1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОНЯТИЯ АУДИТА

1.1 Основные понятия

Аудит (аудиторская деятельность) – независимая экспертиза финансовой отчетности организации, которая основывается на проверке:

* соблюдения порядка ведения бухгалтерского учета;
* соответствия операций законодательству РФ;
* полноты и точности отражения в финансовой отчетности деятельности предприятия.

В соответствии со статьей 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и предпринимателей. Организации и предпринимателей принято называть аудируемыми лицами.

Аудитор – лицо, проверяющее состояние финансово-хозяйственной деятельности предприятия за определенный период. Аудитором может быть физическое лицо, прошедшее аттестацию на получение квалификационного аттестата. Он может заниматься профессиональной деятельностью в составе аудиторской фирмы или самостоятельно, зарегистрировавшись в качестве предпринимателя без образования юридического лица.

Аудит включает в себя оказание иных аудиторских услуг:

– постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление деклараций о доходах и бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– анализ и экспертизу финансово-хозяйственной деятельности, состояние имущества, оценка активов и пассивов предприятия;

– прогнозирование деятельности хозяйствующего субъекта;

– консультирование по вопросам финансового, налогового, банковского или другого законодательства РФ;

– помощь в налоговом планировании расчете налогов;

– разработка учредительных документов и др.;

– предоставление информации о будущих партнерах;

– разработка методических пособий по бухгалтерскому учету и налогообложению;

– информационное обслуживание клиентов и т.д.

Аудиторы и аудиторские фирмы не могут заниматься какой-либо другой предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской.

Понятие аудита несколько шире, чем ревизия или другие формы контроля, т.к. включает в себя не только проверку финансовых показателей, но и разработку предложений по улучшению деятельности для рационализации расходов, оптимизации налогов и увеличения прибыли.

К основным признакам аудита можно отнести независимость, платность и конфиденциальность (аудиторская тайна).

1.2 Цели и задачи аудиторской деятельности

Аудиторская проверка может быть обязательной и инициативной. Первая проводится в случаях, установленных законодательством РФ, вторая – по решению предприятия. Первые организации в соответствии с п.2 ст.13 Федерального закона от 21.11.1996.№129-ФЗ в состав годовой бухгалтерской отчетности наряду с бухгалтерским балансом, отчетом о прибылях и убытках и приложениями к ним включают аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности.

Основной целью аудита следует считать выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствия порядка бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Приватное отношение в этом отдается внешнему аудиту. Для предоставления объективных, реальных и точных сведений об аудируемом объекте необходимо решить ряд задач:

1. составление плана и программы проведения аудита;
2. определение видов, источников и методов получения аудиторских доказательств;
3. проведение аудиторской проверки экономического субъекта;
4. выражение мнения по результатам проведенного аудита о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Для достижения главной цели способствуют требования ведения аудиторской деятельности:

- принцип независимости – обязательное отсутствие у аудитора при формировании мнения заинтересованности в делах проверяемого субъекта;

- принцип честности – обязательная приверженность аудитора своему профессиональному долгу, а также следование общим нормам морали;

- принцип объективности – применение аудитором беспристрастного, непредвзятого подхода к рассмотрению любых профессиональных вопросов и формированию выводов и заключений;

- принцип добросовестности – оказание аудитором услуг с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью, а также ответственное отношение к своим профессиональным обязанностям;

- принцип конфиденциальности – аудиторы обязаны обеспечить сохранность документов, не передавать их третьим лицам, не разглашать содержимое документов ни во время проведения проверки ни после нее.

Также аудитор должен обладать профессиональной компетентностью, позволяющей квалифицированно и качественно оказывать профессиональные услуги и соблюдать профессиональное поведение, воздерживаясь от совершения поступков, не совместимых с оказанием аудиторских услуг и способных снизить доверие к профессии аудитора.

В последовательном развитии аудита выделяются три стадии: подтверждающую, системно-ориентированную и стадию аудита, базирующуюся на риске.

На подтверждающей стадии при проведении проверки аудитор-бухгалтер проверяет и подтверждает практически каждую хозяйственную операцию; вместе с бухгалтером создавая собственные учетные регистры. Такую стадию можно обозначить как восстановление бухгалтерского учета.

Системно-ориентированный аудит предусматривает наблюдение систем, которые контролируют операции. Аудиторы стали проводить проверку на основании внутреннего контроля.

Аудит, базирующий на риске, когда проверка может проводиться выборочно исходя из условий работы предприятия (нахождения критических точек работы). Направив работу в области с наиболее высоким риском, можно сократить время на проверку областей с наименьшим риском.

