**Всероссийский заочный финансово – экономический институт**

**Курсовая работа по**

**дисциплине аудит**

**на тему:** *«Методика аудиторской проверки учёта производственных запасов на примере ОАО «Тайфун»».*

**Содержание**

**Введение**

**Глава 1. Методология проведения аудита**.

* 1. Механизм проведения аудиторской проверки материально-производственных запасов, с указанием источников информации проверки перечня аудиторских процедур
	2. План и программа аудиторской проверки
	3. Вопросник по аудиту материально-производственных запасов

**Глава 2. Организация бухгалтерского учёта и внутреннего контроля на ОАО «Тайфун»**

* 1. Организационно-экономическая характеристика и учётная политика области производственных запасов на ОАО «Тайфун»
	2. Проверка операций по движению МПЗ
	3. Инвентаризация, проверка поступления и отпуска материально-производственных запасав

**Глава 3. Результаты аудиторской проверки**

**Заключение**

Список литературы

**Введение**

Одним из основных направлений аудита является аудит материально-производственных запасов, которые составляют основу деятельности предприятия. Для осуществления точного и полного отражения в системе бухгалтерского учета операций с материально-производственными запасами необходимо руководствоваться законодательными актами РФ, постановлениями Президента и правительства, нормативными документами и т.д. В системе материальных запасов предприятия часто встречаются нарушения и отклонения от действующих нормативных положений. Таким образом бухгалтерский учет и аудит с материальными запасами являются жизненно необходимым предприятиям, ведущим свою деятельность.

Постановка проблемы является проведение аудиторской проверки материально-производственных запасов, как на теории, так и на практике.

Одним из самых перспективных и значительных направлений контроля за деятельностью субъектов хозяйствования является независимый контроль, осуществляемый аудиторами. Обязательная аудиторская проверка введена в России начиная с отчета за 1995 год, кроме тех предприятий, которые по своему усмотрению могут прибегать к услугам аудитора с целью получения объективной информации о состоянии бухгалтерского учета, налогообложения, финансово-экономического положения, а также целью подготовки организации к обязательной аудиторской проверке.

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

Основной целью аудиторской проверки является получение достоверности информации:

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

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

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

Целью исследования является аудит материально-производственных запасов на предприятии ОАО «Тайфун»

Задачи исследования:

1. Рассмотрение методики аудита материально-производственных запасов;
2. Изучение плана и программы аудиторской проверки;
3. Проведение тестирования конкретного предприятия по аудиту материально-производственных запасов;
4. Проверка операций по движению МПЗ;
5. Инвентаризация материально-производственных запасов изучаемого предприятия.

Наряду с актуальностью темы аудита материально-производственных запасов следует отметить недостающую освещенность вопросов данной темы в литературе. В основном в публикуемых изданиях рассматриваются нормативные документы без приведенияпрактических примеров, кроме того не проанализированы новые документы. Большинство журнальных статей являются субъективным мнением автора, что не дает гарантии правильности тех или иных методов применения положений бухгалтерского учета на практике.

***Глава 1. Методология проведения аудита.***

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*7*. Налоговый кодекс РФ (чч. 1 и 2).

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

В методике проверки основных комплексов работ по учету материально-производственных запасов, прежде всего, необходимо проверить положения учетной политики по учету товарно-материальных ценностей (ТМЦ), которые отражены в документе «Учетная политика». При этом особое внимание следует обратить на то:

– как учитываются материальные ценности – по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или по учетным ценам;

– какой метод используется для списания материальных ценностей на затраты производства;

– какой метод применяется для учета движения материальных ценностей на складе.

Основные элементы учетной политики, относящиеся к организации учета товарно-материальных ценностей, приведены в таблице 1.

Таблица 1

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

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

– учет поступления материальных ценностей;

– аналитический учет движения материальных ценностей на складах предприятия;

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

– сводный учет материальных ценностей;

– анализ использования материальных ресурсов.

Значение аудиторской проверки операций с товарно-материальными ценностями организации велико. Первичные документы по поступлению и расходу производственных запасов играют важную роль в организации материального учета, так как являются его основой. Непосредственно по первичным документам осуществляют предварительный, текущий и последовательный контроль за движением, сохранностью и последующим использованием материальных ресурсов. Первичные документы по движению материалов должны тщательно оформляться, обязательно содержать подписи лиц, совершивших операции и коды соответствующих объектов учета. Контроль за соблюдением правил оформления движения материальных ресурсов возложен на главного бухгалтера и руководителей соответствующих подразделений рассматриваемого предприятия.

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

Приемы, используемые при аудиторской проверке

Фактический контроль

Документальный контроль

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

Основной целью аудиторской проверки является получение достоверности информации:

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

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

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

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

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

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

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

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

В функции аудитора при проверке товарно-материальных ценностей входят:

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

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

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

– проверка правильности подсчета на основе случайной выборки;

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

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

– проверка правильности оценки фактического объема запасов.

Основным регулирующим документом являются методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 13 июня 1995 года № 49. Отражение инвентаризации в бухгалтерском учете регулируется Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 26 декабря 1994 года № 170.

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

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

Права аудитора при проведении инвентаризации регулируются п. 13 Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденным Указом Президента Российской Федерации «Об аудиторской деятельности в РФ» от 22 декабря 1993 года № 2263. Следует иметь ввиду, что в обязанности аудитора не входит проведение инвентаризации, так как в Законе о бухгалтерском учете и отчетности эта обязанность возложена на руководителя предприятия.

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

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

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

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

При проверке отражения аудитор концентрирует внимание на данных счетов-фактур на товары, поступившие в самом конце отчетного периода, а также данных счетов-фактур на товары, поступившие в самом начале нового отчетного периода, их отражении на счетах бухгалтерского учета (по дебету счетов запасов: 10 «Материалы», 41 «Товары» и кредиту расчета счетов с кредиторами: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

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

Очень важно, чтобы аудитор в целях последующего контроля сразу же по окончании инвентаризации снял копию инвентаризационной ведомости, поскольку на практике встречались случаи, когда в инвентаризационные ведомости вносились существенные изменения.

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

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

а) насколько часто встречаются расхождения и какова их значимость;

б) влияние этих расхождений на план выборочной аудиторской проверки.

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

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

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

Излишки выявленные в ходе инвентаризации должны быть оприходованы по дебету счетов товарно-материальных ценностей и по кредиту счета 80 «Прибыли и убытки». Выявленные недостачи должны быть отнесены на счет расчетов с виновными лицами (субсчет 73-3 «Расчеты по возмещению материального ущерба»). Недостача товаров может быть отнесена на издержки, если виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом.

