негосударственное образовательное учреждение

высшего профессионального образования

**«Самарский институт Бизнеса и управления»**

Факультет «Бухгалтерского учета, анализа и аудита»

**Курсовая работа**

**по дисциплине:«Аудит»**

**тема:**

**«Аудит затрат и калькулирования себестоимости продукции»**

Самара, 2009

**Содержание**

[Введение 3](#_Toc231768019)

[Глава 1. Методика аудиторской проверки затрат на производство продукции (работ, услуг) 6](#_Toc231768020)

[1.1 Задачи аудита и источники информации 6](#_Toc231768021)

[1.2 Этапы аудита затрат на производство 9](#_Toc231768022)

[1.3 Процедура проверки состояния системы внутреннего контроля затрат на производство продукции 14](#_Toc231768023)

[Глава 2. Особенности методики проведения аудиторской проверки себестоимости на предприятиях оптовой торговли 19](#_Toc231768024)

[2.1 Методика сбора аудиторских доказательств достоверности фактическая себестоимости товаров, принятых к бухгалтерскому учету 19](#_Toc231768025)

[2.2 Методика сбора аудиторских доказательств достоверности корреспонденции счетов и начисления входящего НДС 23](#_Toc231768026)

[2.3 Методика сбора аудиторских доказательств расходов на продажу 24](#_Toc231768027)

[Заключение 27](#_Toc231768028)

[Список литературы 30](#_Toc231768029)

[Приложения 32](#_Toc231768030)

**Введение**

Актуальность исследования. В условиях реформирования бухгалтерского учета, все большего приближения стандартов отчетности российских предприятий к международным стандартам, возникает необходимость получения достоверной информации по формированию различных экономических, бухгалтерских и иных показателей, используемых организациями для достижения поставленной цели[[1]](#footnote-1).

Себестоимость как раз и является одним из таких показателей. От того, насколько правильно, эффективно и грамотно она будет сформирована, зависит дальнейшее управление производством, а также контроль за соблюдением изначально установленных экономических показателей.

Правильно организованный анализ и аудит учета затрат и формирования себестоимости служит необходимым условием для бесперебойной и объективной работы управленческого персонала организации путем донесения до него бухгалтерской информации по всем интересующим показателям предприятия. И с этой точки зрения необходимости аудита затрат себестоимость вновь является неотъемлемой частью формирования различных показателей. Эти показатели широко применяются как в бухгалтерском, так и в налоговом учете, а также в анализе производственно-хозяйственной деятельности предприятия и организации[[2]](#footnote-2).

Себестоимость как экономический показатель отражает, во сколько обошлось производство той или иной продукции, товара и доведение его до конечного потребителя (реализация) для предприятия. Себестоимость - это издержки или затраты организации, связанные с производством и реализацией продукции. Себестоимость не зависит от многих различных обстоятельств, таких как отсутствие нормативных документов или их наличие, возможность осуществления бухгалтерского учета и исчисления себестоимости или отсутствие таковой и др.[[3]](#footnote-3)

Понятие себестоимости в плане нормативного регулирования практически ничем не закреплено. Единственным нормативным документом, в какой-то мере регламентирующим себестоимость как показатель, является Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99) от 06.05.1999 г. № 32н «Расходы организации»[[4]](#footnote-4).

Успех аудита затрат и калькулирования себестоимости, как внешнего, так и внутреннего зависит не только от профессиональной компетенции работника, но и в весьма значительной степени от нормативно-методического обеспечения аудиторов и главное от умения критически оценить возможные способы выполнения операций и процедур и выбрать способ, наиболее эффективный для данного случая.

Это дает возможность при проведении аудиторской проверки сэкономить время и труд, соблюдая одновременно условия обеспечения качества и рациональности аудита.

Цель аудита затрат на производство подчинена общей цели аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, указанной в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»:

- выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц,

- соответствие порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации[[5]](#footnote-5).

Цель аудита затрат и калькулирования себестоимости заключается в объективной оценке достоверности и законности отражения затрат на производство в бухгалтерском учете и финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц[[6]](#footnote-6).

Аудит затрат на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг является в настоящее время одним из самых сложных участков аудиторской проверки[[7]](#footnote-7).

В настоящее время наиболее распространенным видом предпринимательской деятельности является оптовая и розничная торговля. По данным Госкомстата, на долю всех видов торговли и услуг приходится около 60% ВВП страны. В связи с этим остается актуальным вопрос достоверности составления финансовой (бухгалтерской) отчетности торговых организаций.

Поэтому в курсовой работе исследована методика аудиторской проверки затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), а так же изучены типовые аудиторские процедуры, источники информации и рабочие документы аудитора при аудите формирования затрат и калькулирования себестоимости в торговых предприятиях.

**Глава 1. Методика аудиторской проверки затрат на производство продукции (работ, услуг)**

## 

## 1.1 Задачи аудита и источники информации

Основными задачами аудита в области бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости является получение аудиторских доказательств в области:

1) соответствия отнесения затрат на производство действующему законодательству;

2) обоснованности разграничения источников возмещения различных затрат и правильности их распределения между отчетными периодами, незавершенным производством и готовой продукцией;

3) правильности применения методов учета затрат и калькулирования себестоимости.

