планируемой производительностью или мощностью, ожидаемого физического износа, связанного с режимом эксплуатации, естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта (при необходимости с учетом нормативно-правовых и иных ограничений порядка использования объекта).

Группировка основных фондов по их группам и видам производится в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1, а также иными требованиями законодательства Российской Федерации и управленческими нуждами предприятия.

Погашение стоимости амортизируемых нематериальных активов производится линейным способом по всем группам нематериальных активов посредством амортизации и накопления амортизационных отчислений на отдельном балансовом счете, исходя из срока действия соответствующих прав на основании подтверждающих их документов, и (или) ожидаемого периода полезного использования объекта, в течение которого могут быть получены экономические выгоды (доходы).

Материально-производственные запасы оцениваются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости (затратам) их приобретения (изготовления).

Для целей организации текущего учета движения материально-производственных запасов под учетными ценами понимается фактическая стоимость приобретения и изготовления запасов (в отношении готовой продукции – утвержденная предприятием учетная стоимость) с учетом особенностей, перечисленных ниже.

Оценка незавершенной продукции осуществляется посредством распределения суммы прямых расходов за отчетный период пропорционально доле остатков незавершенной продукции в совокупном объеме исходного сырья (за минусом технологических потерь) в количественном выражении по видам продукции (с учетом аналогичных показателей на начало отчетного периода).

Оценка незавершенных работ (услуг) осуществляется по фактической производственной себестоимости (за исключением общехозяйственных расходов) незавершенных (не принятых на конец текущего месяца) заказов на выполнение работ (услуг).

При оценке незавершенной продукции (работ, услуг) прямыми расходами признаются:

а) прямые материальные затраты (стоимость сырья и материалов, образующих основу готовой продукции (работ, услуг), а также стоимость комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся монтажу и дополнительной обработке);

б) расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства продукции (работ, услуг), а также суммы единого социального налога, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

в) суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве продукции, работ, услуг.

Готовая продукция (работы, услуги) отражается в бухгалтерском учете по фактической производственной себестоимости, включающей:

а) расходы, связанные с приобретением сырья, материалов и иных запасов;

б) расходы, возникающие в процессе переработки (доработки) сырья, материалов и иных запасов;

в) общепроизводственные и общехозяйственные расходы (за исключением расходов на продажу).

Расходы по заготовлению и доставке материально-производственных запасов до места деятельности предприятия, включая суммовые разницы и проценты за пользование заемными средствами при их приобретении (транспортно-заготовительные расходы), включаются в фактическую себестоимость соответствующих запасов.

В случаях, когда расходы по заготовке и доставке запасов, суммовые разницы или проценты за пользование заемными средствами не могут быть отнесены на стоимость конкретных материально-производственных запасов (групп, партий, серий и т.п.) или произведены после даты принятия их к бухгалтерскому учету, такие расходы учитываются отдельно от стоимости, причитающейся поставщику (продавцу).

При этом транспортно-заготовительные расходы (за исключением процентов за пользование заемными средствами), связанные с приобретением материалов и инвентаря, отражаются суммарно на счете учета отклонения в стоимости материалов и инвентаря, и списываются в целом в конце отчетного периода по проценту таких расходов к стоимости списанных (выбывших) материалов и инвентаря. Под процентом таких расходов понимается соотношение транспортно-заготовительных расходов за период и причитающейся поставщику стоимости запасов, с учетом аналогичных показателей на начало периода.

При этом указанные расходы, относящиеся к списанным (выбывшим) запасам, распределяются по направлениям их списания: издержки основного производства, издержки вспомогательного производства, управленческие расходы и др.

Транспортно-заготовительные расходы, связанные с приобретением товаров для перепродажи (за исключением процентов за пользование заемными средствами), отражаются в составе расходов на продажу (статья «Транспортные расходы»).

Проценты за пользование заемными средствами, связанные с приобретением материалов, инвентаря и иных запасов, отражаются в составе прочих расходов (статья «Проценты к уплате»).

В случаях, когда расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата, командировочные расходы лиц, обеспечивающих приобретение и заготовление запасов, и иные аналогичные расходы, относятся одновременно к операциям по приобретению внеоборотных активов, материально-производственных запасов, продаже продукции (работ, услуг) и т.п., такие расходы не включаются в состав транспортно-заготовительных расходов и относятся непосредственно на издержки производства и обращения по соответствующим статьям.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по видам продукции (работ, услуг), стадиям и местам возникновения и статьям затрат.

Коммерческие расходы (расходы на продажу) признаются в себестоимости проданных продукции, работ, услуг полностью в периоде их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности и непосредственно списываются на счета учета доходов по ним.

Общепроизводственные расходы списываются на расходы основного производства и распределяются пропорционально расходам на оплату труда основных производственных рабочих.

Общехозяйственные (управленческие) расходы списываются на расходы основного, вспомогательного производства, общепроизводственные расходы и расходы обслуживающих производств и хозяйств пропорционально расходам на оплату труда основных производственных рабочих.

Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, учитываются обособленно как расходы будущих периодов и списываются на издержки равномерно (ежемесячно) в течение периода, к которому они относятся.

Расходы на освоение новых видов продукции (работ, услуг) могут относиться на себестоимость продукции (работ, услуг) равномерно в течение срока, утвержденного руководителем предприятия в отношении периода освоения данного вида продукции, но не более двух лет.

При невозможности определения периода списания, расходы будущих периодов (расходы по сертификации и аттестации, расходы по созданию новых видов продукции, работ, услуг и т.п.) списываются на издержки производства пропорционально производству соответствующего объема продукции (работ, услуг), планируемого к выпуску.

Выручка от продажи конкретного товара, выполнения работы, оказания услуги признается по завершению отгрузки товара, выполнения принятого заказчиком объема работы и оказания услуги.

Доходы и расходы, связанные с деятельностью обслуживающих производств и хозяйств (в том числе жилищного фонда), находящихся на балансе предприятия, признаются прочими доходами и расходами.

Поступления (расходы), связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов предприятия, а также прав, возникающих из патентов и других видов интеллектуальной собственности, и иные поступления (расходы) признаются прочими доходами (расходами).