2 МЕТОДИКА ПРОВЕРКИ КОНТРОЛЯ ЗА СОХРАННОСТЬЮ МАТЕРИАЛЬНО ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Проверка состояния складского хозяйства и сохранности материально производственных запасов – одна из важнейших аудиторских процедур. Для комплексного изучения этого участка деятельности организации аудитор обследует склады, кладовые, цеха и другие места хранения производственных запасов, проверяя условия их хранения, состояние противопожарной безопасности, оснащенность складов оборудованием, техникой, приборами и правильность их эксплуатации, состояние охраны складских помещений. Неудовлетворительная организация складского хозяйства свидетельствует о низком уровне внутреннего контроля за сохранностью материально производственных запасов.

Особые контрольные функции в этом отношении возложены на главного бухгалтера предприятия. При его непосредственном участии осуществляется вся организаторская работа по подготовке мест хранения материальных ценностей, обеспечению их необходимыми весоизмерительными и противопожарными средствами и тарой.

В ходе обследования внимание уделяется проверке организации материальной ответственности работников, связанных с приемкой, хранением и отпуском материальных ценностей. Одним из условий обеспечения сохранности материально производственных запасов является разработка и вручение материально-ответственным лицам стандартов или должностных инструкций, в которых определены обязанности и права работников, распорядок их работы, порядок приемки и выдачи ценностей, их документального оформления, ведения учета на складах в натуральных измерителях, сроки представления отчетов в бухгалтерию и др.

Проверку складских помещений и емкостей для хранения материальных ценностей рекомендуется проводить путем их осмотра в натуре в начале аудита материально производственных запасов. Аудиторы устанавливают техническое состояние тех или иных помещений (наличие исправной крыши, стен, полов, остекленных и огражденных оконных проемов, наружных и внутренних засовов на дверях и воротах, оборудование стеллажными полками), необходимых весов, расчетных таблиц, мерной тары и других измерительных приборов, а также поддержание режима влажности, температуры и освещенности. Необходимо помнить, что материалы по секциям складов, а внутри их по отдельным группам и типо-, сорторазмерам должны размещаться таким образом, чтобы обеспечить возможность быстрой их приемки, отпуска и проверки наличия. В местах хранения каждого вида материала должны быть прикреплены ярлыки, на которых указывается наименование, номенклатурный номер, единица измерения и норма запаса.

Для хранения, например, запасных частей на складах применяют стеллажи, где на каждый вид отводится своя полка или ее часть; отдельные запасные части из-за своего веса, размера хранятся на полу; строительные материалы, пиломатериалы складывают в штабеля; для хранения сыпучих продуктов используют закрома, бункера, траншеи; нефтепродукты хранятся в резервуарах, бочках.

Правильность показания весов и других измерительных приборов проверяют путем взвешивания или перевешивания заранее подготовленной партии ценностей, взвешивания гирь или измерения объема емкостей. Результаты такой проверки отражаются в промежуточном акте, который подписывает аудитор, материально-ответственное лицо и другие лица, принимавшие участие в этой проверке. Если выявлены расхождения в показании приборов, то аудитор требует письменное объяснение материально-ответственных лиц и устанавливает причины расхождений и последствия, к которым они могли привести или привели.

На практике нередко имеют место случаи совершения хищений и потерь из-за плохо организованной охраны и противопожарной защиты складов. В связи с этим необходимо выяснить, установлены ли замки, сигнализация, освещение подступов к складам, сторожевая охрана, имеются ли в наличии и в исправном состоянии противопожарные средства, соблюдены ли сроки зарядки огнетушителей.

Тщательной проверке подлежит состояние работы по приемке и отпуску материальных ценностей на складах, в кладовых и других местах их хранения. Для этого рекомендуется в процессе аудита провести фактический контроль приема и отпуска отдельных видов продуктов и материалов.

В частности, присутствуя при приемке тех или иных материально производственных запасов, аудитор может установить, как соблюдается установленный порядок приемки по количеству и качеству, составляются ли приемные акты и коммерческие акты в случаях нарушения целостности упаковки, пломбирования вагонов, недостач материальных ценностей в пути, правильно ли составляются внутренние документы и записи в регистрах складского учета на оприходование поступивших ценностей, производится ли их биркование , метка. При проверке отпуска отдельных видов материальных ценностей выявляют наличие основания данной хозяйственной операции, правильность оформления затребованного и фактически отпущенного количества, своевременность отражения этой операции в регистрах складского учета. Правильность ведения учета в местах хранения ценностей оказывает большое влияние на состояние складского учета, так как при его запущенности создаются наиболее благоприятные возможности для нарушений и злоупотреблений. Для этого необходимо ознакомиться с фактическим состоянием складского учета на отдельных складах. Проверяется: наличие в достаточном количестве книг или инвентарных карточек складского учета материалов; правильность их заполнения и ведения; своевременность осуществления в них учетных записей и составления ежемесячных отчетов о движении материальных ценностей; правильность и своевременность проведения инвентаризаций; сличения ее результатов и принятия соответствующих мер по регулированию инвентаризационных разниц.

