**Введение**

Для осуществления непрерывности процессов расширенного производства предприятия создают и пополняют запасы товарно-материальных ценностей как составной части их производственных фондов.

В условиях перехода к рыночной экономике и увеличения объемов производства особую актуальность приобретают вопросы улучшения качественных показателей использования производственных запасов (снижение удельных затрат материалов в себестоимости продукции, экономия ресурсов и др.). Они решаются путем устранения потерь и непроизводственных расходов, широкого вовлечения в оборот вторичных ресурсов. Улучшению ресурсоснабжения способствует упорядочение первичной документации, широкое внедрение типовых и унифицированных форм, обеспечение строгого порядка приемки, хранения и отпуска ценностей. Важное значение имеет наличие на предприятии в достаточном количестве складских помещений, оснащенных весовыми и измерительными приборами, мерной тарой и другими приспособлениями. Осуществлению этих задач способствует организация надлежащего экономического контроля на каждом предприятии.

Аудиторская проверка материально-производственных запасов (МПЗ) позволяет минимизировать риск наличия существенных ошибок в учете.

В процессе проверки аудитор должен установить:

* реальность наличия и существования МПЗ;
* все ли операции с МПЗ, которые должны быть отражены на счетах учета, действительно в них представлены;
* является ли организация собственником всех МПЗ, т.е. на них имеются имущественные права, а суммы, отраженные как задолженность, являются обязательствами;
* правильность оценки МПЗ и связанных с ними обязательств;
* правильно ли выбраны и применялись принципы учета МПЗ.

На каждом предприятии должна быть разработана конкретная программа внутрихозяйственного контроля за сохранностью и использованием материальных ресурсов, которая должна предусматривать подробный перечень проверяемых вопросов, сроки проверки и фамилии исполнителей.

Целью курсовой работы является углубленное изучение отдельных теоретических и практических вопросов аудита материалов, выявление ошибок, связанных с аудитом материальных ценностей, и особенностей, касающихся учета и аудита движения материалов на примере ФГУ «Дорожно-эксплуатационное предприятие № 276».

В связи с поставленными целями, можно выделить следующие задачи курсовой работы:

- Изучить экономическую литературу и нормативные акты по учету и аудиту материалов;

- Ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью ФГУ ДЭП № 276;

- Выявить цели и задачи аудита материально-производственных запасов;

- Отразить информацию, связанную с документальным оформлением материалов;

- Определиться с основными методами и понятиями аудиторской проверки материальных ценностей;

- Проанализировать организацию процесса аудиторской проверки на предприятии;

- Ознакомиться с оформлением материалов аудиторской проверки;

- Проанализировать информацию по результатам проведенной работы.

В процессе изучения данной темы, в частности для анализа возникших проблем, ошибок и их решения, будут использоваться: приемы экономического анализа, а в конце курсовой работы, в качестве подведения итогов, будет произведено обобщение всего изложенного и предложены решения по выявленным в ходе работы проблемам и ошибкам; элементы метода финансового учета (счета, двойная запись, документация); методы и элементы аудита (аудиторские доказательства, СВК, аудиторское заключение и т. п.).

**1 Теоретические аспекты аудиторской проверки учета производственных запасов**

**1.1 Сущность, цели и задачи аудиторской проверки**

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

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

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденным Приказом Минфина РФ от 09.06.01 №44н, к материально-производственным запасам (МПЗ) относятся активы:

* используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
* предназначенные для продажи;
* используемые для управленческих нужд организации.

К таким активам относятся сырье, материалы, топливо, полуфабрикаты и комплектующие изделия, запасные части, тара, товары, готовая продукция.

Целью аудита МПЗ является формирование мнения о достоверности показателей отчетности по статьям материальных ценностей «Запасы» и о соответствии применяемой в организации методики учета и налогообложения, действующим в Российской Федерации нормативным документам.

Это достигается проведением проверок на существенность, дополняется проверкой структур контроля, системы бухгалтерского учета и оценкой риска аудита, который зависит от характера запасов организации и их важности для бухгалтерских отчетов.

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

Основными задачами аудита материально-производственных запасов на предприятии является проверка:

- состояния учета, хранения и эффективности использования материальных ресурсов;

- соответствия фактического наличия ресурсов данным бухгалтерского учета и потребностям предприятия;

* выявления непригодных для использования ценностей с определением суммы причиненного ущерба и виновных лиц;

- полноты и своевременности оприходования, законности и целесообразности расходования и списания МПЗ;

- обоснования и соблюдения установленных норм расхода сырья, материалов, топлива, нефтепродуктов и других ценностей, своевременности и качества инвентаризаций и правильности принимаемых по результатам ревизии решений.

Для достижения целей аудита в соответствии с федеральным Правилом №3 «Планирование аудита» составляется программа аудиторской проверки по разделу «Материально-производственные запасы», являющаяся частью общей программы аудита.

Перечень вопросов, подлежащих рассмотрению в ходе аудита МПЗ:

1. Оценка эффективности системы внутреннего контроля в отношении МПЗ:

* обоснованность и оптимальность выбора в учетной политике организационно-технических и методических аспектов данного участка учета;
* представление финансовой информации наиболее эффективным образом в целях ее оптимального использования уполномоченными лицами;
* проверка объективности информации, представленной в бухгалтерской отчетности, об имеющихся в наличии МПЗ;
* проверка организации системы утверждений (наличие приказа об установлении круга лиц, которым дано право подписывать документы на отпуск МПЗ со склада).

1. Проверка обеспечения контроля за наличием и сохранностью МПЗ:

* организация складского хозяйства для различных видов МПЗ;
* соблюдение условий хранения (обеспечение измерительными приборами);
* правильность классификации и группировки МПЗ (сырье, основные и вспомогательные материалы, запчасти и т.д.);
* правильность хранения собственных МПЗ и находящихся в организации на иных условиях (на ответственном хранении, на комиссии, давальческое сырье);
* организация материальной ответственности за МПЗ;
* организация аналитического учета МПЗ;
* организация проведения инвентаризации МПЗ;
* соблюдение сроков проведения инвентаризации МПЗ согласно учетной политике;
* правильность отражения в учете результатов инвентаризации (проверка материалов о результатах годовой инвентаризации МПЗ).

1. Проверка правильности документального оформления движения МПЗ:

* наличие первичных документов, подтверждающих движение МПЗ;
* применение унифицированных форм первичной учетной документации;
* особенности документального оформления (соответствие содержания первичного документа сути хозяйственной операции).

1. Проверка полноты и своевременности оприходования материальных ценностей:

* наличие и правильность оформления договоров;
* соответствие поступающих МПЗ условиям договоров;
* реальность кредиторской задолженности по МПЗ;
* правильность учета неотфактурованных поставок и МПЗ в пути.