Перечень применяемых в бухгалтерском учете статей доходов и сегментов устанавливается в соответствии с приложением к настоящей учетной политике и может изменяться и дополняться по решению главного бухгалтера в соответствии с управленческими нуждами.

Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, учитываются обособленно как доходы будущих периодов и списываются на финансовый результат при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

Расходы, связанные с получением займов и кредитов и размещением заемных обязательств, отражаются в составе операционных расходов в отчетном периоде, в котором были осуществлены указанные расходы в соответствии с порядком, установленным договором, с учетом особенностей, указанных выше.

Расходы в виде процентов или дисконта, причитающихся к уплате по размещенным заемным обязательствам в форме векселей и облигаций, предварительно учитываются в составе расходов будущих периодов и относятся на операционные расходы равномерно (ежемесячно) в течение срока, оставшегося до установленной даты их погашения.

Задолженность по заемным обязательствам, срок погашения которых в соответствии с условиями договора превышает 12 месяцев (за исключением просроченной задолженности), учитывается в составе долгосрочной задолженности до истечения установленного срока ее погашения.

Тест оценки надежности системы внутреннего контроля ОАО «Стройкерамика» представлен в таблице 2.

Таблица 2

Тест оценки надежности системы внутреннего контроля ОАО «Стройкерамика»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Тестируемый аспект | Ответ | Оценка надежности |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Система бухгалтерского учета | | | |
| 1.1. | Организационная структура бухгалтерской службы | Бухгалтерская служба во главе с главным бухгалтером | Высокая |
| 1.2. | Образование, опыт, квалификация персонала организации, занятого в учете | Высокий уровень | Высокая |
| 1.3. | Текучесть кадров, занятых в учете | Низкая | Высокая |
| 1.4. | Соответствие бухгалтерской службы целям и задачам деятельности организации | Соответствует | Высокая |
| 1.5. | Состав и численность работников бухгалтерской службы | Соответствует объему работ и обеспечивает нормальную загрузку | Высокая |
| 1.6. | Наличие приказа по учетной политике | Имеется | Высокая |
| 1.7. | Соответствие учетной политики ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» | Соответствует по форме и содержанию | Высокая |
| 1.8. | Соответствие используемых форм первичных документов установленным требованиям | Используются типичные (унифицированные) формы частично самостоятельно разработанные и отвечающие требованиям. | Высокая |
| 1.9. | Наличие рабочего плана счетов | Разработан и утвержден документально | Высокая |
| 1.10. | Наличие положения о сроках и порядке проведения инвентаризации активов и обязательств | Содержит в полном объеме информацию о сроках и порядке проведения инвентаризации | Высокая |
| 1.11. | Наличие графиков документооборота | Разработан и утвержден документально | Высокая |
| 1.12. | Наличие должностных инструкций для персонала, занятого в учете | Разработаны и утверждены документально | Высокая |
| 1.13. | Обоснованность внесения изменений в учетную политику | Изменения обоснованы | Высокая |
| 1.14. | Соблюдение последовательности применения учетной политики | Соблюдается | Высокая |
| 1.15. | Соответствие принятых элементов учетной политики требованиям действующего законодательства | Принятые элементы при формировании учетной политики соответствуют требованиям действующего законодательства | Высокая |
| 1.16. | Степень полноты раскрытия способов ведения бухгалтерского учета, существенно влияющих на оценку показателей бухгалтерской отчетности | Раскрыты | Высокая |
| 1.17. | Реакция на изменения законодательной базы, регламентирующей порядок ведения бухгалтерского учета | Изменения отслеживаются и оперативно принимаются необходимые меры | Высокая |
| 1.18. | Соблюдение и контроль со стороны главного бухгалтера за обработкой данных, связанных с нетипичными операциями | Установлен | Высокая |
| 1.19. | Соблюдение графика подготовки отчетности | Соблюдается, отчетность сдается в установленные сроки | Высокая |
| 1.20. | Соответствие показателей бухгалтерской отчетности и сводных регистров учета | Соответствует | Высокая |
| 1.21. | Организация договорной работы | Наличие юридического отдела | Высокая |
| 1.22. | Установление мер защиты от несанкционированного доступа или уничтожения документов, данных учета, активов | Установлены | Высокая |
| 1.23. | Использование технических и программных средств автоматизации учета | Используются и отвечают задачам учета | Высокая |
| 2. Контрольная среда | | | |
| 2.1. | Соответствие организационной структуры размеру и характеру деятельности | Соответствует | Высокая |
| 2.2. | Разделение обязанностей и полномочий | Умеренное разделение обязанностей и полномочий | Высокая |
| 2.3. | Отношение руководства к системе внутреннего контроля | Понимает необходимость внутреннего контроля | Средняя |
| 2.4. | Понимание руководством клиента значения бухгалтерской отчетности | Уделяет большое внимание вопросам, связанным с бухгалтерской отчетностью | Высокая |
| 2.5. | Обращение к аудиторам за консультацией по вопросам бухгалтерского учета | Случаи обращения не имели место | Низкая |
| 2.6. | Установление кадровой политики | Установлена и проработана детально | Высокая |
| 2.7. | Наличие должностных инструкций для всего персонала организации | Разработаны для всех должностей и утверждены документально | Высокая |
| 3. Средства контроля | | | |
| 3.1. | Осуществление мер, направленных на ограничение несанкционированного доступа к активам | Меры принимаются и эффективны | Высокая |
| 3.2. | Осуществление мер, направленных на ограничение доступа к неуполномоченных лиц к системе документооборота и ведения бухгалтерского учета | Меры предпринимаются и эффективны | Высокая |
| 3.3. | Осуществление плановых и внезапных инвентаризаций имущества и обязательств | Осуществляются | Высокая |
| 3.4. | Внешние сверки расчетов | Проводятся раз в квартал | Высокая |
| 3.5. | Наличие сплошной нумерации документов | Хронологическая последовательность документов | Высокая |
| 3.6. | Наличие распорядительных подписей уполномоченных лиц на документах | Имеются | Высокая |

Анализ результатов тестирования системы внутреннего контроля позволяет дать общую оценку эффективности системы внутреннего контроля и составляющих аудиторского риска: неотъемлемого риска и контрольного риска.