Неучтенные излишки материалов и готовой продукции могут создаваться путем:

- замены сырья при изготовлении готовой продукции;

- обсчета сдатчиков сырья и материалов в весе, влажности, понижении их сортности;

- обвеса, обсчета, обмера покупателей при отпуске им готовой продукции;

- необоснованного оформления актов на потери материалов при их транспортировке или хранении на складах.

Неучтенные излишки материалов обычно хранят отдельно. Для их выявления следует использовать данные складского учета. Если имеются неучтенные излишки, то расход отдельных видов ценностей за определенные периоды, как правило, превышает их приход. Такой перерасход перекрывают за счет последующего поступления и оприходования материалов аналогичных наименований. Излишки изымают за счет последующих поступлений или оформляют бестоварными документами до проверки их фактического наличия при инвентаризации.

Обследование состояния складского хозяйства и проверка сохранности материальных ценностей в сочетании с последующей документальной проверкой дают возможность сделать обоснованные выводы о сохранности материально производственных запасов и разработать профилактические мероприятия.

Проверка достоверности обеспечивается инвентаризацией – эта процедура осуществляется в целях управления предприятием.

Наблюдение за инвентаризацией, проводимой клиентом, является процедурой сбора данных, касающихся существенности и полноты учета материально производственных запасов, при этом аудитор лишь контролирует проведение инвентаризации, но не отвечает за ее проведение.

Аудиторские процедуры подразделяются на проводимые до инвентаризации, во время инвентаризации и после нее. До проведения инвентаризации аудитор запрашивает документы о результатах предыдущих проверок, анализирует структурные и количественные изменения запасов, получает информацию о местах их хранения, а также об организации инвентаризационной работы; выявляет дорогостоящие объекты и методы их учета.

Аудитор может присутствовать при инвентаризации, проводимой работниками проверяемой организации в последние дни отчетного периода или в первые дни следующего года. Однако если инвентаризации была проведена на какую-то промежуточную дату, аудитору необходимо отследить поступление и выбытие запасов в период, прошедший с момента проведения инвентаризации до отчетной даты. В этом случае выполняется выборочная сверка накладных, счетов-фактур, таможенных деклараций и т.п. документов с учетными данными.

Запасы могут храниться на нескольких складах, и в этом случае их инвентаризацию целесообразно проводить одновременно, чтобы исключить возможность переброски ценностей с одного склада на другой. Если по каким-либо причинам это сделать невозможно, то аудитору нужно по документам отследить внутреннее перемещение запасов между подразделениями (складами) от момента начала инвентаризации на первом складе до ее завершения на последнем складе.

Могут возникнуть сложности в получении доказательств, связанных с определением количества запасов, которые обусловлены:

- применением выборки. Как правило, в рамках одной проверки невозможно проверить все запасы сплошным методом, однако при явном несоответствии учетных записей о запасах их фактическому наличию необходимо проверить все товарно-материальные ценности;

- невозможностью присутствия аудитора одновременно во всех местах хранения запасов;

- спецификой процедур контроля – необходимо удостовериться, что не было повторного счета и случайно или преднамеренно неучтенных ценностей. Контрольные сверки дают возможность убедиться, что подсчет ценностей был проведен правильно;

- природой инвентаризуемых ценностей (например, инвентаризация запасов древесины на целлюлозно-бумажных комбинатах). В подобных случаях аудитор может воспользоваться оценочными методами, когда подсчитывают и измеряют часть запасов, а затем результаты проверки экстраполируют на их общее количество. Репрезентативность результатов экстраполяции может быть проконтролирована путем их сопоставления с данными бухгалтерского и складского учета.

Иногда по ряду причин провести инвентаризацию невозможно. Например, когда к моменту заключения договора на аудит инвентаризация на конец года клиентом уже была проведена и проводить ее повторно он отказывается или когда проведение инвентаризации достаточно дорого. В таком случае аудитор может применить математические методы, которые с определенной вероятностью позволяют оценить величину запасов. Может сложиться так, что клиент не желает проводить сплошную инвентаризацию, но по просьбе аудитора проведет инвентаризацию части товарно-материальных ценностей.

Таким образом, инвентаризация играет ключевую роль при аудите материально-производственных запасов, позволяя выявить их фактическое наличие.

3 АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА МАТЕРИАЛЬНО ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

3.1 Проверка учета материально производственных запасов

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.

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.

Прежде всего, необходимо проверить, как предприятия выполняют положения учётной политики. Это касается таких моментов:

* учёта материальных ценностей — по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учётным ценам;
* метода списания материальных ценностей на затраты производства;
* метода учёта движения материальных ценностей на складах предприятия;
* учёта спецодежды, инвентаря и хозяйственных принадлежностей;
* списания налога на добавленную стоимость.