1. Проверка правильности оценки МПЗ при их оприходовании и списании в производство:

* правильность оценки МПЗ в текущем учета и в балансе;
* правильность формирования учетной стоимости отечественных и импортных материальных ценностей и соблюдение условий договоров и учетной политики.

1. Проверка использования материальных ценностей на производственные и другие цели:

* законность и целесообразность расходования МПЗ;
* использование МПЗ по различным направлениям деятельности;
* правильность оценки МПЗ при их списании.

1. Проверка правильности отражения материальных ценностей на счетах бухгалтерского учета:

* отражение операций оприходования и списания МПЗ в регистрах синтетического учета;
* вопросы налогообложения, связанные с оприходованием и списанием МПЗ;
* сверка данных синтетического и аналитического учета;
* правильность списания недостач и порчи МПЗ.

Поставленные задачи решаются путем выполнения определенного набора аудиторских процедур, которые выбираются при планировании аудита и в ходе проверки уточняются. Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ 23 апреля 2004г. утверждены Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности (протокол от 22.04.04 №25). Данные методические рекомендации содержат описание основных аудиторских процедур, выполнение которых позволит получить необходимые доказательства достоверности показателей отчетности в отношении наличия и движения МПЗ. Методика носит рекомендательный характер и может быть принята за основу при разработке внутрифирменных стандартов аудита МПЗ. К каждой процедуре разработаны свои рабочие документы. Они представлены в виде таблиц. Профессиональное сообщество аудиторов рекомендует в ходе проведения аудита МПЗ осуществить 40 процедур. Все они разбиты на три этапа. На первом этапе выполняются процедуры подготовки и планирования аудита (9 процедур). Здесь производится оценка степени надежности внутреннего контроля. Для этого аудитор должен использовать тесты внутреннего контроля учета МПЗ и получить от работников бухгалтерии ответы на вопросы, которые позволят ему определить, какие процедуры необходимо использовать при дальнейшей проверке. На втором этапе осуществляются процедуры, выполняемые в ходе проверки по существу (29 процедур). И, наконец, третий этап носит заключительный характер, связанный с анализом ошибок и их влиянием на показатели отчетности (2 процедуры).

Конкретный порядок проведения процедур и их содержание должны определяться исходя из особенностей хозяйственной деятельности проверяемой организации.

Информационной базой для проверки материально-производственных запасов являются:

- нормативные документы, касающиеся приема, учета, хранения и отпуска материальных ценностей;

- приказ об учетной политике;

- первичные документы по оформлению операций с МПЗ;

- организационно-правовые документы и материалы;

- бухгалтерская отчетность предприятия и бухгалтерские регистры по учету МПЗ.

В качестве приложений к учетной политике предприятия в составе информации организационно-технического направления должны содержаться:

* документооборот по материально-производственным запасам;
* рабочий план счетов (применяемые счета для учета материальных ценностей);
* количество и сроки планируемых инвентаризаций МПЗ.

Первичные документы, которыми оформляют операции с МПЗ, зависят от видов и групп материальных ценностей, которыми владеет организация. Формы применяемых первичных документов должны содержать все необходимые реквизиты. К таким документам относятся: доверенности на получение материальных ценностей, приходные ордера, акты о приемке и списании материалов, лимитно-заборные карты, требования-накладные, товарно-транспортные накладные, товарные и материальные отчеты, карточки складского учета.

Информация для проверки операций с МПЗ содержится в бухгалтерской отчетности предприятия и бухгалтерских регистрах, в частности, в форме №1 «Бухгалтерский баланс» - показатели о МПЗ сгруппированы во втором разделе актива баланса с детализацией по видам (сырье, материалы и другие аналогичные ценности, товары отгруженные, затраты в незавершенном производстве); в приложении к балансу, пояснительной записке – раскрывается информация о способах оценки МПЗ, последствиях изменений способов оценки, стоимости МПЗ, переданных в залог, величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Бухгалтерские регистры по учету МПЗ могут быть различными. Это зависит от применяемых формы и способа ведения бухгалтерского учета на предприятии, а также от видов и групп имеющихся МПЗ. Но в любом случае аудитор должен проанализировать регистры синтетического и аналитического учета по счетам 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», сальдовые ведомости, книги, карточки складского учета, материалы инвентаризаций.

Аудиторскую проверку операций с МПЗ целесообразно проводить в такой последовательности:

* изучить положения учетной политики по направлениям данного участка проверки;
* оценить степень надежности системы внутреннего контроля в отношении МПЗ, для этого: провести обследование складского хозяйства и состояния складских помещений; изучить организацию материальной ответственности и отчетности материально-ответственных лиц;
* проанализировать состав МПЗ на отчетную дату;
* определить объем выборки и позиции для проведения выборочной инвентаризации;
* проанализировать движения МПЗ;
* проверить правильность оценки МПЗ;
* выявить состояние и организацию синтетического и аналитического учета МПЗ.

На формирование мнения аудитора в отношении достоверности информации о МПЗ оказывают влияние следующие факторы:

* полнота отражения сведений о наличии у организации МПЗ в бухгалтерских записях и отчетности. Ошибки в полноте отражения операций с МПЗ приводят к занижению отчетных данных. Например, не отражены в учете товары, поступившие от поставщика, приобретенные по договору поставки или купли-продажи, так как по условиям договора они должны оплачиваться после их реализации, однако право собственности на них возникло в момент их приемки. Или, например, когда материальные ценности отправлены и получены в декабре проверяемого года, а отражены в учете в январе-феврале следующего года. На практике бывают случаи, когда такие документы могут не найти отражения в учете. Подобная ситуация может возникнуть тогда, когда материальные ценности получает одно предприятие, а оплачивает их - другое. Обнаружить такие ошибки достаточно сложно, поскольку проверка учетных регистров не содержит информации о незафиксированных фактах. Для этого аудитору потребуется сделать выборку из первичных документов или информации неучетного характера;
* наличие в учете операций с МПЗ без достаточных на то оснований. Например, организация включает в свой баланс имущество, на которое не имеет права собственности, - материальные ценности, полученные по договорам комиссии. Такие ошибки приводят к завышению показателей отчетности;
* соблюдение принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Эти ошибки связаны с неправильным распределением операций по учетным периодам, т.е. отражение их в отчетности другого периода. Нередко на практике полученные материальные ценности отражают в учете до момента перехода права собственности на них, и, наоборот, материалы в пути, право собственности на которые уже перешло к покупателю, в учете не отражают или не приходуют материальные ценности по неотфактурованным поставкам. Для выявления ошибок в периодизации аудитору следует изучить учетные записи и сопоставить их с первичными документами;
* правильность оценки МПЗ. Например, в фактическую стоимость приобретения импортного сырья не были включены уплаченные таможенные пошлины. Такие ошибки чаще всего носят системный характер, так как являются следствием нарушения методологии учета;
* правильность отражения МПЗ на соответствующих счетах учета. Такие ошибки могут быть обнаружены при инвентаризации. К операциям, влияющим на правильность отражения остатков МПЗ и подсчета себестоимости реализованной продукции в результате искажения бухгалтерской отчетности относятся:
* случаи включения в данные инвентаризации излишних и частично или полностью потерявших свойства ценностей, которые были списаны в предшествующие периоды;
* двойной учет товаров в пути или уже реализованных товаров;
* случаи завышения данных об остатках производственных запасов, находящихся на складах третьих лиц;
* случаи включения в данные инвентаризации сведений о ТМЦ, полученных на условиях комиссии.