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

дебет счета 10 «Материалы»;

кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

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

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

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

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

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

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

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

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

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

– по себестоимости единицы запасов;

– по средней себестоимости;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

 Основными источниками информации являются первичные документы по учету производственных запасов и различные аналитические и синтетические регистры. В качестве первичных документов по учету материалов используются преимущественно унифицированные учетные документы, к числу которых относятся следующие формы:

*доверенность (ф. № М-2 и № М-2а)* – применяется для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению;

*приходный ордер (ф. № М-4)* – используется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки;

*акт о приемке материалов (ф. № М-7)* – для оформления приемке материальных ценностей, имеющих количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика;

*лимитно-заборная карта (ф. № М-8)* – применяется для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции в течение месяца;

*требование-накладная (ф. № М-11)* – используется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально-ответсвенными лицами;

*накладная на отпуск материалов на сторону (ф. № М-15)* – применяется для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям;

*карточка учета материалов (ф. № М-17)* – предназначена для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду, размеру или другому признаку материала;

*акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (ф. № М-35)* – применяется для оформления оприходования материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, пригодных для использования при производстве работ.

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

Для выполнения проверки комплексоваздач по учету материальных ценностей применяют различные методы получения аудиторских доказательств.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

– за счет занижения показателей сдатчиков продукции;

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

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

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

К наиболее характерным ошибкам по учету ТМЦ можно отнести следующие:

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

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

– не ведется аналитический учет движения ТМЦ в бухгалтерии;

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

– не проводится ежегодная инвентаризация ТМЦ;

– на складах хранится большое количество неиспользуемых ТМЦ;

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

– неверно ведется учет НДС по поступившим ТМЦ.

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

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

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

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

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

***1.2. План и программа аудиторской проверки***

*Принципы подготовки общего плана и программы аудита*

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

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

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

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

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

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

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

*Подготовка и составление общего плана аудита*

Общий план должен служить руководством в осуществлении програм­мы аудита.

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

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

а) реальные трудозатраты;

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

в) уровень существенности;

г) проведенные оценки рисков аудита.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Общий план аудиторской проверки**

**учета материально-производственных запасов**

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организацияПериод аудитаКоличество человеко-часовРуководитель аудиторской группыСостав аудиторской группы:Планируемый аудиторский рискПланируемый уровень существенности | *ОАО «Тайфун»**С 01.01.2004 по 31.12.2004**320**Викторов И.Я.**Викторов И.Я., Соколова В.В., Петрова И.В.**4%*1. *Качественно – соответствие нормативным актам*
2. *Количественно – 2%*
 |
|  |  |
| *№ п/п* | *Планируемые**виды работ (комплексы задач)* | *Период проведения* | *Исполнители* |
| 1 | Аудит операций по поступлению материальных ценностей | Один раз в квартал | Соколова В.В. |
| 2 | Аудит аналитического учета движения материальных ценностей на складах предприятия | Один раз в квартал | Викторов И.Я.Соколова В.В. |
| 3 | Аудит учета использования материальных ценностей, списания недостач, потерь и хищений | Один раз в квартал | Петрова И.В.Соколова В.В. |
| 4 | Аудит сводного учета материальных ценностей | Один раз в квартал | Викторов И.Я. |
| 5 | Проведение анализа использования материальных ценностей | Декабрь 2004 г. | Викторов И.Я.Соколова В.В. |

*Подготовка и составление программы аудита*

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

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

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

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

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

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

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

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

**Программа проведения аудита производственных запасов**

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организацияПериод аудитаКоличество человеко-часовРуководитель аудиторской группыСостав аудиторской группы:Планируемый аудиторский рискПланируемый уровень существенности | *ОАО «Тайфун»**С 01.01.2004 по 31.12.2004**320**Викторов И.Я.**Викторов И.Я., Соколова В.В., Петрова И.В.**4%**1) Качественно – соответствие нормативным актам**2) Количественно – 2%*  |
| *№ п/п* | *Наименование* *аудиторских процедур* | *Период проведения* | *Исполнители* | *Рабочие документы аудитора* |
| *1. Аудит операций по поступлению материальных ценностей* |
| 1.1 | Аудит учета операций по приобретению (купле) материальных ценностей | В течение года | Викторов И.Я.Соколова В.В. | Ведомости по учету поступления |
| 1.2 | Аудит учета операций по поступлению передаче материалов в порядке обмена (бартер) | В течение года | Викторов И.Я.Соколова В.В. | Ведомости по учету поступления |
| 1.3 | Аудит учета прочих операций по поступлению материалов (безвозмездно при взносе вклада в уставный капитал и др.) | В течение года | Викторов И.Я.Соколова В.В. | Ведомости по учету поступления |
| *2. Аудит аналитического учета движения материальных ценностей**на складах предприятия* |
| 2.1 | Изучение организации хранения материальных ценностей (наличие весоизмерительных приборов, стеллажей и тары, состояние картотеки складских карточек) | I квартал | Викторов И.Я. | Инструкция о приемке мате-риалов, техни-ческие паспор-та по весоиз-мерительным приборам, книги санитар-ного состояния складов |
| 2.2 | Изучение организации пропускной системы при ввозе и вывозе мате-риальных ценностей с предприятия | I квартал | Соколова В.В.Петрова И.В. | Книга реги-страции про-пусков, сооб-щения работ-ников охраны и кладовщиков |
| 2.3 | Проверка полноты опри-ходования ценностей и правильность их оценки | В течение года | Соколова В.В.Петрова И.В. | Таблицы свер-ки внутренних документов с документами поставщиков |
| 2.4 | Установление соответ-ствия данных складского учета данным бухгал-терского учета по складам, субсчетам и номенклатурным номерам материалов | В течение года | Соколова В.В.Петрова И.В. | Оборотные ве-домости , кар-точки складско-го учета |
| 2.5 | Проверка полноты и качества инвентаризации производственных запасов и малоценных быстроизнашивающихся предметов (МБП) | Декабрь 2004 г. | Соколова В.В.Петрова И.В. | Приказ о про-ведении инвен-таризации, при-каз об учетной политике, таб-лицы по дан-ным инвента-ризационных ведомостей |
| *3. Аудит учета использования материальных ценностей,* *списания недостач, потерь и хищений* |
| 3.1 | Проверка операций по отпуску материальных ценностей в производ-ство и на основе рас-ходных документов | В течение года | Соколова В.В. | Расходные до-кументы по учету материа-лов, счета-фак-туры |
| 3.2 | Проверка обоснованности списания отклонений в стоимости материалов на выпуск готовой продукции | Один раз в квартал | Соколова В.В. | Акты и другие документы на списание рас-хода материа-лов |
| 3.3 | Проверка обоснованности списания хищений, недостач, потерь мате-риальных ценностей | Декабрь 2004 г. | Соколова В.В. | Акты на списа-ние хищений, недостач, потерь |
| *4. Аудит сводного учета материальных ценностей* |
| 4.1 | Проверка данных анали-тического и синтетичес-кого учета по синтети-ческим счетам, субсчетам, направлением затрат | Один раз в квартал | Викторов И.Я. | Сводные ведо-мости по расхо-ду материалов, ведомости не-завершенного производства, журнал-ордер №10 |
| 4.2 | Сверка данных бухгалтерских регистров и отчетности | Один раз в квартал | Викторов И.Я. | Баланс (ф.№1), приложение №5,разработочные таблицы, ж/о №10 |
| 4.3 | Сверка оформления результатов инвентаризации | Декабрь 2004 г. | Викторов И.Я. | Инвентаризаци-онные ведомос-ти по счетам и группам мате-риалов |
| 4.4 | Аудит результатов переоценки материальных ценностей | Декабрь 2004 г. | Викторов И.Я. | Регистры по учету материалов |
| *5. Проведение анализа использования материальных ценностей* |
| 5.1 | Выявление неиспользу-емых материалов в течение отчетного года | Декабрь 2004 г. | Соколова В.В. | Карточки складского учета, оборот-ные ведомости |
| 5.2 | Выявление неиспользу-емых материалов свыше одного и более лет | Декабрь 2004 г. | Викторов И.Я. | Карточки складского учета, оборот-ные ведомости |