Таким образом, из представленной таблицы видно, что аудиторский риск на рассматриваемом предприятии достаточно низкий, а надежность оценки системы бухгалтерского учета, контрольной среды и средств контроля достаточно высокая.

**2. МЕТОДИКА АУДИТА**

**2.1 Нормативная база аудита. Источники информации**

Цель аудита заключается в выражении мнения о достоверности показателей бухгалтерской отчетности в частности задолженности по расчетам с подотчетными лицами и работниками предприятия. Данная цель определяется федеральным стандартом № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой бухгалтерской отчетности». Кроме того, аудитор должен высказать мнение о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета расчетных операций законодательству Российской Федерации.

Таким образом, аудит учета отгрузки и реализации продукции заключается в проверке соблюдения действующего законодательства, правильности документального оформления и отражения в учете всех видов расчетов по отгрузке и реализации продукции.

Основными документами, определяющими порядок учета готовой продукции, являются:

1. «О бухгалтерском учете». Федеральный закон от 21.11.96 г. № 129-ФЗ.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I и II.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. № 34н (в ред. приказа Минфина РФ от 26.03.2007 г. № 26н).

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н. (в ред. от 18.09.2006 № 115н)

5. Положение по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов – ПБУ 5/01. Утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.01 г. №44н. (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.11.2006 № 156н)

6. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г № 32н. (в ред. от 27.11.2006 N 156н)

7. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Минфина РФ от 13.06.95 г. № 49.

8. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2. Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ.

9. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждены приказом Минфина РФ от 28.12.01 г. № 119н.

Готовая продукция – часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи, конечный результат производственного процесса, законченный обработкой, технические и качественные характеристики которого соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Отражается готовая продукция в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат.

Отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги отражаются в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией (сбытом) продукции, работ, услуг, возмещаемых договорной (контрактной) ценой.

Основные задачи бухгалтерского учета готовой продукции:

- контроль за правильным и своевременным документальным оформлением выпущенных из производства и отгруженных (проданных) изделий и продуктов;

- контроль за сохранностью готовой продукции на складах организации или в местах хранения;

- получение точных сведений о количестве и стоимости готовой продукции, находящейся на складах, и контроль за соответствием фактических запасов ценностей установленным нормативам;

- своевременное выявление сверхнормативных и излишних остатков готовой продукции, подлежащих реализации в порядке мобилизации внутренних ресурсов;

- систематический контроль за уровнем расходов на продажу;

- контроль за выполнением договоров поставки по объему и ассортименту;

- контроль за своевременным поступлением платежей за продажу готовой продукции;

- выявление финансовых результатов от продажи продукции;

- правильный и своевременный учет наличия и движения готовой продукции на складах, холодильниках и других местах хранения продукции;

- контроль за выполнением планов по объему, ассортименту, качеству выпущенной продукции и обязательств по ее поставкам;

- контроль за сохранностью готовой продукции и соблюдением установленных лимитов;

- контроль за соблюдением плана по продаже продукции и своевременностью оплаты проданной продукции;

- выявление рентабельности всей продукции и ее отдельных видов.

Учет выпуска и реализации готовой продукции в ОАО «Стройкерамика» в соответствии с учетной политикой ведется с использованием счета 43 «Готовая продукция».

Среди документов, подлежащих проверке, выделяют первичные документы, регистры учета, отчетность.

Первичные документы включают:

1. Приказ об учетной политике организации;
2. Договоры на реализацию продукции;
3. Приказ-накладная (комбинированный документ, совмещающий распоряжение складу на отпуск готовой продукции и накладную, являющуюся сопроводительным документом, фиксирующим отпущенное количество продукции);
4. Счет-фактура;
5. Товарно-транспортная накладная;
6. Счета-фактуры для целей налогообложения;
7. Карточки складского учета;
8. Приемо-сдаточная накладная по сдаче на склад готовой продукции;
9. Акт сдачи на склад готовой продукции;
10. Инвентарные описи;
11. Накладные на реализацию готовой продукции, коносаменты.

Регистры синтетического и аналитического учета включают:

1. Главную книгу;
2. Ведомость выпуска готовой продукции;
3. Ведомость отгрузки и реализации готовой продукции;
4. Количественно суммовые карточки, оборотные ведомости.
5. Карточка счета 43, анализ счета 43 (так как для ведения бухгалтерского учета применяются средства вычислительной техники, снабженные соответствующим программным обеспечением);

Отчетность включает:

1. Форму №1 (бухгалтерский баланс)

Бухгалтерская отчетность, в которой отражается раздел, должна включать в себя в частности, строки баланса:

- Стр. 215 «Товары отгруженные»;

- Стр.217 «Прочие запасы и затраты», по которой показываются запасы и затраты, не нашедшие отражения в других строках подраздела «запасы» раздела II бухгалтерского баланса;

- Стр. 230 «Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков».

2. Форму №2 (Отчет о прибылях и убытках).

При аудиторской проверке расчетов по отгрузке и реализации продукции используются различные методы получения аудиторских доказательств:

* наблюдение или участие в инвентаризации;
* наблюдение за выполнением хозяйственных или бухгалтерских операций;
* устный опрос;
* получение письменных подтверждений;
* проверка документов, полученных клиентом от третьих лиц;
* проверка документов, подготовленных на предприятии клиента;
* проверка арифметических расчетов;
* анализ.

Указанные методы применяются к различным объектам контроля и служат для выявления одного или нескольких возможных нарушений.

**2.2 Программа аудиторской проверки отгрузки и реализации продукции**

Разработаем тест-опросник для оценки внутреннего контроля выпуска и реализации продукции (работ, услуг) и представим его в таблице 3 следующего вида.