**1.2 Нормативная база и источники информации для проверки**

К законодательным и нормативным документам, регулирующим объект проверки при аудите производственных запасов, относятся:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), принят ГД ФС РФ 19.07.2000г., введен 05.08.2000 г. №117-ФЗ (ред. от 16.05.2007 г.);

2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете», принят ГД ФС РФ 23.02.1996г., введен 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ;

3. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», принят ГД ФС РФ 24.12.2008г., введен 30.12.2008г. № 307-ФЗ;

4. Постановление Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» от 23.09.2002г. № 696 (в ред. от 19.11.2008г. № 863);

5. Положение по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации» (ПБУ 1/08), утверждено Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н;

6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утверждено Приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. № 34н;

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное Приказом Минфина РФ от 09.06.2001г. № 44н;

8. Приказ Минфина РФ «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» от 28.12.2001г. №119н;

9. Приказ Минфина РФ «Об утверждении методических рекомендаций по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности» от 23.04.2004г.;

10. Приказ Минфина РФ «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» от 13.06.1995г. №49;

11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94н (в ред. Приказа Минфина России от 07.05.2003г. № 38н);

12. Инструкция Минфина СССР «О порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и отпуска их по доверенности» от 14.01.1967 г. № 17;

13. Постановление Госкомстата России «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» от 30.10.1997г. № 71а.

Основными источниками информации при аудите материалов являются первичные документы по учету производственных запасов. Непосредственно по первичным документам осуществляют предварительный, текущий и последующий контроль за движением, сохранностью и рациональным использованием материальных ресурсов. В качестве первичных документов по учету материалов используются преимущественно унифицированные учетные документы, к числу которых относятся следующие формы:

- Доверенность (ф. № М-2);

- Приходный ордер (ф. № М-4);

- Акт о приемке материалов (ф. № М-7);

- Лимитно-заборная карта (ф. № М-8);

- Требование-накладная (ф. № М-11);

- Накладная на отпуск материалов на сторону (ф. № М-15);

- Карточка учета материалов (ф. № М-17);

- Акт об приходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (ф. № М-35).

А также в качестве источников информации при аудите материалов используются различные аналитические и синтетические регистры. К их числу относятся следующие: ведомости, журналы-ордера № 10, 10/1, главная книга, баланс (ф. № 1), приложение к балансу (ф. № 5) [14].

2.2 Проверка организации системы внутреннего контроля в ФГУ ДЭП № 276

При разработке программы аудиторской проверки в ФГУ ДЭП № 276 аудитор должен учитывать, что аудит материальных ценностей очень трудоемок. Поэтому при организации аудита материалов наиболее эффективно использовать выборочный метод и лишь в исключительных случаях – сплошной. Размер выборки и объем аудиторских процедур зависит от степени доверия аудитора к системе внутреннего контроля.

Оценка состояния внутреннего контроля обычно осуществляется в два этапа: на стадии планирования и в ходе аудиторской проверки. Наиболее эффективным методом получения необходимой информации о системе внутреннего контроля являются опросы работников, проводимые при помощи специальной анкеты. Вопросник для оценки состояния внутреннего контроля за движением и сохранностью материально-производственных запасов в ФГУ ДЭП № 276 можно представить в следующем виде.

Таблица 3 – Вопросник для оценки состояния внутреннего контроля за движением и сохранностью материально-производственных запасов на 30 ноября 2008 г.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание вопроса | Вариант ответа | | Уровень оценки | Отметки аудитора |
| Да | Нет |
| 1 | Имеется ли в организации служба внутреннего контроля |  | Х | А1 | Контроль осуществляется гл. бухгалтером |
| 2 | Проводилась ли проверка движения и сохранности материальных ценностей |  | Х | А1 | Ревизия в этом месяце не производилась, но была сверка остатков материалов на складе и в бухгалтерии на конец месяца |
| 3 | Имеет ли бухгалтер материального отдела специальное образование | Х |  | А2 | Среднее специальное экономическое образование |
| 4 | Обеспечен ли бухгалтер материального отдела необходимыми инструкциями | Х |  | А3 | Все необходимые инструкции есть |
| 5 | Разработана ли должностная инструкция для бухгалтера материального отдела | Х |  | А1 |  |
| 6 | Проверяет ли бухгалтер материального отдела карточки учета материалов |  | Х | А1 |  |
| 7 | Заключены ли договора о полной материальной ответственности с материально ответственными лицами | Х |  | А2 |  |
| 8 | Разработаны ли нормативы расхода сырья и материалов | Х |  | А2 | Применяются соответствующие нормативы |
| 9 | Имеют ли материально ответственные лица образцы подписей должностных лиц, уполномоченных подписывать документы на отпуск ценностей | Х |  | А3 |  |
| 10 | Ведется ли журнал учета доверенностей | Х |  | А2 |  |
| \11 | Есть ли приказ о формировании инвентаризационной комиссии | Х |  | А3 |  |
| \12 | Проводилась ли инвентаризация в проверяемом периоде |  | Х | А1 |  |
| \13 | Соответствует ли порядок списываемых материальных ценностей? | Х |  | А2 | Применяется метод средней взвешенной |
|  | И т. д. |  |  |  |  |

Для оценки влияния ответов на состояние внутреннего контроля были приняты три грации: А1 – низкий, А2 – средний, А3 – высокий.

Как показывает анализ приведенной анкеты, в ФГУ ДЭП № 276 на более 70 % вопросов были даны ответы, характеризующие состояние внутреннего контроля как находящееся на низком и среднем уровне. Таким образом, состояние и ведение бухгалтерского учета материально-производственных запасов не совсем отвечают современным требованиям. Основными недостатками являются отсутствие службы внутреннего контроля, ослабление текущего контроля за движением материальных ценностей, отсутствие инвентаризации материальных ценностей в отчетных периодах.

На практике для оценки состояния внутреннего контроля чаще всего применяется следующая шкала.

Таблица 4 – Шкала состояния внутреннего контроля

|  |  |
| --- | --- |
| Оценка состояния внутреннего контроля | Количество ответов, характеризующих уровень организации контроля, % |
| Низкий уровень | менее 70 |
| Средний уровень | от 70 до 90 |
| Высокий уровень | свыше 90 |

Используя приведенную шкалу, можно сделать вывод, что в ФГУ ДЭП № 276 состояние внутреннего контроля за движением и сохранностью материальных ценностей находится на среднем уровне.