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.

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;

– 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.

Аудиторская проверка товарно-материальных ценностей начинается с ознакомления с материальным отделом бухгалтерского учёта: кто ведёт бухгалтерский учёт движения ценностей (образование, бухгалтерский стаж, родственные связи); какими нормативными документами пользуется бухгалтер данного участка; кому подотчётен данный бухгалтер, кто его проверяет по исполняемой работе; наличие плана (графика) — схемы документооборота и альбома с перечнем и образцами заполненных первичных типовых документов; обоснованность, оптимальность и целесообразность выбора в учётной политике организационных, методических и технических аспектов по данному участку учёта; наличие схем поставки учёта движения ценностей на счетах; какие методы внутреннего контроля используются (инвентаризация, документирование; нормативного учёта) для проверки отклонений фактического расхода материалов от норм; соблюдаются ли сроки проведения инвентаризации ценностей и порядок оформления результатов инвентаризации; следует убедиться в наличии правильно оформленных договоров о материальной ответственности с завскладами, кладовщиками и другими лицами, которым переданы в подотчёт товарно-материальные ценности; наличие журналов регистрации документов (в частности, доверенностей), приказов о постоянно действующей инвентаризационной комиссии, состава комиссии.

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.

Проверка сохранности материально производственных запасов.

Сохранность товарно-материальных ценностей зависит от условия хранения, поэтому следующим этапом контроля является проверка состояния складского хозяйства в данной организации. Аудитор выясняет число и размещение складских помещений, хранилищ (бутов, траншей, башен и т.п.), в том числе типовых и приспособленных, их ёмкость; условия для хранения ценностей; обеспеченность весоизмерительными приборами.

После этого целесообразно провести тестирование и выяснить: следует ли провести инвентаризацию всех видов ценностей; необходимо ли проведение документальной проверки отдельных направлений поступления и использования (движения) материальных ценностей. Это достигается путём изучения слабых и сильных сторон внутреннего контроля и системы бухгалтерского учёта.

В случае проведения инвентаризации аудитор должен: установить, используются ли складские помещения по назначению, правильно ли складируются товарно-материальных ценностей; проверить, отвечают ли складские помещения требованиям, как они охраняются; определить, не хранятся ли ценности под открытым небом или в неприспособленных помещениях и не подвергаются ли они вследствие этого порче и т.п.; удостовериться в аккуратном проведении всех процедур инвентаризационной комиссией; потребовать пересчёта, обмера, взвешивания запасов, если это необходимо; фиксировать результаты инвентаризации по каждому виду инвентаризации по каждому виду товарно-материальных ценностей в инвентаризационных описях, составляемых по месту нахождения (хранения) и по материально-ответственным лицам в единицах измерения, принятых в учёте; составить отдельную опись по ценностям, принадлежащим другим организациям, а потом встречной проверкой выяснить, кому они принадлежат и почему хранятся на складе другой фирмы; обратить особое внимание на номера, марки, наименования материальных ценностей, соответствие их номерам, маркам, указанным в паспортах и приходных документах; по некоторым запасам (кормам, семенам и т.п.) при необходимости проводить отбор проб для лабораторного анализа качества; составляют ли сличительные ведомости в бухгалтерии по товарно-материальных ценностей, по которым выявлены отклонения от учётных данных (которые подписывают главный бухгалтер и материально-ответственное лицо); нужно получить от материально-ответственных лиц письменные разъяснения о причинах выявленных недостач и излишков товарно-материальных ценностей; проверить правильность отражения в учёте выявленных недостач и излишков ценностей; сохранить копии указанных (рабочих) документов, которые будут использованы в дальнейшем при проведении проверки.

После инвентаризации целесообразно провести проверку полноты оприходования, правильности списания, оценки и учёта товарно-материальных ценностей.

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.

При проверке организации учёта движения материальных ценностей на складах прежде всего надо проконтролировать организацию складского хозяйства и контрольно-пропускной системы. Далее проверяют, как организован складской учёт материалов и как ведётся контроль со стороны бухгалтерии.

Предприятия могут применять преимущественно три основных варианта учёта движения материалов на складах. К ним относятся: 1)оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод; 2)карточно-документационный; 3) 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 материалов. В этом случае аудитор просматривает эти ведомости и сверяет остатки с карточками складского учёта. Обычно осуществляется выборочная сверка, так как сплошной контроль — весьма трудоёмкая операция.