Таблица 3

Тест-опросник для оценки внутреннего контроля выпуска и реализации продукции (работ, услуг)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Направления и вопросы тестирования | Ответы | |
| Да | Нет |
| 1 | Условия Контролируется ли реализация продукции персоналу за наличный расчет и реализация отходов? | + |  |
| 2  3 | Реальность Ограничен ли доступ к бланкам счетов-фактур за реализацию?  Заполняются ли пронумерованные транспортные накладные или другие документы на отгрузку? | + | + |
| 4  5  6 | Полнота Пронумерованы ли бланки счетов-фактур за реализацию?  Контролируется ли последовательность нумерации для выявления неучтенных счетов-фактур?  Контролируется ли последовательность нумерации для выявления неучтенных транспортных накладных? | + | +  + |
| 7 | Утверждение Утверждаются ли продажи в кредит до отгрузки? | + |  |
| 8  9 | Обоснованы ли реализационные цены и сроки реализации по договорам?  Устанавливаются ли реализационные цены ниже себестоимости? | + | + |
| 10  11  12 | Точность Сопоставляется ли количество отгруженной продукции с данными счетов-фактур?  Проверяются ли товарно-транспортные документы на предмет ошибок при подсчете количества, общей суммы, применении цен, наценок?  Проверяется ли соответствие данных первичного, аналитического и синтетического учета реализации продукции? | +  +  + |  |
| 13 | Классификация Имеется ли классификатор по готовой продукции и ее реализации? | + |  |
| 14 | Учет Имеется ли единая учетная политика по реализации продукции? | + |  |
| 15 | Проверяются ли записи аналитического и синтетического учета реализации и утверждаются ли ответственным бухгалтером? | + |  |
| 16 | Периодизация Датируются ли счета-фактуры за реализацию продукции днем отгрузки? | + |  |

Аудиторская организация при проведении аудита должна руководствоваться правилами (стандартами) аудиторской деятельности «Понимание деятельности экономического субъекта» и «Планирование аудита». В последнем п. 2.2 предусмотрено, что планирование, являясь начальным этапом проведения аудита, состоит в разработке аудиторской организацией общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации.

Применительно к ОАО «Стройкерамика» были составлены общий план аудита выпуска готовой продукции и ее реализации и программа аудита выпуска и продажи готовой продукции.

Таблица 4

Общий план аудита выпуска готовой продукции и ее реализации

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Проверяемая организация | ОАО «Стройкерамика» | |
| Период аудита | С 01.01.08 г. – 31.12.08 г. | |
| Количество человеко-часов | 96 | |
| Руководитель аудиторской группы | Петрова А.А. | |
| Планируемые виды работ | Период проведения | Исполнители |
| 1 | 2 | 3 |
| 1. Аудит учетной политики | 02.02.10 г. | Иванова М.И.  Пашкина С.В. |
| 2.Аудит выпуска продукции | 02.02.10 г. -03.02.10 г. | Иванова М.И.  Пашкина С.В. |
| 3.Аудит отгрузки и реализации продукции | 04.02.10 г. –05.02.10 г. | Иванова М.И.  Пашкина С.В. |
| 4. Аудит расчетов с покупателями и заказчиками | 06.02.10 г. | Иванова М.И.  Пашкина С.В. |
| 5.Аудит расчетов с бюджетом по НДС | 06.02.10 .г | Иванова М.И.  Пашкина С.В. |
| 6. Аудит финансовых результатов от продажи готовой продукции | 07.02.10 г. | Иванова М.И.  Пашкина С.В. |

Далее разработаем программу аудита отгрузки и реализации продукции и представим ее в таблице 5.

Таблица 5

Программа аудита отгрузки и реализации готовой продукции

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Этап проверки | Объект аудиторской проверки |
| 1 | Проверка наличия и правильности оформления подтверждающих документов по сдаче готовой продукции | Акты на сдачу готовой продукции, акты приемки выполненных работ, сверки |
| 2 | Проверка полноты оприходования на склад готовой продукции по количеству и стоимости | Акты на сдачу готовой продукции, акты приемки выполненных работ, ведомость выпуска готовой продукции |
| 3 | Проверка правильности определения оценки готовой продукции | Учетная политика, книга учета остатков НЗП, анализ счетов 20, 40, 43 |
| 4 | Проверка правильности учетных записей по выпуску готовой продукции | Главная книга, анализ счетов 20, 40, 43, 90.2 |

Таким образом, в ходе аудита следует установить правильность ведения журнала-ордера № 11 – по кредиту счетов 42, 43, 62, 90.

В ходе аудита отгрузки и реализации готовой продукции необходимо проверить: полноту и своевременность отражения себестоимости отгруженной продукции (работ, услуг) и выручки от реализации этой продукции; правильность списания себестоимости реализованной продукции, обоснованность и правильность отнесения коммерческих расходов; точность списания торговой наценки пропорционально стоимости продукции по покупным или продажным ценам (регулируется учетной политикой организации); правильность расчета финансовых результатов от реализации каждого вида продукции или оказанных услуг и выполненных работ.

Итак, первоначально следует ознакомиться с учетной политикой организации в части:

- Метода учета затрат на производство и калькулирования фактической себестоимости продукции;

- Метода распределения по видам выпускаемой продукции затрат вспомогательного производства;

- Метода распределения по видам выпускаемой продукции общепроизводственных расходов;

- Метода распределения по видам выпускаемой продукции коммерческих расходов;

- Порядка оценки незавершенного производства и готовой продукции;

- Способа ведения бухгалтерского учета готовой продукции;

- Списания счета 26 «Общехозяйственные расходы»;

- Использования счета 40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)»;

- Признания выручки от продажи продукции для целей налогообложения.

Проверить наличие приказа на материально-ответственных лиц организации и договоров на полную материальную ответственность с работниками предприятия.

Ознакомиться с договорами на реализацию готовой продукции.

Проверить наличие и отражение в бухгалтерском учете результатов инвентаризации готовой продукции и расчетов с покупателями.