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

*Установление уровня существенности и приемлемого*

 *аудиторского риска*

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

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

– 5-10% от прибыли до налогообложения;

– 5-10 % от чистой прибыли;

– 0,5-1% от объёма продаж;

– 5-10 % от собственного капитала;

– 0,5-1 % от общей стоимости активов.

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

– 5 % от балансовой прибыли;

– 2 % валюты баланса;

– 10 % собственного капитала;

– 2 % от валового объёма реализации;

– 2 % от общих затрат предприятия.

В третей главе для упрощения уровень существенности определяется как 2% от суммы балансовой статьи “Материалы” (если для каждой статьи баланса уровень существенности вычисляется как 2%, то в итоге единый показатель существенности составит как раз 2% валюты баланса).

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

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

где AR - приемлемый аудиторский риск (общий риск),

IR - внутрихозяйственный риск (присущий, чистый риск),

CR - риск средств контроля (контрольный риск),

DR - риск необнаружения (детекционный, процедурный риск).

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

*Оценка внутрихозяйственного риска*

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

*Оценка контрольного риска*

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

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

Для оценки системы внутреннего контроля удобно использовать вопросники (анкеты). Аудитор просит ответить на вопросы анкеты в первую очередь лиц, ответственных за организацию учёта материалов. Ответы на вопросы аудитор также может получить проводя наблюдения за работой бухгалтерии. Оценить систему внутреннего контроля в отношении материальных ценностей можно с помощью следующего вопросника представленного в табл.2.

**Вопросник для оценки системы внутреннего контроля**

**при аудите материалов**

Н/О - Нет ответа Таблица 2

| № п/п | Направления и вопросы контроля | Ответы | Примечания |
| --- | --- | --- | --- |
| Да | Нет | Н/О |  |
| 1. Сохранность материалов |
| 1.1.  | * Защищены ли помещения складов от доступа посторонних лиц?
* Имеется ли:

- охрана- пожарная сигнализация* Контролируется ли выдача и вывоз ценностей?
 |  |  |  |  |
| 1.2. | Проводятся ли инвентаризации материальных ценностей (обязательные, плановые, внезапные)? |  |  |  |  |
| 1.3. | Оформляются ли результаты инвентаризации соответствующими документами (инвентаризационные описи, сличительные ведомости)? |  |  |  |  |
| 1.4. | Составляются ли на дату инвентаризации отчёты материально-ответственных лиц? |  |  |  |  |
| 1.5. | Имеется ли постоянно действующая инвентаризационная комиссия? |  |  |  |  |
| 1.6. | Привлекаются ли к ответственности лица, виновные в кражах, хищениях? |  |  |  |  |
| 1.7. | Обеспечивается ли ведение сортового количественного аналитического учёта на складе? |  |  |  |  |
| 1.8. | Заключаются ли договора о материальной ответственности с кладовщиками, заведующими складами и др.? |  |  |  |  |
| 1.9. | Материальная ответственность не закрепляется за лицами, которые ранее привлекались к ответственности за хищения. |  |  |  |  |
| 1.10. | Бухгалтерский учёт ведут лица, не имеющие доступа к материальным ценностям. |  |  |  |  |
| 1.11. | Разработаны ли должностные инструк-ции, разграничивающие обязанности и ответственность работников при осуществлении операций с материалами инструкции по хранению, приёмке, отпуску материалов. Контролируется ли соблюдение этих инструкций? |  |  |  |  |
| 2. Движение материалов, первичный учёт |
| 2.1. | Применяются ли унифицированные формы первичной документации? |  |  |  |  |
| 2.2. | Составляются ли приходные и расходные документы на каждую операцию? |  |  |  |  |
| 2.3. | Заполняются ли все обязательные реквизиты? |  |  |  |  |
| 2.4. | Документы составляются в день совершения операции? |  |  |  |  |
| 2.5. | Все ли машинные документы распечатываются? |  |  |  |  |
| 2.6. | Имеются ли образцы заполнения документов, образцы подписей материально ответственных лиц? |  |  |  |  |
| 2.7. | Производится ли нумерация первичных документов? |  |  |  |  |
| 2.8. | Фиксируются ли документы (счета-фактуры, доверенности) в журналах регистрации? |  |  |  |  |
| 2.9. | Производится ли проверка полноты оприходования материалов? |  |  |  |  |
| 2.10. | Применяется ли система нормирования расхода материалов? |  |  |  |  |
| 2.11. | Утверждается ли сверхнормативный расход администрацией? |  |  |  |  |
| 2.12. | Выявляются ли лица, виновные в перерасходе? |  |  |  |  |
| 2.13. | Произведено ли деление материалов на классификационные группы? |  |  |  |  |
| 2.14. | Применяется ли система кодирования номенклатуры материалов? |  |  |  |  |
| 2.15. | Применяются ли при отпуске и приёмке материалов измерительные приборы и инструменты? |  |  |  |  |
| 3. Обобщение данных первичного учёта, бухгалтерский учёт |
| 3.1. | Прикладываются ли первичные документы к отчётам материально ответственных лиц? |  |  |  |  |
| 3.2. | Сверяются ли данные этих отчётов с данными первичного учёта? |  |  |  |  |
| 3.3. | Производится ли проверка отчётов на арифметическую точность? |  |  |  |  |
| 3.4. | Применяются ли программы автоматизации бухгалтерского учёта материалов? |  |  |  |  |
| 3.5. | Оговорены ли в учётной политике принципы учёта материалов (используемые счета, методы оценки и др.)? |  |  |  |  |
| 3.6. | Проводится ли регулярная сверка данных ведомостей (10), журналов-ордеров (6,7,10) с Главной книгой? |  |  |  |  |