Проведение опроса позволяет аудитору уточнить типовую программу аудиторской проверки, определить аудиторские процедуры, что, в конечном счете, повышает ее эффективность.

2.3 Планирование аудиторской проверки материально-производственных запасов

Аудиторская проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности ФГУ ДЭП № 276 за 2008 год была проведена аудиторами консультационной группы ООО «КОСМОС-АУДИТ» города Москва. Аудиторская проверка проводилась на выборочной основе. Одним из элементов проверки на достоверность отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности, выступил актив – материальные ценности.

Основой любой аудиторской проверки выступает грамотное и четкое ее планирование. Планирование аудиторской проверки выделяет следующие основные этапы (рис. 2).

Этапы планирования

Предварительное планирование

Подготовка и составление общего плана

Подготовка и составление программы

Рисунок 2 - Основные этапы планирования аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности

Заметим, что ни Международный стандарт аудиторской деятельности МСА 300 «Планирование», ни Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита» не содержат указаний относительно предварительного планирования. Однако на практике этот этап, как правило, применяется. Применялся он и при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности ФГУ ДЭП № 276 аудиторами ООО «КОСМОС-АУДИТ».

После официального обращения ФГУ ДЭП № 276 к ООО «КОСМОС-АУДИТ» с просьбой об оказании ему аудиторских услуг, аудиторская организация составила и направила клиенту письмо о проведении аудита. К письму о проведении аудита, аудиторами ООО «КОСМОС-АУДИТ» был приложен предварительный план аудита, для согласования его с руководством ФГУ ДЭП № 276. Предварительный план аудиторской проверки отражал предлагаемые виды аудиторских услуг, планируемые виды работ, источники информации, необходимые для проведения аудита.

Получив письменное согласие со стороны ФГУ ДЭП № 276 на проведение аудита, ООО «КОСМОС-АУДИТ» приступило к определению аудируемости бухгалтерской отчетности. Данный процесс называется предварительным планированием. На этапе предварительного планирования происходило знакомство потенциальных партнеров (аудиторской организации – ООО «КОСМОС-АУДИТ» и экономического субъекта - ФГУ ДЭП № 276) и обмен информацией. Предварительное планирование позволяет каждой из сторон принять решение о принципиальной возможности и целесообразности дальнейшего сотрудничества в области аудита.

Так, аудиторами ООО «КОСМОС-АУДИТ» изучался большой объем информации о состоянии внешней среды ФГУ ДЭП № 276 и его индивидуальные особенности. Для получения такой информации аудиторы ООО «КОСМОС-АУДИТ» знакомились и изучали:

- учредительные документы ФГУ ДЭП № 276;

- учетную политику, бухгалтерскую отчетность; статистическую отчетность;

- документы, связанные с планированием деятельности ФГУ ДЭП № 276: контракты, договоры, соглашения;

- документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта; внутрифирменные инструкции;

- материалы налоговых проверок;

- материалы судебных и арбитражных исков.

Предварительное планирование является очень важным и ответственным этапом, так как именно на этом этапе аудиторская организация должна решить, согласна ли она, работать с клиентом. На решение по этому вопросу влияет ряд факторов. Во-первых, аудиторская организация должна убедиться в принципиальной возможности проведения аудита (например, убедиться в том, что для проведения аудита не требуется восстановление бухгалтерского учета; отсутствуют факты, ставящие под сомнение возможность подготовки положительного аудиторского заключения). Во-вторых, аудитор должен оценить такие субъективные факторы, как репутация клиента, легальность его деятельности, наличие судебных процессов и конфликтных ситуаций, платежеспособность. В-третьих, аудитор должен оценить потребность в человеческих ресурсах, необходимых для выполнения проверки. Соглашаясь на проведение аудиторской проверки, аудиторская организация должна быть, уверена в том, что она сможет качественно его провести.

Проведя все необходимые процедуры предварительного планирования ООО «КОСМОС-АУДИТ» приняло положительное решение о проведении аудиторской проверки отчетности ФГУ ДЭП № 276 и о заключении с ним договора оказания аудиторских услуг. После его подписания аудиторами был составлен общий план аудита. Общий план аудиторской проверки отразил: объем и содержание аудиторской проверки, сложность аудиторской проверки, а также конкретные методики и технологии. Одним из пунктов аудиторской проверки согласно общему плану выступила – аудиторская проверка наличия и движения материальных запасов ФГУ ДЭП № 276.

Определяя основные элементы проверки, и отражая их в плане проверки, аудиторами ООО «КОСМОС-АУДИТ» осуществлялось:

- разработка тестов средств контроля и процедуры проверки по существу;

- оценивался риск и существенность, в том числе ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля;

- устанавливался уровень существенности для аудита;

- определялось (в том числе на основе аудита прошлых лет), возможны ли существенные искажения или мошеннические действия;

- выявлялись сложные области бухгалтерского учета, в том числе те, в которых результат зависит от субъективного суждения бухгалтера (например, при подготовке оценочных показателей);

- оценивался характер, временные рамки и объем процедур, в том числе относительная важность различных разделов учета для проведения аудита;

- принималось во внимание наличие или отсутствие компьютерной системы ведения учета и ее специфические особенности;

- определялось количество и квалификация специалистов, необходимых для работы с данным аудиторским лицом - ФГУ ДЭП № 276.

Процесс планирования завершался составлением программы аудита, в которой аудиторами ООО «КОСМОС-АУДИТ» был определен характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимые для реализации общего плана аудита. Выводы аудиторов ООО «КОСМОС-АУДИТ» по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являлись фактическим материалом для составления аудиторского отчета и аудиторского заключения.

Категория «существенность» является определяющей в аудите при его планировании, так как именно с ее помощью аудиторы устанавливают допустимую величину искажения бухгалтерской отчетности, что, соответственно, влияет на аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской отчетности. Согласно п. 3 Правила (стандарта) № 4 «Существенность в аудите», информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности. Существенность зависит от величины показателя финансовой (бухгалтерской) отчетности и/или ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения.

Количественное выражение существенности называется уровнем существенности. Он устанавливается на стадии планирования и зависит от характеристик клиента: отрасль функционирования, масштаб организации, сумма прибыли до налогообложения, стоимость оборотных средств, сумма валюты баланса, кредиторская задолженность, сумма капитала, наличие условных обязательств, необычные статьи в отчетности и др. Уровень существенности определяется величиной максимально допустимой ошибки в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, наличие которой не оказывает влияния на экономические решения пользователя бухгалтерской отчетности, принимаемые на основе этой отчетности.