При проведении проверки необходимо установить:

1. правильность и своевременность оформления документа на сдачу продукции из производства на склад;

2. правильность отражения в бухгалтерском учете операций связанных с выпуском готовой продукции;

3. правильность определения производственной себестоимости готовой продукции по видам заказов;

4. достоверность отражения фактической себестоимости отгруженной продукции (дебет счета 45 «Товары отгруженные» кредит счета 43 «Готовая продукция»);

5. правильность расчета суммы отклонений фактической себестоимости от плановой и их списания;

6. правильность составления бухгалтерских проводок по учету выпуска готовой продукции (работ, услуг);

7. в случае, когда продукция отпускается покупателям непосредственно со складов, следует обращать внимание на наличие надлежащим образом оформленных доверенностей на ее получение.

8. правильность ведения журнала-ордера №10/1 и ведомости №16 «Движение готовых изделий в ценностном выражении» (при журнально-ордерной форме учета);

9. проверка правильности отражения в учете продукции, выработанной из давальческого сырья;

10. проверка правильности отражения в учете результатов инвентаризации готовой продукции

11. соответствие записей аналитического и синтетического учета по балансовым записям счета 43 «Готовая продукция» и счета 40 «Выпуск готовой продукции» записям в главной книге и балансе;

12. правильность оценки готовой продукции.

В настоящее время применяется шесть основных видов оценки готовой продукции.

По фактической производственной себестоимости.

Этот способ используется сравнительно редко, в основном на предприятиях индивидуального производства, выпускающих крупное уникальное оборудование и транспортные средства. Может применяться на предприятиях с ограниченной номенклатурой массовой продукции.

По неполной (сокращенной) производственной себестоимости продукции, исчисляемой по фактическим затратам без общехозяйственных расходов. Может применяться в тех же производствах, где применяется первый способ оценки продукции.

По оптовым ценам реализации. Оптовые цены применяются в качестве твердых учетных цен. Отклонения фактической себестоимости продукции учитывается на отдельном аналитическом счете. При устойчивых оптовых ценах этот вариант оценки продукции является самым распространенным, так как позволяет сопоставлять оценку продукции в текущем учете и отчетности, что важно для контроля за правильным определением товарного выпуска.

По плановой (нормативной) производственной себестоимости, также выступающей в качестве твердой учетной цены. При этом способе обуславливается необходимость отдельного учета отклонений фактической производственной себестоимости продукции от плановой или нормативной. Достоинство данного способа оценки готовой продукции заключается в обеспечении единства оценки в планировании учета. Однако если плановая и нормативная себестоимость продукции изменяется часто, то переоценка остатков готовой продукции усложняется. Вариантом этого способа оценки готовой продукции является оценка по сокращенной плановой производственной себестоимости.

По свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС. Используется этот способ при выполнении единичных заказов и работ.

По свободным рыночным ценам. Этот вариант оценки применяется для учета товаров реализуемых через розничную сеть.

При проверке правильности отгрузки и реализации продукции необходимо установить:

- заключены ли договора на поставку готовой продукции и правильность их оформления;

- правильность оформления цен на отгруженную продукцию. Реализация продукции (работ, услуг) производится по следующим ценам:

а) по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;

б) по государственным регулируемым оптовым ценам и тарифам увеличенным на сумму НДС;

в) по государственным регулируемым розничным ценам и тарифам, включающим НДС (продажа товаров населению и оказанию ему услуг);

- правильность установления отпускной цены с учетом расходов по доставке продукции от поставщика до покупателя в соответствии с заключенным договором поставки.

- своевременность предъявления в банк платежного требования-поручения за отгруженную продукцию;

- правильность оформления документов по отпуску продукции, если продукция отпускается непосредственно со склада поставщика;

- правильность организации складского учета готовой продукции;

- правильность ведения аналитического и синтетического учета отгрузки и реализации продукции (работ, услуг). Порядок учета выручки от реализации продукции (работ, услуг) зависит от выбранного предприятием метода учета реализации продукции (этот метод должен быть отражен в приказе по учетной политике предприятия);

- соответствие записей синтетического и аналитического учета по счету 90 «Продажи» в журнале-ордере № 11 записям в главной книге и балансе (при журнально-ордерной форме учета).

На заключительном этапе проверки аудитор должен установить соответствие данных аналитического учета по реализации продукции (работ, услуг) с данными синтетического учета (журнала-ордера, Главной книги). Взаимной сверкой записей операций по реализации в разных регистрах можно установить точность отражения сумм и правильность корреспонденции счетов по этим операциям.

**2.3 Оценка уровня существенности**

Понятие существенности устанавливает размер допустимой ошибки, начиная с которой квалифицированный пользователь бухгалтерской отчетности с большей степенью вероятности не сможет делать правильные выводы и принимать правильные экономические и управленческие решения.

Ошибка считается значимой, если её пропуск значительно искажает показатели бухгалтерской финансовой отчетности.

Таблица 6

Базовые показатели, применяемые при определении базовой величины

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Значение, тыс. руб. | Уровень существенности | Сумма уровня, тыс. руб. |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 897 | 1 | 8,97 |
| Объем реализации | 108446 | 2 | 2168,92 |
| Валюта баланса | 58997 | 5 | 2949,85 |
| Собственный капитал | 24596 | 10 | 2459,60 |
| Общие затраты | 105773 | 2 | 2115,46 |

В данном случае для расчета уровня существенности во внимание не принимается наименьшее значение уровня, по четырем оставшимся определяется среднее арифметическое (2168,92 + 2949,85 + 2459,6 + 2115,46) / 4 = 2423,458 тыс. руб. Получился размер допустимой ошибки, который можно пропустить и который не окажет существенного влияния на достоверность бухгалтерской отчетности.

Далее распределим уровень существенности по отношению к статье «Готовая продукция»:

2423,458 \* 446 / 58997 = 18,321 тыс. руб.

**3. РЕЗУЛЬТАТЫ АУДИТА**

В ходе проведения внутреннего аудита было выявлено, что сдача готовой продукции из производства на склад в открытом акционерном обществе «Стройкерамика» оформляется приемосдаточными накладными, спецификациями, приемными актами и др. В этих документах указываются номер (шифр) цеха, сдающего готовую продукцию, номер склада-получателя, наименование и номенклатурный номер изделия, количество. Приемосдаточные накладные в ОАО «Стройкерамика» выписывают в двух экземплярах: один предназначен сдатчику готовой продукции, другой передается на склад. Приходуемые на склад изделия в рассматриваемом в работе обществе измеряются, подсчитываются и взвешиваются (при необходимости).