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

*Оценка риска необнаружения и определение стратегии аудита*

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

(1)

Оценку можно также производить по таблице 3 (приведена в приложении 2 к российскому стандарту “Существенность и аудиторский риск”.):

Таблица 3

Взаимосвязь между компонентами аудиторского риска

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

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

Оценка рисков позволяет определить стратегию дальнейшей аудиторской проверки. Так, если аудитор оценивает контрольный риск как низкий, то он принимает решение о доверии системе внутреннего контроля и риск необнаружения устанавливается на сравнительно высоком уровне. В таком случае большое внимание будет уделено подтверждению достоверности оценки надежности системы внутреннего контроля путём проведения тестов контрольных моментов. Одновременно это позволяет сократить число аудиторских процедур по существу, поскольку допустимый риск необнаружения устанавливается на относительно высоком уровне. Если же аудитор решает не полагаться на систему внутреннего контроля (оценивает контрольный риск как высокий), то тесты контрольных моментов проводиться не будут, и основное внимание будет сосредоточено на проведении аудиторских процедур по существу. Такой вариант, по всей видимости, сейчас можно считать наиболее распространённым.

***Глава 2. Организация бухгалтерского учёта и внутреннего контроля на ОАО «Тайфун».***

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

Калужский приборостроительный завод «Тайфун» является одним из ведущих предприятий ВПК России. Еще не так давно строго запрещалось упоминать в открытой печати, о продукции, которую он выпускает. Но время меняет приоритеты. Сегодня «Тайфун» имеет контакты со многими деловыми партнерами из ближнего и дальнего зарубежья.

Несколько лет назад, в соответствии с конверсионной программой, часть производственных мощностей предприятия была переориентирована на выпуск продукции народного потребления. Мирная продукция «Тайфуна» по качеству не уступает лучшим зарубежным образцам и успешно конкурирует с ними на мировом рынке.

Кроме того, на предприятии налажен выпуск товаров народного потребления. Среди которых, широкой популярностью, в том числе в Германии, Франции, Канаде, пользуются выпускаемые заводом комнатные детские спортивные комплексы «Юниор», «Малыш».

Калужский приборостроительный завод «Тайфун» создан в 1973 г. по решению правительства для оснащения кораблей и флота страны современными радиоприборными системами. Расположен он в центральной части России и является хорошо оснащенным предприятием.

Открытое акционерное общество «Калужский приборостроительный завод «Тайфун», учреждено в соответствии с указом, Президента Российской Федерации «Об организационных мерах по преобразованию государственных предприятий, добровольных объединений государственных предприятий в акционерные общества» от 1 июля 1992 г. № 721, и действует в соответствии с Указами Президента Российской Федерации «О государственной программе приватизации государственных и муниципальных предприятий в РФ» от 24 декабря1993г. № 2284 и «Об основных положениях Государственной программы приватизации государственных и муниципальных предприятий в РФ после 1 июля 1994года» от 22 июля 1994 г. № 1535, Гражданским кодексом.

С 01 июня 2002 года завод является научно производственным предприятием.

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

Основными видами деятельности Общества являются:

* разработка, производство, реализация, утилизация изделий специальной техники, стендов и запасных частей к ним, опытных образцов;
* разработка, производство и реализация опытных и серийных изделий народнохозяйственного назначения, товаров народного потребления, продукции производственно-технического назначения;
* проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ в области изделии специальной техники, продукции производственно-технического и иного назначения, товаров народного потребления;
* сервисное обслуживание, ремонт, модернизация и модификация продукции специального назначения, производственно-технического назначения и товаров народного потребления, включая пусконаладочные и иные виды работ у потребителя;
* осуществление всех форм и видов внешнеэкономической деятельности в соответствии с действующим законодательством, проведение внешнеторговых, в т.ч. компенсационных и бартерных операций в качестве комитента, агента и посредника для российских и иностранных предприятий, организаций и физических лиц;
* сбор, вторичная переработка, утилизация лома и отходов цветных и черных металлов;
* производство, передача, распределение электрической и тепловой энергии, горячей воды;
* снабжение электроэнергией, газом, паром, горячей водой;
* монтаж, наладка и ремонт энергообъектов, электроэнергетического, теплоэнергетического оборудования (в том числе котлоагрегатов и котельных уcтановок, подконтрольных Федеральному горному и промышленному надзору России) и энергоустановок потребителей;
* редакционно-издательская и полиграфическая деятельность;
* лизинговая деятельность;
* оказание платных услуг населению;
* торговая, закупочная и посредническая деятельность;
* осуществление собственных инвестиций, привлечение инвестиций в проекты сотрудничества с российскими и иностранным физическими и юридическими лицами, включая создание совместных предприятий и производств на территории России и за ее пределами;
* научная деятельность;
* оказание научно технических услуг;
* рекламная деятельность, как в РФ, так и за ее пределами;
* подготовка и переподготовка кадров, организация и проведение конференций, семинаров, симпозиумов, как в РФ, так и за ее пределами;
* кредитная деятельность;
* осуществление профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг.

Бухгалтерский учет ОАО "Тайфун" осуществляется бухгалтерией завода, являющейся его самостоятельным структурным подразделением, возглавляемой главным бухгалтером.

ОАО "Тайфун" имеет три филиала и два дочерних общества:

филиалы - ТЦ «Румб", ЦД «Атлантида", СП "Волковское";

дочерние общества - ЗАО "Радар-сервис", ООО "ВИПСП".

 Филиалы и дочерние общества ОАО "Тайфун" ведут бухгалтерский учет и отчетность самостоятельно, силами своих штатных единиц. Бухгалтерская деятельность названных структур подотчетна, подконтрольна и функционально подчинена главному бухгалтеру ОАО "Тайфун".

Отчетные данные в полном объеме и в установленные сроки филиалами и дочерними обществами представляются в налоговые органы по месту их регистрации, а дочерние и в статистические органы по месту их регистрации, и в головную бухгалтерию завода для анализа и контроля их финансово-хозяйственной деятельности.

Указанные данные главной бухгалтерией завода используются также для составления консолидированного баланса и других отчетов акционерного общества, анализа финансово-хозяйственной деятельности ОАО в целом и отчетности перед Собранием Акционеров, Советом Директоров ОАО, его Правлением и полномочными государственными органами.