Согласно ст. 5 и 6 Федерального закона от 7.08.01 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» при проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы, а также внутренние аудиторы организации, назначенные учредителями, имеют право получать, а аудируемые лица обязаны предоставлять аудиторам в полном объеме информацию и документацию, связанную с их финансово-хозяйственной деятельностью и необходимую для осуществления аудита[[8]](#footnote-8).

По мнению А. Басова и Ж. Кеворковой[[9]](#footnote-9) методика и цели, преследуемые при проведении аудита, предполагают проверку:

а) надежности учетной информации;

б) точности достоверности и полноты отражения отдельных элементов и статей затрат;

в) выявления случаев нарушения достоверности общей калькуляции себестоимости товарной продукции и результатов хозяйственной деятельности;

г) соблюдения требований, вытекающих из специфики проверяемого хозяйствующего субъекта;

д) ограничений учетного периода;

е) оценку общей информации, представленной в финансовой отчетности,

ж) применение и раскрытие принципов бухгалтерского учета в учетной политике.

Таким образом, предметом исследования аудитора является информационная база, представляющая собой систему количественных и качественных, обобщающих и частных показателей формирования затрат на производство и реализацию продукции.

В основу новых методических подходов авторами[[10]](#footnote-10) положена разработка контрольных точек аудирования каждого объекта, под которыми следует понимать обобщающий (укрупненный) или частный показатели, отраженные в первичных документах, текущем учете, финансовой отчетности или на счетах бухгалтерского учета.

Следовательно, на соответствующем объекте аудита количество контрольных точек аудирования будет определяться целью, направлением аудита (подтверждающий, организационно-правовой, налоговый, финансово-аналитический, затратный, запасный, операционный, маркетинговый, компьютерный, экологический), его формой (внешний, внутренний, обязательный, инициативный, документальный, фактический), содержанием финансовой (бухгалтерской), статистической и налоговой отчетности и степенью детализации укрупненной контрольной точки.

Основой детализации могут служить Положение о составе затрат и применяемый в организации метод калькулирования себестоимости продукции.

Кроме того, в Рекомендациях аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам отмечено следующее:

«Согласно ПБУ 10/99 управленческие и коммерческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Исходя из Федерального закона «О бухгалтерском учете» решение организации применять указанный способ признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости зависит от структуры организации, отрасли и других особенностей деятельности ее (в том числе соответствия доходов и расходов)»[[11]](#footnote-11).

Избранный методический подход предполагает разработку универсальной модели информационной базы, включающей объекты и элементы аудита, контрольные точки аудирования и источники информации (таблица 1)[[12]](#footnote-12).

Таблица 1. Модель информационной базы

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Объект аудита | Элементы объекта | | Контрольная точка аудирования | Источники информации (точки аудита) | | |
| обобщаю | частные | синтетического учета | аналитического  учета | другие источники |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|  |  |  |  |  |  |  |

Предлагаемая система показателей предполагает организацию аналитического и синтетического учета затрат на производство и использование его данных для проведения аудиторской проверки по заданному направлению.

Разработанная модель информационной базы включает как укрупненные (обобщающие), так и частные показатели, основой классификации которых стали данные бухгалтерской отчетности формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» и Положение о составе затрат.

Следовательно, по каждому объекту аудита затрат на производство количество контрольных точек зависит от цели, степени детализации показателей элементов затрат на производство или калькуляционных статей, содержания текущей и сводной отчетности. В процессе аудита должны быть определены взаимосвязь контрольных точек аудирования, факторы и причины изменений (отклонений) себестоимости от имеющихся данных первичного учета. Это позволит сократить время аудиторской проверки, обеспечит достоверность отражаемых операций, даст возможность проводить аудирование хозяйствующих субъектов любых организационно-правовых форм и видов собственности.

Объекты аудита затрат на производство - информация, формируемая на счетах раздела III «Затраты на производство» Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Объекты аудита и источники информации приведены в таблице 1 Приложения 1.

## 1.2 Этапы аудита затрат на производство

Методика аудиторской проверки должна разрабатываться в соответствии с этапами, выделяемыми в качестве основных федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности:

1. планирование,
2. осуществление,
3. отчет.

Применительно к аудиту затрат на производство в рамках правил (стандартов) аудиторской деятельности[[13]](#footnote-13) рассмотрим алгоритм проведения аудиторской проверки, включающий три этапа (рисунок 1).

**Этап 1. Планирование аудита затрат на производство**

1.1 Тестирование системы внутреннего контроля затрат на производство

1.2 Оценка аудиторского риска и уровня существенности

1.3 Составление общего плана аудита затрат

1.4 Составление программы аудита затрат

Получение дополнительных данных

**Этап 2. Проведение аудита**

2.1 Проведение аудиторских процедур

2.2 Сбор аудиторских доказательств

2.3 Оформление аудиторских рабочих документов

2.4 Проведение аналитических процедур

**Этап 3. Разработка рекомендаций и оформление отчета**

3.1 Обобщение и оценка результатов аудита затрат

3.2 Разработка отчета по результатам аудита затрат

Рисунок 1. Этапы аудита затрат на производство

Этапы объединены в «большой цикл» и следуют друг за другом в порядке перечисления. Однако внутри этого основного цикла могут неоднократно происходить возвраты от более поздних этапов к предыдущим для получения недостающих данных.

Например, если аудитор на этапе 2 придет к выводу, что оценка надежности системы внутреннего контроля или каких-либо средств внутреннего контроля завышена, он должен вернуться к этапу 1 и скорректировать план и программу аудита.