Приемосдаточные накладные подписываются представителями цеха-сдатчика, склада-получателя и службы технического контроля.

Выпуск готовой продукции из производства на склад оформляется в ОАО «Стройкерамика» ведомостью сдачи готовой продукции из цеха на склад, а при сдаче продукции заказчику (покупателю) непосредственно из цеха (минуя склад) или составляется акт приемки-сдачи. Приемосдаточный акт имеет типовую форму, в которой отмечается, что готовые изделия прошли все стадии технологической обработки, соответствуют техническим условиям (требованиям заказчика) и другие натуральные и стоимостные показатели выпущенной продукции. Если договором на изготовление продукции предусмотрено участие в приемке представителя заказчика, то его представитель также подписывает акт приемки-сдачи готовых изделий.

Отгрузка (отпуск) готовой продукции в ОАО «Стройкерамика» производится по соответствующим распорядительным документам: это сертификат, накладная, приказ на отпуск (отгрузку) готовых изделий и др. Отгрузка (отпуск) готовой продукции покупателям осуществляется в соответствии с заключенными договорами поставки, в которых определено наименование и количество по видам поставляемой продукции, способ отгрузки или самовывоз, размер партий, цена, по которой реализуются отдельная продукция. В соответствии с договором поставки организация-поставщик выписывает приказ-накладную, в которой объединяются два документа: приказ складу на отгрузку продукции и накладная на ее отпуск со склада. Данные приказа на отпуск заполняют менеджеры, занимающиеся сбытом готовой продукции, а фактическое количество отпущенной продукции – материально-ответственное лицо, отпустившее продукцию. Подобранные партии готовой продукции передаются экспедитору под расписку или сдаются на месте представителю покупателя (при самовывозе). Отправка груза оформляется транспортными накладными и квитанциями к ним. На основании этих документов составляют накладную на отпуск готовых изделий. Железнодорожная накладная (или накладная водного транспорта) передается станции железной дороги (или пристани) вместе с грузом. Накладная сопровождает груз в пути следования и вместе с ним выдается в пункте назначения грузополучателю. Железнодорожная квитанция, выданная транспортной организацией в момент принятия груза к перевозке и оплаты тарифа, выдается грузоотправителю и служит основанием для выписки счета-фактуры и предъявления его к оплате покупателю.

При транспортировке готовой продукции автомобильным транспортом поставщик выписывает товарно-транспортную накладную в нескольких экземплярах. Первый экземпляр остается у грузоотправителя для списания отпущенной продукции со склада и предъявления покупателю счета к оплате, второй – является сопроводительным документом, третий и четвертый – передаются в автохозяйство. К товарно-транспортным накладным и приказам-накладным прилагаются спецификации, в которых приводится подробный перечень отгруженной продукции и дается ее характеристика, технические паспорта на конкретные изделия, сертификаты качества и другие документы, обусловленные договором поставки. Различают оперативный и бухгалтерский учет готовой продукции. Оперативный учет осуществляют работники сбытовой, коммерческой службы ОАО «Стройкерамика». Одновременно с целью усиления контроля за сохранностью и выпуском изделий могут вести параллельный оперативный учет работники выпускающих цехов. Бухгалтерский учет ведут работники бухгалтерских служб.

Составим рабочий документ № 1, выявляющий наличие и правильность оформления подтверждающих документов по сдаче готовой продукции.

Таблица 7

Рабочий документ № 1

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование готовой продукции | По ведомости сдачи готовой продукции из цеха на склад | | По приемосдаточной накладной | | Отклонения (+,-) |
| Дата | Сумма, тыс. руб. | Дата | Сумма, тыс. руб. |
| Кирпич керамический | 02.12.2008 г. | 109873,23 | 02.12.2008 г. | 109873,23 | - |
| Песок строительный | 03.12.2008 г. | 39876,78 | 03.12.2008 г. | 39876,78 | - |
| Кирпич керамический | 15.12.2008 г. | 89765,58 | 15.12.2008 г. | 89765,58 | - |
| Кирпич керамический | 17.12.2008 г. | 24379,32 | 17.12.2008 г. | 24379,32 | - |

Таким образом, в ходе проверки наличия и правильности оформления подтверждающих документов по сдаче готовой продукции отклонений выявлено не было.

Важным этапом проверки является проверка своевременности и полноты оприходования готовой продукции по количеству и стоимости.

При проверке полноты оприходования готовой продукции аудитору необходимо установить:

* создана ли на предприятии комиссия по приемке готовой продукции;
* как на предприятии налажен контроль за состоянием принимаемой готовой продукции;
* и др.

Одновременно проверяется своевременность оприходования поступившей готовой продукции, правильность отражения этих операций в бухгалтерском учете. Для чего необходимо сопоставить даты, указанные в первичных документах, с датами отражения этих операций в соответствующей машинограмме.

Несвоевременное оприходование готовой продукции влечет за собой неверное исчисление себестоимости, что приводит к неправильной уплате налогов.

Для проведения аудиторской процедуры по проверке своевременности и полноты оприходования готовой продукции составляется следующий рабочий документ.

Документ, выявляющий полноту оприходования на склад готовой продукции по количеству и стоимости, представим в таблице 8.

Таблица 8

Рабочий документ № 2

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование готовой продукции | По ведомости сдачи готовой продукции из цеха на склад | | | По приемосдаточной накладной | | | Дата оприходования готовой продукции в регистрах бухгалтерского учета | Отклонения |
| Дата | Количество | Сумма, тыс. руб. | Дата | Количество | Сумма, тыс. руб. |
| Кирпич керамический, тыс. шт. | 02.12.2008 г. | 1121 | 109873,23 | 02.12.2008 г. | 1121 | 109873,23 | 02.12.2008 г. | - |
| Песок строительный, кг | 03.12.2008 г. | 1994 | 39876,78 | 03.12.2008 г. | 1994 | 39876,78 | 03.12.2008 г. | - |
| Кирпич керамический, тыс. шт. | 15.12.2008 г. | 925 | 89765,58 | 15.12.2008 г. | 925 | 89765,58 | 15.12.2008 г. | - |
| Кирпич кера-мический, кг | 17.12.2008 г. | 1262 | 24379,32 | 17.12.2008 г. | 1262 | 24379,32 | 17.12.2008 г. | - |

Таким образом, в ходе проверки полноты оприходования на склад готовой продукции по количеству и стоимости отклонений выявлено не было.