Отчетные данные предоставляются в Государственную Налоговую Инспекцию по месту регистрации ОАО "Тайфун" без учета показателей финансово-хозяйственной деятельности дочерних обществ ОАО.

В данный период общая численность работников ОАО «Тайфун» составляет 2130 человек. Каждый из них выполняет порученные ему обязанности.

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

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

Традиционно под организационной структурой понимается, прежде всего, принцип, положенный в основу разделения труда. Некоторые организации построены по принципу разделения обязанностей между функциональными подразделениями, отвечающими за одно из направлений деятельности – производство, финансы, закупки, персонал. Такая организация называется функциональной.

**Основные технико-экономические показатели ОАО «Тайфун»**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№****п/п** | **Показатели** | **Ед-ца измер.** | **2001г.** | **2002г.** | **2003г.** | **2002/****2001, %** | **2003/****2002, %** | **2003/****2001, %** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** | **7** | **8** | **9** |
| 1. | Товарная продукция промышленного назначения в действующих оптовых ценах соответствующего года | тыс. руб. | 288609 | 315997 | 866733 | 109,5 | 274,3 | 300,3 |
| 2. | в том числе: ТНП | тыс. руб. | 22855 | 22759 | 23609 | 99,5 | 103,7 | 103,3 |
| 3. | Рентабельность выполнения товарной продукции | % | - | 18,6 | 23,0 | - | - | - |
| 4. | Коэффициент износа оборудования | тыс. руб. | - | 73,5 | 73 | - | - | - |
| 5. | Численность работников ППП | чел. | 1864 | 2053 | 2130 | 110 | 103 | 114 |
| 6. | Оборотные активыв том числе: | тыс. руб. | 388586 | 622117 | 836646 | 159,8 | 134,5 | 215,3 |
| 7. | сырье, материалы и др. аналогичные ценности | тыс. руб | 73784 | 75360 | 93572 | 102,2 | 124,2 | 126,9 |
| 8. | Готовая продукция и товары для перепродажи | тыс. руб | 22671 | 11462 | 9465 | 51,6 | 82,6 | 41,7 |
| 9. | Удельный вес материалов в оборотных активах | % | 18,99 | 12,14 | 11,2 | - | - | - |

Бухгалтерия организации насчитывает около 40 человек, которые разделены на 5 бюро:

-по учету товарно-материальных ценностей;

- сводно-финансовое;

-по учету затрат на производство;

-налоговое;

-расчетный отдел.

Материалы учитываются на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости их приобретения (заготовления). При учете материалов по учетным ценам (ценам приобретения) разница между стоимостью ценностей по этим ценам и фактической себестоимостью приобретения (заготовления) ценностей отражается на счете 16 «Отклонения в стоимости материалов». Проценты транспортно-заготовительных расходов, исходя из особенностей времени обработки бухгалтерских данных, исчисляются из данных предыдущего месяца. Распределение счета 16 производится на 20 «Основное производство», 23\01 «Вспомогательное производство», 23\02 «Подсобное хозяйство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «общехозяйственные расходы», 29\01 «Содержание ЖКО», 97 «Расходы будущих периодов», 44 «Расходы на продажу»,29\04 «Расходы на содержание футбольной команды», 29\06 «Медпункт» и 91\21 «Прочие расходы по внереализационным расходам» счета согласно Инструкции по учету себестоимости продукции на предприятиях оборонных отраслей промышленности. Транспортно-заготовительные расходы, относящиеся на счета 25, 26, 97, 91\21 списываются на счет 20 «Основное производство».

В качестве материально-производственных запасов принимаются активы, используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции для продажи; используемые для управленческих нужд. Кроме активов, используемых при производстве продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд в течение периода превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев или характеризуемый как незавершенное производство. Материально производственные запасы оцениваются по методу себестоимости каждой единицы.

Фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых и курсовых разниц, возникающих до принятия материально-производственных запасов к бухгалтерскому учету в случаях когда оплата производится в рублях в сумме эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных единицах).

Материально-производственные запасы, находящиеся в пути, либо переданные покупателю под залог, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре с последующим уточнением фактической себестоимости.

Списание материально-производственных запасов в производство осуществляется по их фактической себестоимости.

Сумма уценки материально-производственных запасов, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая стоимость, стоимость продажи которых снизилась, являются внереализационными расходами.

Суммы дооценки материально-производственных запасов являются внереализационными доходами.

Для ведения бухгалтерского учета в ОАО «Тайфун» используется утвержденный рабочий план счетов.

В основу модели заготовления материально-производственных ресурсов положено перемещение материалов относительно структурной единицы. Модель движения материально-производственных ресурсов в ОАО «Тайфун» показана на схеме:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **ОМТС**(собирает заявки и заключает договора) |  | **Финансовый отдел**(оплачивает принятые счета) |
|  |  |
| **СКЛАД**(приходует поступившие материальные ценности) |  |
|  |  |
| **ЦЕХОВАЯ КЛАДОВАЯ**(Промежуточное звено между складом и цехом) |  |
|  |  |
| **ПРОИЗВОДСТВО** |  |
|  |  |
| **СКЛАД****ГОТОВОЙ****ПРОДУКЦИИ** |  | **Бухгалтерия** (осуществляет учет и контроль) |

Рис. 1 Модель движения производственных ресурсов на ОАО «Тайфун»

Отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций по движению материалов производится на основании первичных документов по учету материалов.

В соответствии со статьей 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны отражаться в бухгалтерском учете на основании первичных документов. В п. 12 и 13 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации также предусмотрено, что все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами, которые служат первичными учетными документами.

Первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа (формы), код формы; дата составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание, измерители (в натуральном и денежном выражении) хозяйственной операции; наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки. Данные документы должны быть составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации по учету материалов, утвержденных постановлением Госкомстата России от 30.10.97 г. №71а (в редакции с изменениями и дополнениями).

К ним, в области учета материально-производственных запасов относят:

М-2а - доверенность;

М-4 - приходный ордер;

М-7 - акт о приемке материалов;

М-8 - лимитно-заборная карта;

М-11 - требование-накладная;

М-15 - накладная на отпуск материалов на сторону;

М-17 - карточка учета материалов;

М-35 - акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений.

-отчет об использовании материалов в производстве

***2.2 Проверка операций по движению МПЗ***

Проведение аудиторской проверки начинают с обследования складских помещений и мест хранения материальных ценностей.

На проверяемом предприятии материалы распределены по кладовым, каждой из которых присвоен свой порядковый номер, который затем указывается во всех расходных и приходных документах. По данному порядку в каждой кладовой сосредоточены материалы определенных групп. На «базовом» предприятии существуют склады спецодежды, металла, стройматериалов и другие. В самих складах ТМЦ размещены по секциям, а внутри секций по группам, типам в штабелях, мешках, контейнерах, ящиках, поддонах и т.д., что обеспечивает быструю их приемку и отпуск, а также дает возможность контролировать фактическое наличие материальных ценностей и наличие по документам. Также склады «базового» предприятия обеспечиваются исправными весами, измерительными приборами и тарой.