Третий метод является наиболее эффективным. Он применяется, как правило, при использовании ПЭВМ. В этом случае карточки складского учёта обычным методом не ведутся. Сам процесс складского учёта организуется на ПЭВМ, а за определённые периоды (месяц, квартал) составляются оборотные ведомости. Аудитор знакомится с имеющимися документами, выясняет, как ведётся сверка данных складского учёта с бухгалтерскими данными.

При аудите материальных ценностей необходимо проверить соблюдение требований по проведению инвентаризации материальных ценностей. Аудитор выясняет, по какой причине проводилась инвентаризация (смена материально-ответственного лица, перед составлением годовой бухгалтерской отчётности и др.), как оформлены её результаты, какие приняты меры по устранению недостатков в организации учёта материалов. Результаты инвентаризации должны быть отражены в учёте и отчётности того периода (квартала), в котором была закончена инвентаризация.[[1]](#footnote-1)

Необходима проверка правильности корреспонденции счетов — нет ли случаев, когда поступившие материальные ценности не оприходованы, а отнесены на другие счета (по учёту затрат, расчётов, фондов).

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. 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.

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

Проверка правильности отнесения и списания материальных ценностей, образовавшихся в результате недостач и хищений, производятся аудитором в том случае, если такие данные обнаружены. Это является или результатом форс-мажорных обстоятельств (землетрясение, наводнение, пожар), или обнаруживается в результате инвентаризации. Порядок списания сумм недостач, хищений и потерь от порчи ценностей регулируется законодательством и учредительными документами.

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.

Заключительным этапом проверки является контроль ведения сводного учёта материальных ценностей. Эти данные проверяются по данным журнала-ордера № 10, накопительных ведомостей 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 учёта материальных ценностей и дать рекомендации по её рационализации.

Анализ использования материальных ресурсов предусматривает получение данных по соответствию запасов установленным нормам, расходу материалов (в натуре или по стоимости) на единицу изготовленной продукции и др.

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

3.2 План и программа аудита

Сделав запрос в аудиторскую фирму, руководитель предприятия получает письмо обязательство о согласии на проведение аудита материально производственных запасов.

На основании данного письма заключается договор о проведении аудиторской проверки материально производственных запасов организации за определенный период времени аудиторской фирмой, а также составляются и утверждаются общий план и программа аудита.

# Общий план аудиторской проверки учета материально производственных запасов

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организацияПериод аудитаКоличество человеко-часовРуководитель аудиторской группыПланируемый аудиторский рискПланируемый уровень существенности | \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_с \_\_\_\_\_\_\_\_г. по \_\_\_\_\_\_\_\_г.\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_%\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Планируемые виды работ(комплексы задач) | Период проведения | Исполнители |
| 1 | Аудит операций по поступлению материальных ценностей |  |  |
| 2 | Аудит аналитического учета движения материальных ценностей на складе предприятия |  |  |
| 3 | Аудит учета использования материальных ценностей, списания недостач, потерь и хищений |  |  |
| 4 | Аудит сводного учета материальных ценностей |  |  |
| 5 | Проведения анализа использования материальных ценностей  |  |  |

# Программа проведения аудита производственных запасов

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организацияПериод аудитаКоличество человеко-часовРуководитель аудиторской группыСостав аудиторской группыПланируемый аудиторский рискПланируемый уровень существенности  | \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_с \_\_\_\_\_\_\_\_\_г. по \_\_\_\_\_\_\_\_г.\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_%\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №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 материальных ценностей |  |  |  |
| 1.2 | Аудит учета операций по пос-туплению-передаче материа-лов в порядке обмена (бартер) |  |  |  |
| 1.3 | Аудит учета прочих операций по поступлению материалов (безвозмездно при взносе в уставный капитал и др.) |  |  |  |
| 2.Аудит аналитического учета движения материальных ценностей на складах предприятия |
| 2.1. | Изучение организации хране-ния материальных ценностей (наличие весоизмерительных приборов, стел-лажей и тары, состояние картотеки складски карточек)  |  |  |  |
| 2.2. | Изучение организации пропускной системы при ввозе и вывозе материальных ценностей с предприятия.  |  |  |  |
| 2.3. | Проверка полноты оприходования ценностей и правильность их оценки  |  |  |  |
| 2.4. | Установления соответствия данных складского учета данным бухгалтерского учета по складу, субсчетам и номенклатурным номерам материалов |  |  |  |
| 2.5. | Проверка полноты и качества инвентаризации производственных запасов и МБП |  |  |  |
| 3. Аудит учета использования материальных ценностей, списания недостач, потерь и хищений |
| 3.1. | Проверка операций по отпуску материальных ценностей в производство и на сторону на основе расходных документов |  |  |  |
| 3.2. | Проверка обоснованности списания отклонений в стоимости материалов на выпуск готовой продукции |  |  |  |
| 3.3. | Проверка обоснованности списания хищений, недостач, потерь материальных ценнос-тей |  |  |  |
| 4. Аудит сводного учета материальных ценностей |
| 4.1. | Проверка данных аналитичес-кого и синтетического учета по синтетическим счетам, су-бсчета, направлениям затрат  |  |  |  |
| 4.2. | Сверка данных бухгалтерских регистров и отчетности |  |  |  |
| 4.3. | Сверка оформления результатов инвентаризации |  |  |  |
| 5. Проведения анализа использования материальных ценностей |
| 5.1. | Выявление неиспользуемых материалов в течение проверяемого периода |  |  |  |
| 5.2. | Выявление неиспользуемых материалов свыше одного и более лет |  |  |  |

ПРАКТИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ

Исходные данные

Таблица 1

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Значение базового показателя | Доля, в % | Значения, применяемые для нахождения уровня существенности |
| Балансовая прибыль | 1 431 747 | 10 | 143 174,70 |
| Валовый объём реализации без НДС  | 6 245 263 | 2 | 124 905,26 |
| Валюта баланса | 14 308 398 | 2 | 286 167,96 |
| Собственный капитал | 2 251 854 | 5 | 112 592,70 |
| Общие затраты предприятия | 11 660 817 | 2 | 233 216,34 |

1) На основании данных представленных в таблице определим уровень существенности:

Ус = 143 174,70 + 124 905,26 + 286 167,96 + 112 592,70 + 233 216,34 =

 5

= 180 011,39

Находим значение 20% от рассчитанного уровня существенности, чтобы определить значение каких показателей отклоняются свыше 20% от средней величины:

180 011,39 \* 20% = 36 002,28

Уmin = 180 011,39 – 36 002,28 = 144 009,11

Уmax = 180 011,39 + 36 002,28 = 216 013,67

144 009,11 < Значения, применяемые для уровня существенности < 216 013,67

286 167,96 / 2 = 143 083,98

Укор = (143 174,70 + 143 083,98) / 2 = 143 129,34

143 129,34 \* 1,2 = 171 755,21 = 171 755

Определенное значение уровня существенности округлено на 20% (дано).

Степень точности мы рассчитываем как 75% от уровня существенности:

171 755 \* 75% = 128 816

2) Оценка факторов неотъемлемого риска

Для расчета факторов мною взята условная организация ОАО «Фломастер», занимающаяся торговлей канцелярских товаров.

Оценка уровня неотъемлемого риска осуществляется на основании степени надежности системы учета, определяемой в соответствии с факторами чистого риска.

1. Экономическая ситуация в отрасли – здоровая (5)
2. Рассредоточенность предприятия – расположено на одной территории (5)
3. Дочерние и зависимые предприятия – не имеются (5)
4. Использование новых технологий – используются хорошо изученные технологии (5)
5. Законодательства и инструкции по основной деятельности – ясны и понятны для бухгалтерии и администрации (5)
6. Реорганизация и крупные продажи имущества – не было за последние 3 года (5)
7. Внутренний контроль – имеется служба внутреннего аудита (5)
8. Возможность нелегального бизнеса – возможность проникновения нелегального бизнеса (2)
9. Налоговое бремя – обычное (2)
10. Зависимость от покупателей – продажа одному покупателю до 5% (5)
11. Зависимость от поставщиков – рынок большой, существует здоровая конкуренция (5)
12. Подверженность кражам – продукция легко транспортируется и имеет высокую ликвидность (0)
13. Формы расчетов – только наличными (0)
14. Капитальные вложения – не превышают амортизационные отчисления (5)
15. Незавершенное производство и запасы – оценка и инвентаризация достаточно просты (5)
16. Кредиты – организация редко пользуется кредитами (5)
17. Оборотный капитал, ликвидность – оборотный капитал достаточен, ликвидность высокая (5)
18. Доходность – доход стабилен, но есть сезонные колебания (3)
19. Ценные бумаги – не имеются (5)
20. Судебные разбирательства – судебные разбирательства могут иметь экстраординарный характер (5)

Итого: 82

Таким образом средняя степень надежности учета аудируемого лица составляет 0,82.

Величина неотъемлемого риска определяется по формуле:

ВХР = 1 – СНсу,

 где:

ВХР – внутрихозяйственный риск (неотъемлемый, чистый риск) в долях единицы;

СНсу – степень надежности системы учета.

Итак, величина неотъемлемого риска равна:

ВХР = 1 – 0,82 = 0,18

3) Расчет уровня риска необнаружения.

 Расчет осуществляется по формуле:

РН = (ПАР / ВХР) \* РСК

где:

РН – риск необнаружения в долях;

ПАР – приемлемый аудиторский риск, в долях (исходные данные);

РСК – риск системы контроля, в долях (исходные данные).