В ОАО «Стройкерамика» синтетический учет готовой продукции, выпущенной из производства, организуется на счете 43 «Готовая продукция» без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

В .ходе аудита выявлено, что для учета движения готовой продукции рассматриваемая организация использует только счет 43 «Готовая продукция», при оприходовании ее на склад выполняется следующая корреспонденция:

Д-т сч. 43 «Готовая продукция»

К-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», по фактической производственной себестоимости.

Проверку правильности определения оценки готовой продукции представим в рабочем документе № 3.

Таблица 9

Рабочий документ № 3

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № документа | По первичному документу | По данным бухгалтерского учета | По данным проверки |
| Сумма, тыс. руб. | Сумма, тыс. руб. | Сумма, тыс. руб. |
| 1. Ведомость № 1136  2. Ведомость № 1157  3. Ведомость № 1245 | 1000  3093,22  66,95 | 1000  3093,22  66,95 | 1000  3093,22  66,95 |

При помощи таблицы 9, выявлено, что в пределах выборки отклонений в правильности определения оценки готовой продукции на рассматриваемом предприятии нет.

Отпуск готовой продукции покупателям оформляется накладными. В качестве типовой формы накладной используется форма № М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону».

Основанием для выписки накладных являются распоряжения руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

В открытом акционерном обществе накладные формы М-15 выписываются на складе или в отделе сбыта в четырех экземплярах и передаются в бухгалтерию для регистрации в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции и подписи их главным бухгалтером или лицом, им уполномоченным.

Из бухгалтерии подписанные накладные возвращаются в отдел сбыта (или другое аналогичное подразделение организации). Один экземпляр накладной передается кладовщику (или другому материально ответственному лицу), второй служит основанием для выписки счета-фактуры, третий и четвертый передаются получателю готовой продукции. На всех экземплярах накладной получатель обязан расписаться в получении продукции.

При вывозе продукции через пропускной пункт один экземпляр накладной (четвертый) остается у службы охраны, а третий экземпляр передается получателю в качестве сопроводительного документа на груз.

Служба охраны записывает накладные в журнал регистрации грузов и затем передает их в бухгалтерию по описи, где делают отметки о вывозе в журнале регистрации накладных на вывоз (продажу) готовой продукции.

Счета-фактуры выписываются в двух экземплярах: первый экземпляр не позднее 10 дней с даты отгрузки продукции высылается или передается покупателе, а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления НДС.

Аналитический учет по счету 43 «Готовая продукция» в ОАО «Стройкерамика» ведется по видам готовой продукции и по местам хранения. Аналитический учет отдельных видов готовой продукции ведут по учетным ценам с выделением отклонений по фактической себестоимости от стоимости готовой продукции по учетным ценам.

Аудит организации бухгалтерского учета отгрузки и продажи готовой продукции был проведен по направлениям:

-изучение учетной политики

-контроль правильности организации учета списания готовой продукции;

-проверка правомерности распределения расходов на продажу счета 44 «Расходы на продажу» по видам продукции;

- анализ операций по реализации, в который была включена проверка достоверности отражения сумм фактической себестоимости отгруженной продукции на основании данных аналитического учета и первичных документов складского учета и правильности (своевременности) отражения суммы выручки за отгруженную продукцию на счете 90 «Продажи» на основании первичных документов.

Метод отражения выручки для целей налогообложения определен учетной политикой ОАО «Стройкерамика». Для целей налогообложения выручка отражается в следующем порядке:

- в целях налогообложения НДС по мере оплаты покупателями продукции, товаров, работ, услуг. Согласно НК РФ оплатой товаров (работ, услуг) признается прекращение встречного обязательства приобретателя указанных товаров (работ, услуг) перед налогоплательщиком, которое непосредственно связано с поставкой (передачей) этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг), за исключением прекращения встречного обязательства путем выдачи покупателем-векселедателем собственного векселя. Оплатой товаров (работ, услуг), в частности, признаются:

1) поступление денежных средств на счета налогоплательщика либо его комиссионера, поверенного или агента в банке или в кассу налогоплательщика (комиссионера, поверенного или агента);

2) прекращение обязательства зачетом;

3) передача налогоплательщиком права требования третьему лицу на основании договора или в соответствии с законом.

В случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности приравнивается к его реализации.

Проданная продукция в течение месяца учитывается в рассматриваемом обществе по фактической себестоимости.

В бухгалтерском учете фактическая себестоимость отгруженной продукции отражается проводкой

Дебет сч. 90/2 Кредит сч. 43 – списана на продажу отгруженная покупателям готовая продукция.

В ходе аудита было проверено:

- правильность включения затрат в состав общехозяйственных расходов;

- правильность ведения аналитического учета по счету 26 «Общехозяйственные расходы» и ведомости;

- соответствие записей синтетического и аналитического учета записям в Главной книге (при журнально-ордерной форме учета) и балансе

На счете 44 «Расходы на продажу» в течение месяца собираются все расходы связанные с реализацией (сбытом) продукции, где отражаются расходы: на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции; по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; на комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим предприятиям; на содержание помещений для хранения продукции в местах ее реализации и оплату труда продавцам на сельскохозяйственных предприятиях; на рекламу; другие аналогичные по назначению расходы. Накопленные на счете 44 расходы на продажу, списываются в дебет счета 90/2 «Себестоимость продукции».