Следует отметить, что соблюдаются правила охраны складов, в частности по окончании рабочего дня на наружные запоры складов накладываются пломбы, а перед открытием помещения проверяется состояние замков и пломб.

При осуществлении контроля за вывозом материально-производственных запасов со склада на «базовом» предприятии выдаются пропуска на вывоз товарно-материальных ценностей, которые сдаются работнику охраны и регистрируются в книге регистрации пропусков, что позволяет проверить полноту их возврата.

На проверяемом предприятии установлен список должностных лиц, ответственных за приемку и отпуск материальных ценностей, а также за сохранность вверенных им материальных ценностей (инженеры, экономисты, кладовщики).

Учет материалов на складе осуществляет приемосдатчик (кладовщик), который является материально-ответственным лицом. С кладовщиком заключается типовой договор по установленной форме о полной материальной ответственности. В штатном расписании «базового» предприятия предусмотрены должности инженера (товароведа). На них возложены обязанности по оприходованию поступивших товарно-материальных запасов, осуществлению общего руководства кладовой.

Управление производственными запасами требует рациональной организации их аналитического учета, на основе предварительно разработанной номенклатуры. Номенклатура составляется на основе технических характеристик материалов, топлива и других материальных ресурсов. Она позволяет легко и быстро находить нужные наименования материалов, способствует ведению учета с наименьшими затратами труда, повышению его оперативности и достоверности. Номенклатурный номер материала проставляется на всех документах на поступление и расходование материалов, а также в регистрах бухгалтерского учета. На каждый номенклатурный номер материалов кладовщик заполняет материальный ярлык и прикрепляет его к месту хранения материалов.

Учет движения товарно-материальных ценностей на складах осуществляют в карточках складского учета (см. прил), которые открывают на каждый номенклатурный номер. Записи в карточках складского учета кладовщики делают на основании первичных документов (приемных актов и счет фактур) в день совершения операции. После каждой записи выводят остаток материалов. Благодаря этому кладовые располагают оперативными сведениями о состоянии запасов материалов. В них на основании первичных документов отражаются те же данные, что и в карточках складского учета. Ведомости составляют по складам и используют для контроля за движением и состоянием производственных запасов на складах и для оперативного управления. Ежемесячно инженеры кладовых составляют справки о залежалых и исходовых товарах, о невыполненных нарядах, что позволяет руководителю предприятия и транспортной группе более эффективно координировать погрузку материалов.

Первичные документы после записи их в карточках складского учета передают в бухгалтерию на проверку. Если документы по каким-либо причинам возвращаются в кладовую, то возврат оформляется реестром, в котором указывают наименование и номера сдаваемых документов. Приемосдатчики расписываются в реестре и берут обратно документы на переоформление. Переоформленные документы повторно записываются в книгу сдачи документов и сдаются в бухгалтерию. Это говорит об усилении контроля за проверкой первичных документов в бухгалтерии.

По результатам проверки состояния складского хозяйства и сохранности товарно-производственных запасов устанавливается необходимость проведения внезапной выборочной или сплошной инвентаризации в целом по складу или у отдельных материально-ответственных лиц. Также это достигается путем изучения слабых и сильных сторон внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета.

***2.3 Инвентаризация материально-производственных запасов.***

На предприятии инвентаризация производственных запасов проводится в соответствии с «Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» (приказ от 13.06.95 №49 «об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»). Для проведения инвентаризации на данном предприятии создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. Инвентаризация товарно-материальных ценностей производится по их местонахождению и материально-ответственному лицу. Проверка фактического наличия производственных запасов производится при обязательном участии материально-ответственных лиц. На проверяемом предприятии инвентаризация, проводилась с 10.01.06 по 25.01.06 на основании приказа №339 от 08.12.05 о результатах которой, составлен акт после заседания инвентаризационной комиссии. По результатам инвентаризации недостач и излишков комиссией по инвентаризации не обнаружено. Была проверена вся документация, отражающая проведение инвентаризации товарно-материальных ценностей за проверяемый период. Инвентаризационные описи были заполнены без помарок и пометок, незаполненные строки в них были перечеркнуты.

Таким образом, входе проверки документации по инвентаризации материально-производственных запасов нарушений не было.

Поступление материалов на проверяемом предприятии начинается с заключения договора (см. прил). Для оплаты отгруженных материалов поставщики предъявляют покупателям счета, к которым прилагают документы, подтверждающие отгрузку. На складе счета поставщиков записывают в журнал учета поступающих грузов, по которому контролируют своевременность оприходования материально-производственных запасов. После заполнения счета передают кладовщику для приемки материалов. При поступлении материально-производственных запасов от поставщиков кладовщик проверяет соответствие фактического их количества данным документов поставщика. Если расхождений не обнаружено, то на заводе выписывается приемный акт на все количество поступаемого груза. Затем приемные акты записываются в книгу сдачи документов и передаются в бухгалтерию. Бухгалтер проверяет правильность оформления, количество и сумму приемного акта, сверяя его с копией счета.

Несмотря на то, что ведение учета обеспечено программным комплексом и ведется на ЭВМ, в настоящее время параллельно используются ручные карточки складского учета, что позволяет проверить достоверность компьютерных данных, пока осуществляется наладка программы под специфику предприятия. Для обобщения и систематизации вышесказанного движение документации по учету поступления производственных запасов отобразим в виде схемы:

**Движение документации по учету поступления товарно-материальных ценностей**

Приемный акт

Документы поставщика

На складе

В б

ухгалтерии

Карточка складского учета

Книга сдачи документов

Главная книга

Журнал-ордер

Оборотная ведомость

Основным методом проверки операций по поступлению материально-

производственных запасов является сопоставление сопроводительной документации поставщика с приходными документами склада и записями в карточках складского учета.

В ходе проведения проверки (арифметической проверки, сверки приемного акта со счетом фактурой, накладной и с договором на поставку) операции по поступлению огнетушителей ОП-5 нарушений выявлено не было.

 Следует отметить, если при приемке материально-производственных запасов от поставщиков установлено расхождение с данными сопроводительных документов, то кладовщик составляет акт о приемке материалов. При проверке своевременности и правильности составления этого акта по приемке материалов нарушений не выявлено.