Нормативные документы, используемые при проверке затрат на производство условно можно разделить на три группы (в каждой группе приведены лишь некоторые документы)[[14]](#footnote-14).

1) Первая группа включает документы общего характера, действующие в отношении всех организаций, вне зависимости от формы собственности и организационно-правовой формы, отраслевой принадлежности или вида деятельности, объектов финансово-хозяйственной деятельности, в частности:

* главу 25 НК РФ;
* Федеральный закон от 21.11.96 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
* План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (приказ Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н);
* ПБУ 10/99 «Расходы организации» (приказ Минфина России от 6.05.99 г. № 33н).

2) Вторая группа объединяет отраслевые документы - типовые методические рекомендации, инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), принятые министерствами и ведомствами Российской Федерации, в том числе:

* Инструкцию по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на внутреннем водном транспорте (приказ Минтранса России от 30.09.03 г. № 194);
* Инструкцию по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на автомобильном транспорте (приказ Минтранса России от 24.06.03 г. № 153);
* Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (приказ Минсельхоза России от 6.06.03 г. № 792).

3) Третья группа охватывает внутренние документы, разрабатываемые организациями самостоятельно и действующие внутри них: схемы организационной структуры, положения об отделах и должностные инструкции, учетная политика организации, рабочий план счетов, приказы руководства и др.

Полнота и эффективность проверки зависят от того, насколько обоснованны вопросы, подлежащие проверке. Ответы на эти вопросы должны обеспечивать формирование достоверного и полного материала о деятельности проверяемого экономического субъекта (аудиторских доказательств).

Выбранные процедуры должны соответствовать специфике деятельности проверяемого объекта. Для этого целесообразно, на взгляд Г.Н. Мамаевой[[15]](#footnote-15) , в составе методики аудита затрат на производство разработать систему контрольных тестов по следующим направлениям.

1. Система внутреннего контроля:

1. виды основных и вспомогательных производств аудируемого лица;
2. наличие утвержденной схемы организационной структуры предприятия, положений об отделах, должностных инструкций;
3. организация учета затрат на производство по центрам возникновения и центрам ответственности;
4. наличие органа внутреннего контроля (отдела внутреннего контроля, ревизионной комиссии);
5. наличие и соблюдение графика документооборота в части затрат на производство;
6. разделение обязанностей сотрудников, осуществляющих санкционирование, документальное оформление, учет и оплату затрат;
7. наличие смет затрат на производство и организация контроля за их соблюдением;
8. нормирование затрат на производство и организация контроля за соблюдением норм;
9. наличие приказов, устанавливающих круг лиц, имеющих определенные права в области затрат на производство;
10. состояние аналитической работы в организации по предупреждению брака и простоев;
11. состояние инвентаризационной работы в организации;
12. наличие незавершенного производства и порядок его оценки.

2. Система бухгалтерского учета:

1. наличие отраслевых документов, регламентирующих порядок учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);
2. метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, применяемый в организации;
3. объекты учета затрат на производство и объекты калькулирования;
4. опыт и квалификация работников, ответственных за ведение бухгалтерского и налогового учета затрат на производство;
5. автоматизация бухгалтерского и налогового учета затрат на производство;
6. наличие в учетной политике положений в части затрат на производство;
7. группировка затрат по элементам и статьям;
8. применение типовых форм первичных документов и учетных регистров;
9. ограничение доступа к бланкам первичных учетных документов и базам данных;
10. учет затрат по элементам и статьям калькуляции;
11. организация учета затрат в целях налогообложения;
12. организация аналитического учета затрат на производство;
13. разграничение затрат по отчетным периодам;
14. распределение затрат на производство по объектам калькулирования;
15. наличие и содержание отчетности о затратах на производство.

Перечень направлений аудиторских проверок и соответствующих процедур, а также источники информации, рабочие документы аудитора приведены в таблице 2 Приложения 1.

## 1.3 Процедура проверки состояния системы внутреннего контроля затрат на производство продукции

До начала документальной проверки аудитору необходимо изучить организационные и технологические особенности предприятия, специализацию, масштабы и структуру каждого вида его производственной деятельности. На основе анализа учетной политики и особенностей производства аудитор выясняет обоснованность применяемого на практике метода учета производственных затрат и варианта сводного учета затрат.

Если в процессе проверки установлено, что в учетной политике обоснован метод учета затрат, отвечающий требованиям технологического процесса, а фактически элементы этого метода не используются, то аудитор должен зафиксировать данное отклонение в рабочих документах и определить его влияние на формирование себестоимости продукции.

Если описанный в учетной политике метод учета затрат не соответствует особенностям технологического процесса, то аудитор может порекомендовать клиенту ряд изменений, которые позволят организовать производственный учет в соответствии с требованиями нормативных документов[[16]](#footnote-16).

Для подтверждения первоначальной оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета затрат на производство продукции авторы[[17]](#footnote-17) предлагают применение метода тестирования и установления уровня эффективности указанных систем таблица 3 Приложения 1.

По результатам тестирования устанавливается оценка надежности систем и сравнивается с первоначальной оценкой, полученной на стадии планирования. Если такая оценка окажется ниже первоначальной, то необходимо скорректировать объем и порядок проведения других аудиторских процедур. При этом градации оценок предлагается использовать при тестировании в следующей иерархии, как представлено в таблице 2.