ПАР = 0,07

РСК = 0,58

РН = (0,07 / 0,18) \* 0,58 = 0,23

Характеристика компонентов аудиторского риска

Таблица 2

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Надежность системы учета | Надежность системы контроля | Надежность аудиторских процедур |
| Степень надежности систем | высокая | средняя | высокая |
| Характеристика уровня компонентов аудиторского риска | низкая | средняя | низкая |
| Значения уровня компонентов аудиторского риска в долях | 0,18 | 0,58 | 0,23 |
|   | Неотъемлемый риск | Риск системы контроля | Риск необнаружения |

Характеристика степени надежности систем и компонентов аудиторского риска осуществляется в трех уровнях (высокий, средний и низкий).

70% (0,70) ≤ Риск – степень надежности системы низкая.

30% (0,30) < Риск ≤ 70% (0,70) – степень надежности системы средняя.

0 < Риск < 30% (0,30) – степень надежности системы высокая.

4) Определение объёма аудиторской выборки и её десяти первых элементов

 Количество элементов определяется по формуле:

Эл = Кп \* Кс,

где:

Эл – количество элементов выборки;

Кп – коэффициент проверки;

Кс – коэффициент совокупности, рассчитывается по формуле:

Кс = (Ос – Нб - Кл) / Ст,

где:

Ос – общий объем, проверяемый совокупности в денежном выражении;

Нб – суммарное денежное значение элементов наибольшей стоимости;

Кл – суммарное денежное значение ключевых элементов;

Ст – степень точности.

Ос = 32 000 000

Нб = 5 000 000

Кл = 3 500 000

Ст = 128 816

 Рассчитываем коэффициент совокупности:

Кс = (32 000 000 – 5 000 000 – 3 500 000) / 128 816 = 182,43 = 182

Коэффициент совокупности должен находиться в интервале 10 < Кс < 35. Если значение Кс получилось меньше 10, то его следует округлить до 10, если оно больше 35, то в расчет принимается 35. Поэтому получившийся коэффициент 182 округляем до 35.

 Коэффициент проверки находится в приведенной ниже таблице:

Таблица 3

|  |
| --- |
| Степень надежности |
| Система учета | Система контроля | Аудиторских процедур | Коэффициент проверки (Кп) |
| В | С | В | 0,66 |

 Теперь необходимо найти количество элементов выборки:

Эл = 0,66 \* 35 = 23,1

Так как мы находим количество элементов выборки, число должно быть целым, поэтому округляем до 23.

Далее нужно найти номера документов, которые будут включены в выборку. Для их нахождения необходимо воспользоваться таблицей случайных чисел. По таблице случайных чисел я взяла восьмой столбик и выбрала 23 числа с 32 по 54 строку: 0,7091; 0,6362; 0,1827; 0,6846; 0,0934; 0,4343; 0,6092; 0,1719; 0,6169; 0,8786; 0,0431; 0,3311; 0,4974; 0,5762; 0,4866; 0,8211; 0,7012; 0,3941; 0,9100; 0,6123; 0,8812; 0,0288; 0,5219.

Номера документов находятся по формуле:

Нд = (Кон - Нач) \* Ч + Нач,

где:

Нд – номер документа, включаемого в выборку;

Кон – конечный номер проверяемой совокупности;

Нач – начальный номер проверяемой совокупности;

Ч – случайное число.

Кон = 1 150

Нач = 35

Нд1 = (1 150 – 35) \* 0,7091 + 35 = 826

Нд2 = (1 150 – 35) \* 0,6362 + 35 = 744

Нд3 = (1 150 – 35) \* 0,1827 + 35 = 239

Нд4 = (1 150 – 35) \* 0,6846 + 35 = 798

Нд5 = (1 150 – 35) \* 0,0934 + 35 = 139

Нд6 = (1 150 – 35) \* 0,4343 + 35 = 519

Нд7 = (1 150 – 35) \* 0,6092 + 35 = 714

Нд8 = (1 150 – 35) \* 0,1719 + 35 = 227

Нд9 = (1 150 – 35) \* 0,6169 + 35 = 723

Нд10 = (1 150 – 35) \* 0,8786 + 35 = 1 015

Нд11 = (1 150 – 35) \* 0,0431 + 35 = 83

Нд12 = (1 150 – 35) \* 0,3311 + 35 = 404

Нд13 = (1 150 – 35) \* 0,4974 + 35 = 590

Нд14 = (1 150 – 35) \* 0,5762 + 35 = 677

Нд15 = (1 150 – 35) \* 0,4866 + 35 = 578

Нд16 = (1 150 – 35) \* 0,8211 + 35 = 951

Нд17 = (1 150 – 35) \* 0,7012 + 35 = 817

Нд18 = (1 150 – 35) \* 0,3941 + 35 = 474

Нд19 = (1 150 – 35) \* 0,9100 + 35 = 1 050

Нд20 = (1 150 – 35) \* 0,6123 + 35 = 718

Нд21 = (1 150 – 35) \* 0,8812 + 35 = 1 018

Нд22 = (1 150 – 35) \* 0,0288 + 35 = 67

Нд23 = (1 150 – 35) \* 0,5219 + 35 = 617

6) Составление плана аудита и определение численности аудиторской группы.