Тщательной проверке подлежат операции отгружающие поступления товарно-материальных ценностей, приобретенных подотчетными лицами. На ОАО «Тайфун» приказом утвержден список лиц, которым разрешено приобретать товарно-материальные ценности за наличный расчет. После осуществления покупки подотчетным лицом составляется авансовый отчет (см. прил), прикладываются документы, подтверждающие покупку. В ходе проведения проверки (законности, необходимости приобретения, полноты оприходования, правильности, правильности оформления оправдательных документов) операции по поступлению запчастей к ксероксу, приобретенных подотчетным лицом, выявлено, что в авансовом отчете не проставлен его номер, а срок предоставления отчета не соответствует положенному сроку ( в течении 3 дней). А в другом авансовом отчете не проставлены его номер и указана сумма (остаток) предыдущего аванса.

При проверке операций по поступлению материально-производственных запасов необходимо проверить действующий на предприятии порядок выдачи доверенностей на их получение. На предприятии этим занимается материальный отдел, который оформляет доверенность и выдает под расписку получателю. Выдача этих доверенностей регистрируется в журнале учета выданных доверенностей и допускается только лицам, работающим на ОАО "Тайфун". Использованные доверенности оправдываются приходными документами, а неиспользованные возвращаются обратно в материальный одел. Также на проверяемом предприятии соблюдается срок выдачи доверенностей (15 дней).

Правильная организация отпуска материально-производственных запасов со складов служит немаловажным фактором эффективности производственно-финансовой деятельности предприятия.

При аудите операций по отпуску и реализации материально-производственных запасов необходимо проверить действующую на предприятии систему отпуска и реализации запасов и порядок документального их оформления. Материально-производственные запасы со склада отпускаются по требованиям, на основании которых склад выписывает счета покупателю за отпущенные материально-производственные запасы. Требования являются первичными расходными документами, на основе их ведутся записи в карточках складского учета. Из этого видно, насколько важно проконтролировать правильность и законность составления документа. Также для получения ТМЦ необходима доверенность от предприятия покупателя. ОАО "Тайфун" контролирует сроки выдачи доверенностей, подписи на них и печать организации. Распечатанные счет фактуры подписывают кладовщик, главный бухгалтер и руководитель. Затем к счет фактуре оформляют платежные требования-поручения и банковские счет фактуры, которые необходимы для книги продаж. Для наглядности проверки операций по движению ТМЦ составим таблицу:

Таблица 4

**Проверка операций по движению товарно-материальных ценностей**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Каналы движ-я ТМЦ | Методы проверки | Первичные документы | Регистры | Выявлен-ные наруше-ния |
| синтетического учета | аналитического учета |
| 1.Посту-пление | * Формальная проверка
* Арифметическая проверка
* Сверка приходных документов с записями в карточках складского учета
 | Счет фактура, накладная, приемный акт  | Журнал-ордер №6, главная книга | Карточки складского учета | Наруше-ний не обнару-жено |
| 2.Отпуск и реализа-ция ТМЦ | * Формальная проверка
* Арифметическая проверка
* Сверка расходных документов склада с сопроводительными документами
 | Требования, счет фактура, квитанция в приеме груза  | Журнал-ордер №10, Главная книга | Карточки складского учета | Наруше-ний не обнару-жено |

Проверка правильности отражения товарно-материальных ценностей в отчетности предприятия.

ОАО «Тайфун» составляет бухгалтерскую отчетность в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утверждено Приказом Минфина РФ от 29.07.98 №34) и с Инструкцией о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, а предоставляет ее государственным органам для целей налогообложения. Проверим правильность отражения товарно-материальных ценностей в отчетности предприятия, т.е. в бухгалтерском балансе (ф №1) (см. прил).

Остатки товарно-материальных ценностей показываются в активе баланса в разделе I «Внеоборотные активы», подразделе «Запасы» по строке 211. ТМЦ учитываются по их фактической себестоимости. В соответствии с ПБУ 5/01 фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ). При отпуске ТМЦ в производство и ином выбытии их оценка производится на заводе по себестоимости каждой единицы запасов.

В результате проверки правильности отражения товарно-материальных ценностей в бухгалтерском балансе нарушений обнаружено не было.

***Глава 3. Результаты аудиторской проверки.***

Таблица 5

***Тест проверки состояния внутреннего контроля и системы учета материально-производственных запасов.***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Вопросы (тесты) | Содержание ответа  | Уровень оценки |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| **Внутренний контроль** |
| 1 | Имеется ли служба внутреннего аудита, ревизионная комиссия | Да | У4 |
| 2 | Имеются ли ДИ или положение о работе службы внутреннего контроля  | Да | У4 |
| 3 | Проводится ли инвентаризация производственных запасов? | 1 раз в год. | У3 |
| 4 | Проводится ли проверка полноты и своевременности оприходования материалов? | Только по первичным документам  | У2 |
| 5 | Проверяется ли использование ТМЦ первичные по различным направлениям? | Проверяются только первичные и сквозные документы | У2 |
| 6 | Проверяется ли законность и целесообразность расходования производственных запасов? | Только при реализации | У2 |
| **Система учёта**  |
| 7 | Произведена ли классификация производственных запасов для их учета? | ДА  | У3 |
| 8 | Организован ли АУ на должностном уровне, ведутся ли карточки складского учета? | Да  | У3 |
| 9 | Выделяются ли НДС отдельной строкой в расчетных и платежных документах? | Да | У3 |
| 10 | Сверяются ли данные АУ и СУ систематически? | Только в конце года | У2 |
| 11 | Составляют ли акты списания МБП, приходящих в непригодность | Да | У3 |
| 12 | Порядок составления бухгалтерской отчётности | Соответствует установленным нормативным требованиям | У3 |
| 13 | Соответствие учётной политики требованиям ПБУ | Частично не соответствует  |  |

Значения символов:

У1 – низкий уровень;

У2 – ниже среднего уровня;

У3 – средний уровень;

У4 – высокий уровень*.*

Из данных этого тестирования следует, что осуществление внутреннего контроля по вопросам проверки находятся на уровне ниже среднего, а по вопросам организации контроля на уровне высоком. Организация и ведение бухгалтерского учета не отвечают современным требованиям, так как по всем исследуемым вопросам их значения не поднялись выше среднего (У3) уровня.

В процессе выполнения курсовой работы мы рассмотрели организацию учета, движения товарно-материальных ценностей на предприятии, а также обеспечение сохранности материальных ценностей на основе изучения материалов и анализа хозяйственной практики. Нами были сделаны ряд выводов и предложений в сфере рассматриваемых вопросов.