Значение этого понятия сводится к тому, что существенность не предполагает обязанности аудитора проверить бухгалтерскую отчетность организации и дать заключение о ее достоверности с точностью до единицы измерения, в которой эта отчетность составлена. При определении уровня существенности учитывают, как правило, два показателя: абсолютную и относительную величину ошибки. Абсолютная величина - это субъективное мнение аудитора, что даже небольшая сумма ошибки может признаваться им существенной ввиду значимости суммы вне зависимости от иных обстоятельств. Относительная величина определяется в процентном отношении к соответствующей принятой базовой величине (прибыли, выручке от продаж, валюте баланса, собственному капиталу и т.п.). Аудитор планирует существенность для того, чтобы вычислить предельный уровень суммарной ошибки, которую можно допустить в отчетности, чтобы она продолжала оставаться достоверной. Кроме того, существенность планируется в целях определения объема аудиторской проверки (расчета выборки).

Порядок проверки учета материальных запасов определялся аудиторами ООО «КОСМОС-АУДИТ» следующими критериями (рис. 3).

Критерии аудиторской проверки учета материальных запасов

Существование

Права и обязанности

Возникновение

Полнота

Стоимостная оценка

Измерение

Представление и раскрытие

Рисунок 3 - Критерии проверки учета материальных запасов

*1. Существование.* Необходимо убедиться в том, что все отраженные в отчетности материалы действительно существуют.

*2. Права и обязательства.* Необходимо убедиться в том, что права организации на материалы, отраженные в отчетности, документально подтверждены и не ограничены правами третьих лиц.

*3. Возникновение.* Необходимо убедиться в том, что отраженные в бухгалтерском учете операции по приобретению и выбытию материалов имели место в течение отчетного периода.

*4. Полнота.* Необходимо убедиться в том, что отсутствуют материалы, которые должны были быть отражены в бухгалтерском учете и отчетности, но не были в нем отражены.

*5. Стоимостная оценка.* Необходимо убедиться в том, что:

- материалы отражены в учете и отчетности в правильной оценке: по фактической себестоимости или по рыночной стоимости, если она ниже фактической себестоимости;

- способ оценки материалов при их отпуске в производство или ином выбытии применяется в соответствии с принятой организацией учетной политикой.

*6. Измерение.* Необходимо убедиться в том, что приобретение и выбытие материалов отражено в учете в правильной оценке и в соответствующем отчетном периоде.

*7. Представление и раскрытие.* Необходимо убедиться в том, что:

- материалы правильно классифицированы в отчетности как сырье и материалы, готовая продукция, товары для перепродажи;

- операции с материалами отражены в бухгалтерском учете в соответствии с нормативными актами, регламентирующими порядок ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации;

- вся существенная информация о материалах раскрыта в отчетности.

Таким образом, планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

2.4 Методика аудиторской проверки материально-производственных запасов

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

В соответствии с основной целью проверки необходимо проверить, как ведется учет на синтетических счетах раздела II плана счетов. Главным здесь, безусловно, является счет 10 «Материалы», который подразделяется в ФГУ ДЭП № 276 на субсчета по группам материальных ценностей:

10/1 «Сырье и материалы»;

10/3 «Топливо»;

10/5 «Запасные части»;

10/9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

Кроме того, в ФГУ ДЭП № 276 для учета производственных запасов применяют счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям».

Прежде всего, необходимо проверить положения учетной политики по учету материальных ценностей, которые отражены в документе «Учетная политика» (Приложение 3). При этом аудитор должен обратить особое внимание на следующее:

- Как учитываются материальные ценности – по фактической себестоимости их приобретения или по учетным ценам;

- Какой метод используется для списания материальных ценностей на затраты производства;

- Какой метод применяется для учета движения материальных ценностей на складах.

После уточнения выполнения положений учетной политики можно приступить 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;

- Подтверждение достоверности показателей баланса по статье «Запасы»;

- Проверка полноты и своевременности оприходования запасов по материально-ответственным лицам;

- Подтверждение целесообразности и законности операций по отпуску и списанию запасов;

- Обеспечение сохранности материально-производственных запасов;

- Оценка качества проведенной в организации инвентаризации;

- Учет использования материальных ценностей по направлениям затрат;

- Сводный учет материальных ценностей;

- Анализ использования материальных ресурсов.

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

*Аудиторские доказательства* – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора.

К аудиторским доказательствам относятся первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой отчетности, письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная от третьих лиц. Аудиторские доказательства аудиторы получали в результате проведения тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу.

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника. Источники информации, необходимые аудитору для формирования мнения относительно данных финансовой отчетности организации, подразделяются на внутренние и внешние. Так, при сборе аудиторских доказательств по проверке учета материальных запасов в ФГУ ДЭП № 276 привлекались следующие источники:

- Бухгалтерский баланс на 30.11.2008 г.;

- Учетная политика на 2008 год;

- Приказ директора от 21.10.2008 г. № 46 пр. «О проведении инвентаризации имущества и финансовых обязательств по состоянию на 30.11.2008 г.»;

- Главная книга за период с 01.01.2008 по 30.11.2008;

- Инвентаризационные описи товарно-материальных ценностей;

- Договоры о полной материальной ответственности;

- Товарные накладные;

- Карточки счета «10 Материалы»;

- Акты сверки расчетов.

Аудиторские доказательства из внутренних источников аудиторы ООО «КОСМОС-АУДИТ» получали путем выполнения различных процедур проверки по существу (рис. 4).

Аналитические процедуры

Запрос

Пересчет

Наблюдение

Инспектирование

Подтверждение

Процедуры проверки по существу

Рисунок 4 - Процедуры проверки по существу

Так, для подтверждения фактического наличия товарно-материальных ценностей можно провести инвентаризацию. В ходе аудиторской проверки аудиторы могут сами проводить инвентаризацию в качестве одного из способов проверки фактического наличия производственных запасов 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 бухгалтерском учете проведенных хозяйственных операций и реальность на счетах учета ТМЦ проверяют с помощью подтверждения. Контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией, и корреспонденцией счетов по движению ТМЦ проводится путем соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций.

Устный опрос используется в ходе получения ответов на вопросник аудитора по предварительной оценке состояния учета ТМЦ, а также в процессе их проверки при уточнении у специалистов отдельных 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.

В процессе операций, отраженных в первичном учете, в журналах-ордерах, ведомостях, Главной книге, бухгалтерской отчетности, используется прослеживание. Особое внимание 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 применить аналитические процедуры.

Как во внешнем, так и во внутреннем аудите особое место принадлежит аудиту первичных документов. Любая проверка начинается с оценки состояния первичного учета. Данные, полученные в процессе этой проверки, обобщаются и служат основой для дальнейшей проверки сводных регистров бухгалтерского учета (журналов-ордеров, оборотно-сальдовых ведомостей, отчетных форм и т.д.).

С помощью аудита документального оформления движения материальных запасов в ФГУ ДЭП № 276 аудиторами ООО «КОСМОС-АУДИТ» достигалась уверенность в том, что в исследуемой организации присутствует вся первичная документация по всем хозяйственным операциям, связанным с учетом материальных запасов за отчетный период.