Таблица 2. Градации оценок состояния (эффективности) затрат на производство продукции

|  |  |
| --- | --- |
| Внутрихозяйственного контроля (К) | Системы учета (У) затрат на производство продукции |
| К1 - низкий уровень | У1 - низкий уровень |
| К2 - ниже среднего уровня | У2 - ниже среднего уровня |
| К3 - средний уровень | У3 - средний уровень |
| К4 - выше среднего уровня | У4 - выше среднего уровня |
| К5 - высокий уровень | У5 - высокий уровень |

Исходя из практического опыта, знания информационных систем организации, степени квалификации работников учета, состояния внутрихозяйственного контроля, а также особенностей формирования и первичной регистрации затрат данного предприятия можно установить количественные значения указанных градаций оценок:

К1 = 0,1; К2 = 0,3; К3 = 0,4; К4 = 0,6; К5 = 0,7;

У1 = 0,3; У2 = 0,4; У3 = 0,5; У4 = 0,7; У5 = 0,8.

Из данных [таблицы](#sub_111) 3 Приложения 1 можно сделать вывод о том, что состояние внутрихозяйственного контроля затрат в организации находится между низким и ниже среднего уровнями эффективности:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| К = | К2 + К1 + К2 + К2 + К2 + К1 + К1 | = | 0,3 + 0,1 + 0,3 + 0,3 + 0,3 + 0,1 + 0,1 | = 0,21, или 21% |
| n | 7 |

Это говорит о том, что риск средств контроля в данном случае составляет 79%. Из таблицы 3 Приложения 1 можно заключить, что система учета затрат также является неэффективной:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| К = | У3+У1+У2+У1+У3+У2+У1+У3+У2 | = | 0,5+0,3+0,4+0,3+0,5+0,4+0,3+0,5+0,4 | =0,4, или 40% |
| n | 9 |

Таким образом, эффективность системы учета затрат в данном примере оценивается ниже среднего уровня эффективности и неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск составляет 60%.

Для наглядности отражения общей карты состояния системы учета и контроля путем тестирования полезно, по мнению авторов[[18]](#footnote-18), использовать карту аудита эффективности учета и внутрихозяйственного контроля затрат , представленную на рисунках 2 и 3.

Высокий уровень

Выше среднего уровня

Средний уровень

Ниже среднего уровня

Низкий уровень (предел)

К5

К4

К3

К2

К1

Рисунок 2. Аудит эффективности учета

Высокий уровень

Выше среднего уровня

Средний уровень

Ниже среднего уровня

Низкий уровень (предел)

У5

У4

У3

У2

У1

Рисунок 3. Аудит эффективности внутрихозяйственного контроля затрат

По данным тестирования аудитор может определять для себя объекты повышенного внимания при планировании контрольных процедур и уточнять аудиторский риск.

Важной особенностью аудита затрат является оценка правильности исчисления себестоимости продукции, которая выполняется путем арифметического контроля данных ведомости (производственного отчета) сводного учета затрат. При этом себестоимость выпуска продукции в условиях применения «позаказного» и «попередельного» метода учета затрат формируется как алгебраическая сумма затрат за период и изменений величины незавершенного производства, а в условиях нормативного метода - как алгебраическая сумма нормативной себестоимости выпуска продукции, изменений норм и отклонений от норм.

Выявленные в ходе проверки отклонения фиксируются в рабочих документах аудитора, определяется их количественное влияние на показатели отчетности.

Обобщая изложенное, можно охарактеризовать методику аудита затрат на производство как набор инструментов, необходимых аудитору для реализации основной цели и задач проверки данного раздела бухгалтерского учета, в состав которых входят:

1. перечень информационных источников аудита затрат на производство;
2. список системы нормативных документов, используемых при проведении аудита затрат на производство;
3. возможные альтернативные решения отражения в бухгалтерском учете затрат на производство;
4. тесты средств контроля для оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета в части затрат на производство;
5. описание процедур проверки затрат на производство;
6. макеты рабочих аудиторских документов, которые могут быть составлены в ходе аудита затрат на производство.

В соответствии с п. 3.6 правила (стандарта) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторской организации» методики аудиторской проверки учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) разрабатываются в дополнение к внутренним стандартам аудиторской организации, устанавливающим порядок проведения аудита[[19]](#footnote-19).

Они могут быть оформлены в виде внутреннего стандарта с учетом требований, предъявляемых к внутренним стандартам аудиторских организаций[[20]](#footnote-20).

**Глава 2. Особенности методики проведения аудиторской проверки себестоимости на предприятиях оптовой торговли**

# 

# 2.1 Методика сбора аудиторских доказательств достоверности фактическая себестоимости товаров, принятых к бухгалтерскому учету

Одним из важнейших участков аудита товарных операций является проверка правильности формирования первоначальной стоимости товаров в соответствии с п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

Оценка товаров, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия товаров к бухгалтерскому учету.

Фактическая себестоимость товаров, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме оговоренных случаев.

При проведении проверки очень важно сличить условия учета затрат на транспортировку товаров, закрепленные в учетной политике, с фактическим учетом и распределением транспортных расходов.

Далее осуществляется проверка организации складского и аналитического учета товаров и их сохранности.