Обобщим полученные нами результаты. Таким образом, при рассмотрении *материальных ценностей как объекта учета* и контроля, т.е. исследуя их мы пришли к следующим **выводам**:

1. Огромную роль в решении этой задачи играет четко организованный учет. Он должен оперативно обеспечивать руководителей и других заинтересованных лиц необходимой информацией для эффективного управления производственными запасами в целях оптимальных условий для изготовления высококачественной продукции и изыскания резервов снижения ее себестоимости в части рационального использования материалов.
2. Необходимое условие деятельности предприятий - хорошо отлаженные хозяйственные связи, т.к. они обеспечивают бесперебойность снабжения, непрерывность процесса производства, своевременность отгрузки и реализации.
3. Четкая классификация материально-производственных запасов по определенным признакам и выбор единицы учета необходимы для своевременной и правильной организации синтетического и аналитического учета.
4. Важной предпосылкой организации учета материалов является их оценка. Она имеет значение и для более эффективной организации обработки данных учета. На рассматриваемом предприятии учет ведется по методу себестоимости каждой единицы.
5. Учет материальных ценностей на предприятии отвечает как условиям производственного потребления материалов, так и требованиям организации складского хозяйства, и обеспечивает выполнение одной из основных задач учета - контроль за сохранностью материальных ценностей во время их приемки и хранения.

В ходе рассмотренных вопросов *контроля за сохранностью и движением товарно-материальных ценностей* на ОАО ”Тайфун” можно выделить ряд **положительных моментов**. Во-первых, ежемесячно старший кладовщик составляет справки о залежалых и исходовых товарах, что позволяет руководителю предприятия и ОМТС более эффективно координировать обеспеченность завода, а также позволяют осуществлять контроль за состоянием производственных запасов. Бухгалтер материально-производственной группы 2 раза в месяц предоставляет оперативный отчет главному бухгалтеру о состоянии запасов, что дает возможность получить полную картину об остатках на складах предприятия и выписывать накладные на отпуск на сторону в соответствии с фактическим наличием материалов.

Следует отметить, что на данном предприятии ведется учет входящей и исходящей документации, а также составляются акты сверки по реализованным товарно-материальным ценностям.

**Негативными моментами** в работе предприятия стали неправильное оформление первичных документов, несоответствие цен в договоре и документах поставщика. В результате *необходимо* осуществить постоянный контроль за выполнением договорных обязательств, усилить контроль за товарно-материальными ценностями, поступающими через подотчетных лиц, а также необходимо поднять роль контроля в оформлении первичных документов по учету товарно-материальных ценностей.

Усиление контроля за состоянием производственных запасов и рациональным их использованием оказывает существенное влияние на рентабельность предприятия и его финансовое положение.

**Заключение**

Значение аудиторской проверки операций с товарно-материальными ценностями организации велико. Первичные документы по поступлению и расходу производственных запасов играют важную роль в организации материального учета, так как являются его основой.

Под отпуском в производство понимается отпуск материалов для изготовления продукции, выполнения работ или оказания услуг. Оформление отпуска материалов трудоемко из-за большого количества и разнообразия первичных документов. Поэтому важное значение имеет упрощение учета на этом участке, применение ЭВМ и т.п.

Данная работа посвящена бухгалтерскому учету материальных запасов. В курсовой работе была описана методика аудита материально-производственных запасов в соответствии с утвержденными положениями и нормативными актами.

Рассмотрены основные этапы планирования и составления программы аудиторской проверки.

Источниками информации о компании - возможном клиенте, ее руководстве, бизнесе, отрасли в целом и ее положении в отрасли, могут быть как юридические и физические лица, сотрудничающие с экономическим субъектом, так и руководство и персонал самой организации. При этом информация должна быть реальной, уместной, беспристрастной и доказательной.

На основании предварительных данных и результатах проведенных аналитических процедур разрабатывается общий план и программа аудита.

Общий план должен служить руководством в осуществлении программы аудита.

В процессе проведения аудиторской проверки у аудиторской организации могут возникнуть основания для пересмотра отдельных положений общего плана.

Программа аудиторской проверки должна включать перечень всех аудиторских процедур, необходимых для сбора достаточного количества достоверных свидетельств; подробные описание каждой процедуры.

На основании выводов аудитора по каждому разделу аудиторской программы составляется аудиторский отчет и аудиторское заключение, а также формируется объективное мнение аудитора о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Приведенная методика аудита материально-производственных запасов является полной и конкретизированной, что позволяет организовать четкое управление и контроль за их учетом.

В системе организации бухгалтерского учета на предприятиях особое место занимает учет материально-производственных запасов, в задачи которого входят:

– систематический контроль за выпуском продукции, состоянием ее запасов и сохранностью на складах, объемом выполненных работ и услуг;

– своевременное и правильное документальное оформление отгруженной и отпущенной продукции (работ, услуг), четкая организация расчетов с покупателями;

– контроль за выполнением плана договоров-поставок по объёму и ассортименту реализованной продукции (работ, услуг);

– своевременный и точный расчет сумм, полученных за реализованную продукцию (работы, услуги), фактических затрат на их производство и сбыт, расчет сумм прибыли.

Успешное выполнение этих задач зависит от ритмичности работы предприятия, правильной организации сбыта и складского хозяйства, своевременности документального оформления хозяйственных операций.

Совершенствование учета и контроля наличия и движения материальных ресурсов, необходимо проводить по следующим направлениям:

– во-первых, упростить оформление операций по приходу и расходу товарно-материальных ценностей.

– во-вторых, исходя из требований рыночной экономики, совершенствовать методологию организации бухгалтерского учета материальных ресурсов.

– в-третьих, необходимо тщательно и своевременно проводить инвентаризации контрольных и выборочных проверок, которые имеют важное значение в сохранности материальных ценностей.

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

**Список литературы**

*Источники:*

- Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации

(утв. Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. N 2263), п. 11-14, 18

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

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 года №94н

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

- Приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01».

*Литература:*

1. Аудит: Учебник/Под ред. проф. В.И. Подольского .-М.:Экономисть, 2003.

 2. Алборов Р.А. Учебное пособие «Основы аудита», ДИС, 2001 г. - 224с.

1. Данилевский Ю.А. Аудит: организация и методика проведения. – М.: Финансы и статистика, 1998 г. – 318 с.
2. Кондраков Н.П. учебное пособие «Бухгалтерский учет», Москва. Инфра-М, 2002 г. – 640 с.
3. Мельник М.В., Пирожкова Н.А., Макальская М.Л. «Основы аудита» 2-е издание, ДИС, 2002 г. - 160 с.
4. Подольский В.И. учебник 3-е издание «Аудит», Москва ЮНИТИ-ДАНА, 2004 г. - 583 с.
5. Подольский В.И., Макарова Н.С. Аудит первичного учёта предприятий: Практ. пособие.-М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.
6. Подольский В.И. Аудит операций с материалами6 Практ. пособие.-М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004.
7. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит: Учебник для вузов.-М: Финстатинформ, 2000.