Аудиторская проверка использования материалов, проводимая фирмой ООО «КОСМОС-АУДИТ» была начата с проверки сопоставления данных регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности на начало проверяемого периода и конец периода, предшествующего проверяемому периоду. Проводя данную процедуру, аудиторы ставили перед собой цель - убедиться в том, что сальдо по счету 10 «Материалы» корректно перенесено из предыдущего периода и не содержит искажений. Источниками информации для данной процедуры послужили Бухгалтерский баланс (форма № 1), сводные регистры синтетического учета (Главная книга, отчеты о движении материальных ценностей (Приложение 5), ведомость остатков по синтетическим счетам), регистры аналитического учета (аналитические ведомости, сальдовые ведомости, карточки складского учета) аудируемого предприятия ФГУ ДЭП № 276.

На основании Бухгалтерского баланса (форма № 1), сводных регистров синтетического учета и регистров аналитического учета аудиторами ООО «КОСМОС-АУДИТ» была составлена таблица остатков по данным бухгалтерского учета и по данным инвентаризационных описей по субсчетам счета 10 «Материалы»: 10-1 «Сырье и материалы», 10-3 «Топливо», 10-5 «Запасные части», 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» (Приложение 6).

Аудиторы сверяли сальдо на начало и конец проверяемого периода по Бухгалтерскому балансу с Главной книгой. Результаты этой процедуры использовались аудиторами ООО «КОСМОС-АУДИТ» для предварительной оценки достоверности отражения данных бухгалтерского учета в бухгалтерской отчетности ФГУ ДЭП № 276.

Аудиторская проверка движения материальных запасов позволяет минимизировать риск наличия существенных ошибок в бухгалтерской отчетности. Поэтому, приступая к проверке материальных запасов, аудиторы ООО «КОСМОС-АУДИТ» ставили перед собой цель выявить наиболее часто встречающиеся нарушения и с учетом этого выбрать необходимые процедуры проверки. На формирование мнения аудиторов в отношении достоверности информации о материальных ценностях в ФГУ ДЭП № 276 оказывали влияние следующие факторы:

а) полнота отражения - все ли материальные запасы, принадлежащие ФГУ ДЭП № 276 отражены в его бухгалтерских записях и включены в бухгалтерскую отчетность. Ошибки в полноте отражения операций с материальными запасами в бухгалтерских записях приводят к занижению отчетных данных. Обнаружить такие ошибки достаточно сложно. Для этого аудиторы ООО «КОСМОС-АУДИТ» производили выборку из первичных документов информации неучетного характера.

б) наличие в учете операций с МПЗ без достаточных на то оснований. Например, организация включает в свой баланс имущество, на которое не имеет права собственности, - материальные запасы, полученные по договорам комиссии или консигнации. Такие ошибки приводят к завышению показателей отчетности. ФГУ ДЭП № 276 не хранит имущество ей не принадлежащее.

в) соблюдение принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Эти ошибки связаны с неправильным распределением операций по учетным периодам, т.е. их отражают в отчетности другого отчетного периода. Нередко на практике полученные материальные запасы отражают в учете до момента перехода права собственности на них, и наоборот, материалы в пути, право собственности, на которые уже перешло к покупателю, в учете не отражают или не приходуют материальные запасы по неотфактурованным поставкам.

Для выявления ошибок в периодизации аудиторы ООО «КОСМОС-АУДИТ» изучали учетные записи ФГУ ДЭП № 276 и сопоставляли их с первичными документами.

г) правильность оценки материальных запасов. Эти ошибки часто носят системный характер, так как являются следствием нарушения методологии учета.

д) правильность отражения материальных запасов на соответствующих счетах учета. Такие ошибки могут быть обнаружены при инвентаризации. Запасы на конец года могут быть занижены или завышены, как указывалось выше, из-за неполного или неправильного отражения операций в течение отчетного периода.

Одним из этапов аудиторской проверки материальных запасов выступала проверка бухгалтерского учета материальных запасов. При проверке полноты оприходования материальных запасов в ФГУ ДЭП № 276 аудиторы ООО «КОСМОС-АУДИТ» учитывали условия и формы расчетов с поставщиками ФГУ ДЭП № 276, выбранный вариант оценки, порядок возмещения НДС по приобретенным ценностям. Обоснованность операций по поступлению и оприходованию материальных запасов проверялась на основе договоров с поставщиками и сопроводительных документов (товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, товарные накладные и др.) (Приложение 7,8).

При проверке организации учета движения материальных ценностей на складах, прежде всего надо проконтролировать организацию складского хозяйства и контрольно-пропускной системы. Далее необходимо проверить, как организован складской учет материалов и как ведется контроль со стороны бухгалтерии. Предприятия могут применять преимущественно три основных варианта учета движения на складах: оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод, карточно-документальный, бескарточный. В ФГУ ДЭП № 276 используется метод учета материалов карточно-документальный на складе.

Материалы на склад ФГУ ДЭП № 276 доставляют сами водители без сопровождения экспедитора на основании, выписанной доверенности (Приложение 9). В доверенности указываются: наименование организации, номер доверенности, дата выдачи и срок ее действия, сведения о водителе, а также перечень материалов, подлежащих получению. Подписывается доверенность лицом, ее получившем и заверяется печатью, подписями руководителя и главного бухгалтера. Доверенность регистрируется в журнале учета доверенностей.

Кладовщик проверяет соответствие количества, качества и ассортимента поступивших материалов документам поставщика. При полном соответствии количества фактически поступивших ценностей документам поставщика материально-ответственное лицо заполняет приходный ордер (Приложение 10) на основании полученных счетов-фактур. Приходный ордер оформляется в течение месяца, по мере поступления материалов, с указанием наименования организации-поставщика, номера счета-фактуры, номенклатурного номера, наименования материалов, единиц измерения, количества и цены. При чем этот документ заполняется отдельно по каждому субсчету, открытому к счету 10 «Материалы».

Отпуск материалов в производство на предприятии оформляют требованием-накладной (Приложение 11).

При проверке достоверности отражения хозяйственных операций, связанных с приобретением материальных запасов за наличный расчет аудиторы ООО «КОСМОС-АУДИТ» обращали внимание на наличие и правильность оформления закупочных актов и сопроводительных документов. Закупочный акт должен содержать следующие обязательные реквизиты: паспортные данные продавца, наименование, количество и стоимость материальных запасов.

Уделялось внимание также:

- соблюдению порядка составления приемных актов;

- правильности и полноте оприходования ценностей, поступивших без документов;

- правильности установления цен;

- правильности корректировки при поступлении встречных документов поставщика.