Таким образом количественный состав аудиторской группы определяется расчетным путем по формуле:

КСАГ = объем работы / (продолжительность проверки \* количество рабочих часов в день)

КСАГ = 420 / (15 \* 7) = 4

План аудита ОАО «Фломастер»

ОАО «Фломастер»

с 12.04.2010 г. по 30.04.2010 г.

420 человеко-часов

Руководитель аудиторской группы – Мелехина Д.С.

Состав аудиторской группы: 4

Состав по категориям:

1-ый аудитор – Ушенина К.В.

2-ой аудитор – Гоголева А.И.

3-ий аудитор – Брюханова Д.И.

4-ый аудитор – Тетюшкина Н.А.

Планируемый аудиторский риск: 0,07

Планируемый уровень существенности: 171 755

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Разделы учета | Объем работ | Исполнители | Период выполнения |
| 1 | Аудит денежных средств | 30 | 1-ый аудитор | с 12.04. по 15.04. |
| 30 | 2-ой аудитор | с 12.04 по 15.04. |
| 30 | 3-ий аудитор | с 12.04 по 16.04. |
| 2 | Аудит материально-производственных запасов | 20 | 1-ый аудитор | с 16.04. по 20.04. |
| 30 | 4-ый аудитор | с 12.04 по 15.04. |
| 3 | Аудит основных средств | 40 | 3-ий аудитор | с 19.04. по 26.04 |
| 4 | Аудит расчетов по оплате труда | 40 | 2-ой аудитор | с 16.04. по 23.04 |
| 30 | 4-ый аудитор | с 16.04 по 21.04. |
| 5 | Аудит расчетов с подотчетными лицами | 10 | 1-ый аудитор | с 21.04. по 22.04 |
| 6 | Аудит финансовых вложений | 10 | 1-ой аудитор | с 22.04. по 23.04 |
| 20 | 4-ый аудитор | с 22.04 по 26.04. |
| 7 | Аудит уставного капитала и расчетов с учредителями | 10 | 2-ой аудитор | с 26.04. по 27.04 |
| 8 | Аудит расчетов с покупателями-заказчиками с поставщиками и подрядчиками | 15 | 4-ый аудитор | с 27.04. по 28.04 |
| 9 | Аудит учета кредитов и займов | 10 | 2-ой аудитор | с 26.04. по 27.04 |
| 10 | Аудит доходов и расходов организации | 40 | 1-ый аудитор | с 23.04. по 30.04 |
| 40 | 3-ий аудитор | с 22.04. по 29.04 |
| 11 | Аудит учетной политики | 5 | 4-ый аудитор | 29.04. |
| 10 | 2-ой аудитор | с 28.04. по 29.04 |

# АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Генеральному директору ОАО «Фломастер» Марьянову А.П.

от аудиторской фирмы ООО «Аудиткомпани»

108332, г. Москва,

ул. Советская, д. 35, стр. 2, офис 61

ОГРН 1027500527108 от 06.03.2006 г.

Лицензия № К 000739 от 20 мая 2006, выданная ЦАЛАК Минфин России.

Является членом аккредитованного профессионального аудиторского объединения ООО «Лига» г. Москва.

Главный бухгалтер ОАО «Фломастер» Васильева И.Д.

Открытое акционерное общество «Фломастер».

665719, Иркутская область, г. Братск, ул. Маршала Жукова, 3 офис 5

ОГРН 1027500534587 от 15.11.2008 г

Лицензия № 38-08-000568 от 20.11.2008 г. Настоящая лицензия предназначена на срок до 20 ноября 2013 г. на основании решения лицензирующего органа от 20.11.2008 г. № 05-88Пр/17-68

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «Фломастер» за период с 1 января по 31 декабря 2009 г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации состоит:

- из бухгалтерского баланса;

- отчета о прибылях и убытках;

- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «Фломастер». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии:

* с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
* федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
* внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
* Правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудиторской организации;
* Нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и осуществлялся таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Он проводился на выборочной основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «Фломастер» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 2009 г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 2009 г. включительно.

«30» апреля 2010 г.

Руководитель организации Киреева А.В.

Руководитель аудиторской проверки Мелехина Д.С.

1. В.И. Подольский и др. Аудит. Учебник. М. ЮНИТИ.2007. С.241 [↑](#footnote-ref-1)