Аудитор проверяет наличие приказов на прием в штат материально ответственных лиц и согласование их с главным бухгалтером, а также наличие договоров о полной материальной ответственности. Для установления квалификации материально ответственных лиц знакомятся с результатами и качеством материалов инвентаризаций. Выясняется соблюдение сроков представления первичных документов со складов в бухгалтерию предприятия, обоснованность и своевременность записи и подсчета оборотов и сальдо в карточках складского учета заведующим складом. Аудитору необходимо проверить наличие приказа о постоянно действующей инвентаризационной комиссии, а также порядок отражения в бухгалтерском учете и отчетности результатов проведенной инвентаризации. Также следует установить, выполняются ли требования, предъявляемые к организации учета материальных ценностей (товаров).

Достоверность финансово-хозяйственных операций устанавливается путем формальной и арифметической проверки документов или с помощью специальных приемов документального контроля.

При формальной проверке устанавливается правильность заполнения всех реквизитов документов: наличие неоговоренных исправлений, подчисток, дописок в тексте и цифр; подлинность подписей должностных и материально ответственных лиц. При арифметической проверке определяется правильность подсчетов в документах.

Достоверность хозяйственных операций, отраженных в первичных документах, при необходимости может быть установлена путем проведения встречных проверок на оптовых предприятиях.

При изучении первичных документов обращается внимание на полноту и правильность заполнения всех обязательных реквизитов, наличие подписей должностных лиц, ответственных за учет рабочего времени и выполнение работ, неоговоренные исправления и подчистки. Необходимо выяснить, нет ли случаев включения в табели учета рабочего времени вымышленных лиц, приписок невыполненных работ. Результаты проверки первичных документов необходимо оформить рабочим документом.

Аудиторские доказательства наличия подтверждающих документов по приобретению товаров собираются путем проверки:

1) приходных документов товарно-кассовых отчетов, оформленных материально ответственными лицами;

2) документов, полученных от обслуживающего банка и поставщиков;

3) письменных подтверждений и устного опроса материально ответственных лиц, коммерческого директора и главного бухгалтера.

Организация работы сбора аудиторских доказательств по этой процедуре заключается в следующем:

* просматриваются приходные документы выбранных товарно-кассовых отчетов, выписывается наименование поставщика товаров;
* далее просматривается папка с договорами, закупочными актами, соглашениями о сделках, письмах-заявках и телеграммами на поставку товаров.
* затем проверяется наличие счетов-фактур поставщиков по каждой конкретной поставке и отражается в рабочем документе.

Таблица 3. Проверка правильности документального оформления поступления товаров за 2008 г. в ОАО «Энергосервис»

Составил: аудитор О. Остайкина Дата: 25.04.2009.

Проверил: руководитель аудиторской группы Р.П. Востриков Дата: 25.04.2009.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № | Реквизиты документа | Характер выявленного нарушения |
| 1 | Накладная № 46 от 11.03.2008 ООО «Электросбыт»  Накладная № 97 от 24.05.2008 ООО «Пожарные системы» | Отсутствуют подписи лиц, получивших товары |
| 2 | Накладная № 34 от 16.03.2008  Накладная № 85 от 27.03.2008  Накладная № 17 от 14.05.2008 | Отсутствуют данные от продавца |
| 3 | Накладная № 12 от 13.04.2008  Накладная №14 от 15.04.2008  Накладная № 55 от 29.05.2008 | Отсутствуют подписи лиц, получивших товар |
| 4 | Товарный отчет № 21 от 11.02.2007 составленный Петровым А. А.  Товарный отчет № 77 от 26.03.2007, составленный Петровым А. А. | Документ содержит исправления в виде зачеркивания, не заверенные подписью ответственного лица, отсутствует виза руководителя |
| 5 | Накладная № 121 от 10.06.2008  Накладная № 123 от 11.06.2008 | При закупке электроводонагревателей в рассматриваемый период цена, указанная в закупочных актах, отличается на значительную величину: 09.06.08 - 21000 руб.; 10.06.08 - 26000 руб.; 11.06.08 - 23000 руб. |
| 6 | Накладная № 351 от 08.08.2008 | Отсутствует расшифровка приобретенных товаров, указано «генератор» |

Таблица 4. Проверка наличия подтверждающих документов на приобретение оптовых партий газовых плит

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Наименование поставщика | Приходный документ, №, дата | Договор,  №, дата | Счет-фактура, №, дата | Причина отсутствия необходимых документов |
| 1 | ООО «Артес» | № 18, 03.04.08 | нет | 23, 03.04.08 | Договор не заключен |
| 2 | ООО «Артес» | № 25, 24.06.08 | № 34, от 15.09.07 | 27, 24.06.08 | Не предъявлен ООО «Артес», в учете числится как отфак-турованная поставка |
| 3 | Astus | № 39,18.08.08 | нет | - | Счет предъявлен с опозданием, в учете не обозначено, что это неотфактурованная поставка |

Анализируя данные таблицы 4, можно определить состояние разрешительных моментов на проведение товарных операций по поставкам (закупкам) товаров, что позволяет выявить наличие несанкционированно торговых сделок, определить добавленную стоимость по оприходованным и оплаченным товарам, по которым нет счетов-фактур.

Если установлено наличие неотфактурованных поставок (отсутствие счета-фактуры на оприходованный товар), путем устного опроса бухгалтера по учету движения товара устанавливают факт затребованности счетов-фактур от поставщиков, наличие запроса.