Движение материальных запасов связано не только с поступлением их в адрес предприятия, но и выбытием. В связи с этим, большое внимание аудиторами в ходе проверки уделялось проверке списания материальных запасов в производство, продаже др. каналам выбытия. Финансовые показатели деятельности организации зависят от выбранного метода оценки запасов. Одной из проблем является определение правильности оценки материальных запасов на конец отчетного периода, так как в течение года их приобретают по разным ценам. Конечную стоимость запасов можно регулировать при помощи специальных методов оценки. Способ проверки зависит от того, какой метод списания материальных запасов применяют в организации.

Проводя данный этап проверки, аудиторы ООО «КОСМОС-АУДИТ» ставили перед собой цель - убедиться в неизменности применения в течение года выбранных методов оценки по отношению к конкретным видам запасов; проверка правильности их применения, а также обоснованности и полезности для управления. При определении фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, разрешено использовать один из следующих методов оценки запасов: по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО); по себестоимости единицы приобретения материалов. Так как, материальные запасы в ФГУ ДЭП № 276 оцениваются по средней себестоимости, аудиторы проверяли несколько первичных документов на оприходование, чтобы определить точность оценки какой-либо партии запасов, т.е. проверить, правильно ли рассчитана средняя цена.

В ходе проверки использования материальных запасов на производственные и другие цели, аудиторы детально знакомились с особенностями технологического процесса, а также с порядком передачи ценностей со склада в производство, поскольку при их нарушении возникают многие недостатки и даже злоупотребления. Отпуск материалов в производство проверялся по накопительным ведомостям расхода материалов со складов, составляемым на основе расходных документов.

Проверка операций по реализации материалов на сторону, включала в себя тщательное изучение таких документов как - договоров, доверенностей, товарно-транспортных накладных и других первичных документов (в частности, проверялось, выделен ли в них отдельной строкой НДС). Особенно тщательно аудиторы ООО «КОСМОС-АУДИТ» проверяли документы на списание недостач, порчи и уценки материальных запасов. К проверке привлекались - акты и инвентаризационные описи, сведения о рыночных ценах на дату уценки, а также о покупных ценах уцениваемых материалов.

Приступая к проверке полноты оприходования и правильности оценки покупных материальных запасов, аудиторы ООО «КОСМОС-АУДИТ» устанавливали, соответствуют ли итоговые суммы, отраженные в ведомостях аналитического учета материальных запасов, данным регистров синтетического учета. Анализируя синтетические регистры учета, такие как журналы-ордера (ведомости) по счету 10, 51, 50 аудиторами определялись основные формы платежей; соответствие данных по приходу материальных запасов журналов-ордеров (ведомостей) по счетам 60, 71 данным склада; сверялись суммы оплаты за материальные запасы, отраженные в журналах-ордерах и суммы возникшей кредиторской задолженности по оприходованным запасам предприятием.

Заключительным этапом проверки является контроль ведения сводного учета материальных ценностей. Эти данные в ФГУ ДЭП № 276 можно проверить по данным журнала-ордера № 10-с и главной книги (Приложение 12,13).

Анализ данных регистров позволял аудиторам получать информацию в разрезе синтетического счета 10 «Материалы», его субсчетов, основных поставщиков материальных запасов, направлений выбытия запасов, а самое главное сопоставлять информацию аналитических и синтетических регистров с информацией статей бухгалтерской отчетности. В ходе данной проверки большое внимание аудиторами ООО «КОСМОС-АУДИТ» уделялось достоверности отражения хозяйственных операций по движению материальных запасов на счетах бухгалтерского учета, выделению НДС, отражению возникшей и погашенной кредиторской задолженности перед поставщиками, отражению погашения дебиторской задолженности покупателей, операциям по отражению выявленных излишков и недостач в ходе инвентаризации и т.д.

Таким образом, документальная проверка движения материальных запасов является одним из самых ответственных и трудоемких этапов аудиторской проверки.

2.5 Оформление отчета по результатам проверки учета материальных запасов

Важным результатом работ на этапе, предшествующем выдаче аудиторского заключения, является письменная информация о нарушениях, выявленных в процессе проверки. Письменная информация в виде обширного отчета, представляется руководителю и главному бухгалтеру аудируемого лица, в котором указываются все нарушения, выявленные в ходе проверки, и краткие сведения для руководителя и собственника, необходимые для принятия соответствующих управленческих решений.

Данные, содержащиеся в отчете, приводятся с целью доведения до руководства аудируемого лица данных о недостатках в учетных записях, бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности, и в порядке внесения конструктивных предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица.

Аудиторская организация приводит в отчете любую информацию, касающуюся проведенного аудита и фактов хозяйственной деятельности аудируемого лица, которую считает целесообразной. В то же время представляемые данные не могут рассматриваться как полный отчет обо всех существующих недостатках, они относятся лишь к тем из них, которые были обнаружены в процессе аудиторской проверки. При этом практика аудиторских проверок выделяет следующие виды письменных отчетов (рис. 5).

Виды письменных отчетов

промежуточный отчет клиенту по результатам проверки

итоговый отчет клиенту по результатам проверки

отчет аудитора по специальному заданию

Рисунок 5 - Виды письменных отчетов, формируемые по результатам аудиторских проверок

Промежуточный отчет клиенту по результатам проверки, представляется аудиторской фирмой при поэтапном проведении аудита или при выявлении фактов, требующих принятия руководством аудируемого лица неотложных мер. Итоговый отчет формируется и предоставляется в целом по всей проведенной аудиторской проверки согласно принятому плану. Отчет аудитора по специальному заданию формируется при выделении данного пункта в договоре на проведение аудиторской проверки по конкретному объекту проверки.

Отчет прилагается к аудиторскому заключению и является конфиденциальным документом. Замечания и ошибки, указанные в отчете, могут быть учтены и исправлены в ходе проверки. Его содержание на завершающей стадии проверки финансовой отчетности определяет вид аудиторского заключения о ее достоверности и соответствии во всех существенных аспектах принятым правилам ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности.

Основными составляющими заключения (Приложение 14), предоставленного аудиторами ООО «КОСМОС-АУДИТ», руководству ФГУ ДЭП № 276 по проверке учета материальных запасов выступили и были отмечены:

1. Аудиторская проверка планировалась и проводилась таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что информация об учете материальных запасов свободна от искажений, имеющих существенный характер.

2. Несмотря на проведенную аудиторскую проверку учета материальных запасов, существует вероятность того, что некоторые искажения информации не будут выявлены в силу следующих причин:

- проверка имеет выборочный характер;

- проверка не преследует цели выявить все нарушения;

- неотъемлемый риск и ограничения присущие любым системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- скорее убедительный, нежели исчерпывающий характер аудиторских доказательств.

Проведенная проверка включала следующие этапы:

1. Согласование условий работы.

2. Планирование.

3. Сбор информации о системе внутреннего контроля.

4. Сбор аудиторских доказательств.

5. Формирование мнения о достоверности отражения информации о движении материальных запасов предприятия ФГУ ДЭП № 276.