В ходе аудита было проверена:

- правильность включения затрат в состав расходов на продажу;

- соблюдение основных положений по учету тары на предприятиях, а именно: правильное и своевременное документальное отражение операций по заготовлению, поступлению и отпуску тары на складах, в цехах, участках и других местах ее хранения;

- правильность ведения аналитического учета по счету 44 «Расходы на продажу» и ведомости;

- правильность составления бухгалтерских проводок по операциям с тарой;

- правильность отражения в бухгалтерском учете товарообменных операций или операций, осуществляемых на бартерной основе;

- соответствие записей синтетического и аналитического учета записям в Главной книге (при журнально-ордерной форме учета) и балансе.

На предприятии ведется аналитический учет поступающей выручки. Выручка учитывается по видам реализации в разрезе покупателей, от которых она поступает.

Проверку правильности учетных записей по выпуску готовой продукции выполним при помощи рабочего документа № 4.

В таблице 10 представим рабочий документ – контроль организации бухгалтерского учета выпуска и реализации готовой продукции в ОАО «Стройкерамика».

Таблица 10

Рабочий документ № 4

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | | Сумма по данным бух. учета тыс. руб. | Сумма по расчету проверки тыс. руб. | Отклонения | Характер нарушений |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Учет готовой продукции ведется по фактической себестоимости на счете 43 «Готовая продукция» без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» | | | | | | |
| Отражена фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции | 43 | 20 | 72921 | 72921 | - | Нарушений не выявлено |
| Учет продажи готовой продукции по мере ее отгрузки | | | | | | |
| Отражена выручка от продажи готовой продукции  Отражена сумма НДС по отгруженной продукции  Поступила выручка на расчетный счет  Списаны расходы на продажу  Отражен результат от продажи готовой продукции  - прибыль | 62  90-3  51  90-2  90-9 | 90-1  «Выручка»  68  62  44  99 | 85320  13014  85320  310  9075 | 85320  13014  85320  310  9075 | -  -  -  -  - | Нарушений не выявлено  Нарушений не выявлено  Нарушений не выявлено  Нарушений не выявлено  Нарушений не выявлено |

В процессе контроля необходимо также установить достоверность сумм аналитического и синтетического учета по счетам, отражающим движение готовой продукции, на основании первичных учетных документов. С этой целью суммы, отраженные в первичном документе, сопоставляются с данными регистров аналитического и синтетического учета по анализируемому счету за определенный период.

В ходе проведения выборочной аудиторской проверки расхождений между выручкой, отраженной в бухгалтерском учете, и заключенными договорами не выявлено.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Аудит представляет собой независимую экспертизу и анализ публичной финансовой отчетности хозяйственного субъекта уполномоченными на то лицами (аудиторами) или фирмой с целью определения ее достоверности, полноты, реальности и соответствия действующему законодательству и требованиям, предъявленным к ведению бухгалтерского учета и состоянию финансовой отчетности.

Главная цель аудиторской проверки деятельности экономических субъектов предпринимательства заключается в выражении мнения о достоверности показателей их бухгалтерских (финансовых) отчетов. Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. Одной из задач аудиторской проверки является также установление соответствия совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операций действующему законодательству.

Цель проверки выпуска и продажи готовой продукции заключается в объективной оценке полноты, своевременности и достоверности отражения в учете и отчетности показателей данного раздела: выручки от продажи, себестоимости проданной продукции, управленческих и коммерческих расходов и прибыли (убытка) от продажи.

В ходе проведения внутреннего аудита на рассматриваемом предприятии отклонений в отношении такого участка как учет выпуска и реализации продукции выявлено не было.

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. – М: ЭКМОС, 2008.
2. Налоговый кодекс РФ от 05.08.00 № 117 – ФЗ принят Государственной Думой 19.07.00 (в ред. от 09.03.2010)
3. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 113-ФЗ
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 № 129-ФЗ
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (утв. Приказом Минфина № 94н от 31.10.2000)
6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 29.07.98г. № 34н (в редакции от 26.03.2007 г. № 26н)
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 от 6 октября 2008 г. N 106н (в редакции от 11.03.2009 N 22н)
8. Приказ Минфина от 13.06.95 № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»
9. Барышников, Н.П. Практикум внутреннего и внешнего аудита/ Н.П. Барышников. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Филинъ, 2006. – 792 с.
10. Богатая, И.Н. Аудит: Учебное пособие/ И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2005. – 544 с.
11. Данилевский, Ю.А. Аудит: Учеб. пособие/ Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова. – М.: ИПК ФБК-пресс, 2006. – 428 с.
12. Лабынцев, Н.Т. Стандарты аудиторской деятельности: Учеб. Пособие/ Н.Т. Лабынцев. – М.: Приор, 2006. – 212 с.
13. Лабынцев, Н.Т. Аудит: теория и практика: Учеб. пособие/ Н.Т. Лабынцев, О.В. Ковалева. – М.: Приор, 2008. – 423 с.
14. Макальская, М.Л. Основы аудита/ М.Л. Макальская, М.В. Мельник, Н.А. Пирожкова. – М.: Дело и сервис, 2006. – 458 с.
15. Макарова, Л.Г. Методологические аспекты разработки внутренних стандартов аудиторских организаций: Монография/ Л.Г. Макарова. – Н.Новгород: НГУ, 2008. – 269.
16. Мельник, М.В. Аудит: Учебник/ Под ред. М.В. Мельник. – М.: Экономистъ, 2005. – 282 с.
17. Овсийчук, М.Ф. Аудит. Организация. Методика проведения/ М.Ф. Овсийчук. – М.: Интелтех, 2006. – 389 с.
18. Подольский, В.И. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 583 с.
19. Поленова, С.Н. учет готовой продукции: оценка, выпуск из производства, продажа / С.Н. Поленова // Все для бухгалтера, 2007, N 23.
20. Пупко, Г.М. Аудит и ревизия: Учеб. Пособие/ Г.М. Пупко. – Мн.: Интерпрессервис, 2003. – 429 с.
21. Терехов, А.А. Аудит/ А.А. Терехов. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 436 с.
22. Федеральные стандарты аудиторской деятельности. Комментарий Релизова Н.А. – М.: ФБК, 2005. – 423 с.
23. Шеремет, А.Д. Аудит: Учебник, 3-е изд., доп. и перераб./ А.Д. Шеремет, В.П. Суйц – М.: ИНФРА-М, 2002. – 442 с.