Если запросы отсылались поставщикам, то необходимо проверить ответы на них. При отсутствии запросов или ответов на них должна быть проведена сверка расчетов с этим поставщиком путем отсылки письменного запроса[[21]](#footnote-21).

Проверка наличия счетов-фактур поставщиков по каждой конкретной поставке и отражается в рабочем документе.

## 2.2 Методика сбора аудиторских доказательств достоверности корреспонденции счетов и начисления входящего НДС

Методика сбора аудиторских доказательств достоверности корреспонденции счетов заключается в прослеживании правильности отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с поступлением товара, и их соответствие методическим рекомендациям по учету и оформлению операций по приемке, хранению и отпуску товаров в отпуске товаров в организациях торговли и плану счетов бухгалтерского учета.

Типовая корреспонденция счетов по приобретению товаров представлена в таблице 5.

Таблица 5. Отражение поступления товара в бухгалтерском учете оптового предприятия

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Содержание операции | Дебет | Кредит |
| 1 | Оприходование товаров | 41 | 60 |
| 2 | Отражен НДС по поступившем товарам | 19 | 60 |
| 3 | Отражена торговая надбавка (наценка) на покупную стоимость товара | 41 | 42 |
| 4 | Оприходование тары, полученной с товаром | 41 | 60 |
| 5 | Начислены транспортные расходы по доставке товара | 44 | 60 |
| 6 | Отражена недостача или порча товара по вине:  а) поставщика или транспортной организации | 63 | 60 |
|  | б) материально-ответственного лица за получение товара | 84 | 60 |

Проверка наличия у оптового предприятия дебиторской и кредиторской задолженности, в том числе и просроченной, осуществляется с использованием таких приемов, как запрос и подтверждение. Запрос осуществляется в виде официального письменного запроса, адресованного третьим лицам.

Аудитору необходимо обратить внимание на наличие у предприятия просроченной дебиторской задолженности (таблица 6). Ее наличие значительно снижает эффективность использования оборотных активов оптового предприятия.

Таблица 6. Проверка наличия дебиторской задолженности, списанной как безнадежные долги, в ОАО «Энергосервис» за 2008 г.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Наименование поставщика | Дата возникновения задолженности | Сумма задолженности,  руб. | Дата списания задолженности | Основание списания задолженности |
| 1 | Кража на складе | 01.07.2006 | 9180 | 30.12.2008 | Не присуждена судом |
| 2 | ООО «РТС» | 04.09.2006 | 56120 | 30.12.2009 | Ликвидация фирмы |
| 3 | ООО «Газтехника» | 03.10.2006 | 49490 | 30.12.2009 | Решение арбитражного суда 10.11.2008 |

Проверку правильности исчисления НДС можно осуществить с использованием рабочего документа, представленного в таблице 7.

Аудиторские доказательства собраны методом инспектирования и пересчета.

Таблица 7. Расчет правильности предъявления поставщиками товаров НДС за 2008год

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Наименование поставщика | Счет-фактура  №, дата | Сумма по счету, руб. | НДС поставщика | НДС после пересчета | Отклонения |
| 1 | ООО «Артес» | № 18, 03.04.08 | 860000 | 154800 | 154800 | НДС начислен верно |
| 2 | ООО «Артес» | №23, 29.04.08 | 110000 | 19800 | 19800 | НДС начислен верно |
| 3 | ООО «Артес» | № 25, 24.06.08 | 800000 | 144000 | 144000 | НДС начислен верно |
| 4 | ООО «Артес» | № 32, 11.07.08 | 420000 | 75600 | 75600 | НДС начислен верно |
| 5 | ООО «Артес» | №39, 17.08.08 | 120000 | 21600 | 21600 | НДС начислен верно |
| 6 | ООО «Артес» | № 44, 29.08.08 | 420000 | 75600 | 75600 | НДС начислен верно |
| 7 | ООО «Артес» | № 57, 11.11.08 | 840000 | 151200 | 151200 | НДС начислен верно |

## 

## 2.3 Методика сбора аудиторских доказательств расходов на продажу

При проверке коммерческих расходов (расходов на продажу) аудитору необходимо учитывать, что их состав и порядок их списания определен ПБУ 10/99 «Расходы организации», в Методических рекомендациях о порядке формирования показателей отчетности и инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета.

Организации могут включать в себестоимость проданных товаров коммерческие расходы полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности. Аудитору необходимо сопоставить статью «Коммерческие расходы» в отчете о прибылях и убытках с Главной книгой и данными аналитического учета по сч. 44 «Расходы на продажу», отраженными в ведомости № 15.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета в организациях, осуществляющих торговую деятельность, на сч. 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены следующие расходы:

на перевозку товаров;

на оплату труда;

на аренду;

на содержание зданий, сооружений, помещений, инвентаря;

по хранению и подработке товаров;

на рекламу;

на командировочные расходы;

на представительские расходы и другие аналогичные по назначению расходы.

В налоговом учете расходы на рекламу, командировочные и представительские расходы нормируются (расходы на рекламу зависят от фактической выручки, представительские расходы от фактического размера оплаты труда работников, нормы на командировочные расходы устанавливаются Правительством РФ). В бухгалтерском учете эти виды расходов можно учитывать полностью.

Аудитор проверяет расходы, связанные с продажей товаров, на сч. 44 «Расходы на продажу». Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленные в соответствии с законодательством и произведенные для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Аудитору необходимо сопоставить коммерческие расходы по смете с фактическими суммами, при этом можно использовать факторный анализ, который позволяет определить влияние различных факторов на изменение коммерческих расходов.