Аудиторские доказательства были получены в результате применения следующих аудиторских процедур: - инспектирование; - наблюдение; - запрос; - подтверждение; - пересчет; - аналитические процедуры.

В письменном отчете аудиторами ООО «КОСМОС-АУДИТ» было отмечено, что после проведения всех необходимых процедур они убедились в том, что заключительное сальдо по счету 10 «Материалы» и обороты предшествующего периода были верно перенесены из регистров бухгалтерского учета и отчетности прошлого периода в регистры бухгалтерского учета и отчетность текущего периода, а учетная политика в области учета движения материальных запасов последовательно применялась. В заключении нашли свое отражение, и документы, на основании которых строилась аудиторская проверка учета движения материальных запасов.

- бухгалтерский баланс; учетная политика; главная книга;

- товарные накладные, счета-фактуры, требования-накладные, акты сверки расчетов, карточки учета материалов;

- регистры аналитического и синтетического учета по счету 10 «Материалы»;

В заключении, в письменном отчете касающимся аудита материальных запасов, аудиторами ООО «КОСМОС-АУДИТ» было отмечено, что злостных нарушений в ходе проверки выявлено не было.

Заключение

Любая аудиторская проверка, как правило, начинается с разработки общего плана и программы аудита. Начиная эту разработку, аудитор должен основываться на предварительных знаниях об экономическом субъекте, а также на результатах проведенных аналитических процедур. С помощью таких аналитических процедур аудитор выявляет области, значимые для аудита.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита оценивается эффективность системы внутреннего контроля, действующей у экономического субъекта, и производят оценку ее риска. Система внутреннего контроля может считаться эффективной, если она своевременно предупреждает о возникновении недостоверной информации, а также выявляет недостоверную информацию. Кроме того, при подготовке общего плана и программы аудита аудитору следует установить также приемлемые для нее уровень существенности и аудиторский риск, позволяющие считать бухгалтерскую отчетность достоверной.

Программа аудита материально-производственных запасов представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана. Она составляется в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских средств по существу.

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

Аудиторские процедуры включают в себя детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур представляет собой перечень действий аудитора для таких детальных конкретных проверок.

Приступая непосредственно к самой проверке материально-производственных запасов аудитору, прежде всего, необходимо удостовериться в правомерности первичных документов, используемых на предприятии при принятии материальных ценностей к бухгалтерскому учету. Далее аудитор проверяет правильность оформления поступивших и израсходованных материалов. Помимо этого, аудитору необходимо осуществить проверку формы бухгалтерского учета на предприятии; стоимости оприходования материальных ценностей; способа списания материальных ценностей на затраты производства и метода применяемого для учета движения материальных ценностей на складе.

Так же важным моментом при учете материалов и наиболее трудоемким при их аудите является инвентаризация товарно-материальных ценностей. Поэтому аудитору необходимо следить за тщательным и своевременным проведением инвентаризаций, контрольных и выборочных проверок, которые имеют важное значение в сохранности материалов.

Кроме того, осуществляется проверка записей по учету материальных ценностей на счетах бухгалтерского учета. Здесь аудитору следует оценить правильность указания в учетных регистрах корреспонденции бухгалтерских счетов, исходя из экономического содержания хозяйственных операций и соответствующих сумм.

В заключение аудитором выполняется проверка расчетных таблиц, ведомостей и журналов-ордеров, которая состоит в идентификации данных по счетам 10 «Материалы» и 19 «Налог на добавленную стоимость» и корреспондирующих с ними счетов. А затем эти данные сверяют с данными Главной книги и показателями Бухгалтерского баланса (ф. № 1).

Таким образом, выполнив намеченные процедуры по проверке материально-производственных запасов, аудитор собирает необходимую ему информацию и делает выводы о состоянии учета материалов. После этого им составляется аудиторское заключение, где он выражает свое мнение о достоверности и порядке ведения бухгалтерского учета материально-производственных запасов.

В заключении, касающимся аудита материальных запасов, аудиторами ООО «КОСМОС-АУДИТ» было отмечено, что злостных нарушений в ходе проверки выявлено не было.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), принят ГД ФС РФ 19.07.2000г., введен 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 16.05.2007);

2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете», принят ГД ФС РФ 23.02.1996г., введен 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ;

3. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», принят ГД ФС РФ 24.12.2008г., введен 30.12.2008 № 307-ФЗ;

4. Постановление Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» от 23.09.2002г. № 696 (в ред. от 19.11.2008 № 863);

5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утверждено Приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. № 34н;

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н;

7. Приказ Минфина РФ «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» от 28.12.2001г №119н;

8. Приказ Минфина РФ «Об утверждении методических рекомендаций по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности» от 23.04.2004г.;

9. Приказ Минфина РФ «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» от 13.06.1995г. №49;

10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94н. (в ред. Приказа Минфина России от 07.05.2003 № 38н);

11. Инструкция Минфина СССР «О порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и отпуска их по доверенности» от 14.01.1967 № 17;

12. Постановление Госкомстата России «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» от 30.10.1997 № 71а

13. Аудит: Учебник / Под ред. П.В. Черноморда. – М.: Изд-во Рос. экон. Акад., 2006. – 364с.;

14. Аудит: учебник / под ред. В.И. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Экономистъ, 2007. – 543 с.;

15. Богатая И.Н. Аудит: Учебное пособие. / И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцева Серия «Высшее образование». – Ростов н/Д: Феникс, 2007. – 544с.;

16. Бычкова С.М. Понятие существенности и достоверности в аудите / С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости. – 2008. - №9. – С. 25-28;

17. Бычкова С.М. Планирование в аудите / С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости. – 2007. - №7. – С. 14-18;

18. Волкова Ю.В. Получение аудиторских доказательств / Ю.В. Волкова // Аудит и налогообложение. – 2006. - № 11. – С.27-31;

19. Ивашкевич В.Б. Завершающая стадия аудиторской проверки / В.Б. Ивашкевич // Аудиторские ведомости. – 2007. - №11. – С. 14-16;

20. Иноземцева М.М. Аудит материально-производственных запасов: на что обратить внимание? / М.М. Иноземцева // Бухгалтерская отчетность организации. – 2008. - №3. – С.17-20;

21. Макальская М.Л. Основы аудита: Учебное пособие / М.Л. Макальская, М.В. Мельник. - М.: «Дело и сервис», 2007. – 348с.;

22. Наумова А.В. Планирование аудита с применением аналитических процедур / А.В. Наумова// Аудиторские ведомости. – 2006.- №4.– С.54-56;

23. Ребрищев И.Н. Теоретические аспекты учета и оценки материально-производственных запасов / И.Н. Ребрищев// Все для бухгалтера. – 2007. - №13. – С. 17-21;

24. Шеремет А.Д. Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. / А.Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 755с.;

**ПРИЛОЖЕНИЯ**