1) Обращает внимание на разовые списания значительных сумм по бухгалтерским справкам, актам и другим документам непроизводительных расходов.

2) Изучает полноту взыскания транспортных тарифов с покупателей по ценам франко-станция отправления.

3) Оплату погрузочно-разгрузочных работ контролирует по следующим направлениям:

* проверяет законность оплаты погрузочно-разгрузочных работ ручным способом при наличии средств механизации;
* изучает обоснованность оплаты работ по погрузке и разгрузке товаров в соответствии с тарифными ставками[[22]](#footnote-22).

Для проверки правильности распределения транспортных расходов между остатком товаров и реализованными товарами необходимо использовать бухгалтерскую справку (таблица 1 Приложение 2).

По этой справке выявлено, что при расчете издержек обращения на остаток товара № 31 за июнь 2008 г. была допущена ошибка. Это видно по расчету издержек обращения, выполненному в процессе аудиторской проверке и представленному в таблице 8.

По результатам данного расчета сумма издержек, приходящихся на реализованные товары, составит: 207400 - 23600 = 183800 руб.

Таблица 8. Расчет издержек обращения на остаток товара за июнь 2008 г.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Расчет показателя | Значение показателя |
| 1. Средний процент издержек обращения на остаток товаров, % | Сумма расходов на транспортировку на остаток товара на начало месяца, учтенные в отчетном месяце / сумму на конец месяца \* 100% | 0,774 |
| 2. Сумма транспортных расходов на остаток товара, руб. | Средний процент издержек обращения на остаток товара \* стоимость остатка товара по учетным ценам на конец месяца / 100% | 2 3600 |

Необходимо переоформить бухгалтерскую справку № 31 и сделать проводку:

Д-т сч. 90.2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. 44/2/1 «Расходы на транспортировку» - 820 руб.

Данное исправление следует учесть при дальнейших расчетах суммы издержек обращения на остаток товара.

Таким образом, организация работы по сбору аудиторских доказательств в процессе проверки затрат и формирования себестоимости торгового предприятия заключается в просмотре всех приходных расходных документов, проверке правильности расчета издержек обращения и группировке обнаруженных ошибок.

# Заключение

Аудиторская проверка - сложный и длительный научно-исследовательский процесс по проведению независимой экспертизы бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью установления достоверности показателей этой отчетности.

Основная задача производственного цикла - превратить ресурсы (материалы, труд и накладные расходы) в конечный продукт.

Целью аудиторской проверки себестоимости готовой продукции является установление обоснованности формирования и правильности учета издержек производства (обращения), от которых, в конечном счете, зависит уровень достоверности конечного финансового результата от реализации произведенной продукции (купленных товаров).

Себестоимость продукции - один из наиболее важных синтетических показателей, позволяющих оценить эффективность использования в процессе производства продукции (работ, услуг) материальных и трудовых затрат, рентабельность, прибыльность и финансовую устойчивость экономического субъекта.

При проверке затрат на начальном этапе аудитор должен обратить особое внимание на документальное подтверждение правильности исчисления себестоимости продукции (работ, услуг).

Перечень затрат, включаемых в себестоимость продукции с целью налогообложения, установлен главой 25 НК РФ.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» и отраслевым методическим указаниям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в процессе аудиторской проверки необходимо убедиться в правильности и законности отражения расходов на производство и реализацию продукции (работ, услуг).

На втором этапе до начала проведения документальной проверки аудитор обязан изучить организационные и технологические особенности данной деятельности экономического субъекта, определить характер, специализацию, масштабы и структуру каждого вида производственной деятельности организации-клиента.

Учет всех видов затрат, включаемых в себестоимость продукции, должен подтверждаться первичными документами, которые содержат обязательные реквизиты: наименование документа (формы); код формы; дату составления; содержание хозяйственной операции; количественное и стоимостное выражение затрат; подписи ответственных лиц с расшифровкой фамилии, имени, отчества.

Таким образом, в сомнительных случаях подлинность первичных документов и обоснованность списания затрат нетрудно установить[[23]](#footnote-23).

Аудиторской проверке подвергается также обоснованность отнесения на затраты производства сумм по отдельным налогам, сборам, платежам. Зачастую здесь допускаются ошибки в корреспонденции счетов.

На последующих этапах аудитор проверяет достоверность показателей незавершенного производства и правильность списания затрат на готовую продукцию. Особое внимание следует уделить корректировочным записям с целью установления правильности списания калькуляционных разниц. Здесь могут быть нарушения, увеличивающие или уменьшающие себестоимость продукции при ее реализации.

**Список литературы**

1. Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» - СПС «Гарант», 2009.

2. Приказ Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» (с изменениями 26 марта 2007 г.) – СПС «Гарант», 2009.

3. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н «Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» - СПС «Гарант», 2009.

4. Письмо Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина РФ от 29 января 2008 г. № 07-05-06/18 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2007 год» - СПС «Гарант», 2009.

5. Басов А., Кеворкова Ж. Аудит затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции: методические аспекты// «Финансовая газета», № 12, 2004.

6. Бердышев С.Н. Бухгалтерский учет и налогообложение предприятий пищевой промышленности. - Система ГАРАНТ, 2008.

7. Бехтерева Е.В. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов. – М.: «Омега-Л», 2008.

8. Вахрушина М.А., Мельникова Л.А., Пласкова Н.С. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / Под ред. М.А. Вахрушиной. - М.: Омега. - Л., 2006.

9. Демина И.Д., Кришталева Т.Н. Особенности методики проведения аудиторской проверки товарных операций в оптовых предприятиях // «Экономический анализ. Теория и практика», № 17, 2008.

10. Каширина М.П. Аудиторская проверка отчетности, составленной по международным стандартам: направления и процедуры // «Аудиторские ведомости», № 3, 2009.

11. Мамаева Г.Н. Методика аудиторской проверки затрат на производство продукции (работ, услуг)// «Аудиторские ведомости», № 12, 2008.

12. Панкова С.В. Международные стандарты аудита. - М.: Юристъ, 2005.

13. Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. Международные и внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности: учебное пособие / Под ред. В.И. Подольского. - М.: Вузовский учебник, 2006.

14. Пономаренко Ю.А. Формирование себестоимости в бухгалтерском и налоговом учете // «Налоговый вестник», № 2, февраль 2009.

15. Попова А.Х. Аудиторская проверка себестоимости готовой продукции: основные этапы /// «Аудиторские ведомости», № 6, 2007.

16. Хоружий Л.И., Бобкова Е.В. Аудит затрат на производство // «Аудиторские ведомости», № 9, 2006.

1. Панкова С.В. Международные стандарты аудита. - М.: Юристъ, 2005, с. 15. [↑](#footnote-ref-1)
2. Пономаренко Ю.А. Формирование себестоимости в бухгалтерском и налоговом учете // «Налоговый вестник», № 2, февраль 2009. [↑](#footnote-ref-2)
3. Бехтерева Е.В. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов. – М.: «Омега-Л», 2008. [↑](#footnote-ref-3)
4. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н «Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» - СПС «Гарант», 2009. [↑](#footnote-ref-4)
5. Мамаева Г.Н. Методика аудиторской проверки затрат на производство продукции (работ, услуг)// «Аудиторские ведомости», № 12, 2008. [↑](#footnote-ref-5)
6. Хоружий Л.И., Бобкова Е.В. Аудит затрат на производство // «Аудиторские ведомости», № 9, 2006. [↑](#footnote-ref-6)
7. Мамаева Г.Н. Методика аудиторской проверки затрат на производство продукции (работ, услуг)// «Аудиторские ведомости», № 12, 2008. [↑](#footnote-ref-7)
8. Мамаева Г.Н. Методика аудиторской проверки затрат на производство продукции (работ, услуг)// «Аудиторские ведомости», № 12, 2008. [↑](#footnote-ref-8)
9. Басов А., Кеворкова Ж. Аудит затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции: методические аспекты // «Финансовая газета», № 12, 2004. [↑](#footnote-ref-9)
10. Басов А., Кеворкова Ж. Аудит затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции: методические аспекты // «Финансовая газета», № 12, 2004. [↑](#footnote-ref-10)
11. Письмо Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина РФ от 29 января 2008 г. № 07-05-06/18 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2007 год» - СПС «Гарант», 2009. [↑](#footnote-ref-11)
12. Басов А., Кеворкова Ж. Аудит затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции: методические аспекты // «Финансовая газета», № 12, 2004. [↑](#footnote-ref-12)
13. Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» - СПС «Гарант», 2009. [↑](#footnote-ref-13)
14. Бердышев С.Н. Бухгалтерский учет и налогообложение предприятий пищевой промышленности. - Система ГАРАНТ, 2008. [↑](#footnote-ref-14)
15. Мамаева Г.Н. Методика аудиторской проверки затрат на производство продукции (работ, услуг)// «Аудиторские ведомости», № 12, 2008. [↑](#footnote-ref-15)
16. Мамаева Г.Н. Методика аудиторской проверки затрат на производство продукции (работ, услуг)// «Аудиторские ведомости», № 12, 2008. [↑](#footnote-ref-16)
17. Хоружий Л.И., Бобкова Е.В. Аудит затрат на производство // «Аудиторские ведомости», № 9, 2006. [↑](#footnote-ref-17)
18. Хоружий Л.И., Бобкова Е.В. Аудит затрат на производство // «Аудиторские ведомости», № 9, 2006. [↑](#footnote-ref-18)
19. Басов А., Кеворкова Ж. Аудит затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции: методические аспекты // «Финансовая газета», № 12, 2004. [↑](#footnote-ref-19)
20. Мамаева Г.Н. Методика аудиторской проверки затрат на производство продукции (работ, услуг)// «Аудиторские ведомости», № 12, 2008. [↑](#footnote-ref-20)
21. Демина И.Д., Кришталева Т.Н. Особенности методики проведения аудиторской проверки товарных операций в оптовых предприятиях // «Экономический анализ. Теория и практика», № 17, 2008. [↑](#footnote-ref-21)
22. Демина И.Д., Кришталева Т.Н. Особенности методики проведения аудиторской проверки товарных операций в оптовых предприятиях // «Экономический анализ. Теория и практика», № 17, 2008. [↑](#footnote-ref-22)
23. Попова А.Х. Аудиторская проверка себестоимости готовой продукции: основные этапы /// «Аудиторские ведомости», № 6, 2007. [↑](#footnote-ref-23)