# Введение

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

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

Проверка деятельности организаций требует определенных знаний методологии, специальных методических приемов и технических способов, раскрывающих содержание фактов хозяйственной жизни, а также влияющих на них факторов с целью познания предмета аудита.

В данной работе рассматриваются вопросы аудита реализации готовой продукции.

**1 Общий подход к разработке методики аудита.**

**1.1 Законодательные и нормативные документы, регулирующие объект проверки**

1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтер­ской отчетности в Российской Федерации (Приказ МФ РФ № 3411 от 29.07.98).

2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйствен­ной деятельности предприятия и Инструкция по его примене­нию (Приказ МФ РФ № 56 от 01.1 1.91 в редакции Приказов МФ РФ № 173 от 28.12.94, № 81 от 28.07.95, № 31 от 27.03.96, № 15 от 17.02.97).

3. Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально производственных запасов ПБУ 5/01" (в ред. Приказов Минфина РФ от 27.11.2006 N 156н, от 26.03.2007 N 26н) //Справочно-правовая система "Консультант Плюс": Компания "Консультант Плюс".

4. Налоговый кодекс РФ (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000) (ред. от 30.12.2008) (с изменениями. и дополнениями, вступающими в силу с 01.03.2009) //Справочно-правовая система "Консультант Плюс": Компания "Консультант Плюс".

5. Федеральный закон от 30 августа 2001г. N 119-ФЗ. "Об аудиторской деятельности" (ред. ФЗ №307 от 30.12.2008) //Справочно-правовая система "Консультант Плюс": Компания "Консультант Плюс".

6. Приказ Министерства Финансов РФ от 26 марта 2007 г. № 26н "О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету" (в ред. Приказов Минфина РФ от 23.01.2008 N 11н, от 29.10.2008 N 117н) //Справочно-правовая система "Консультант Плюс": Компания "Консультант Плюс".

7. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ" Об аудиторской деятельности "(принят ГД ФС РФ 24.12.2008) //Справочно-правовая система "Консультант Плюс": Компания "Консультант Плюс".

**1.2 Цели, задачи проверки и источники информации.**

Готовая продукция — это часть материально-производ­ственных запасов организации, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процес­са, законченная обработкой (комплектацией), технические и ка­чественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установ­ленных законодательством. Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использова­нием в процессе производства основных средств, сырья, мате­риалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции, либо по прямым статьям затрат.

**Источники информации для проверки.**

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

Первичные документы включают:

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

Регистры синтетического и аналитического учета включают:

1. Главную книгу;
2. Журнал-ордер №11;
3. Ведомость выпуска готовой продукции;
4. Ведомость отгрузки и реализации готовой продукции;
5. Количественно суммовые карточки, оборотные ведомости.

Отчетность включает:

1. Форму №1 (бухгалтерский баланс)

Бухгалтерская отчетность, в которой отражается раздел (Участок, бухгалтерский счет), должна включать в себя в частности, строки баланса:

* Стр. 214 «Готовая продукция и товары для перепродажи»;
* Стр. 215 «Товары отгруженные»;
* Стр.217 «Прочие запасы и затраты», по которой показываются запасы и затраты, не нашедшие отражения в других строках подраздела «запасы» раздела II бухгалтерского баланса;
* Стр. 230 «Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков».

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

Целью проверки реализации готовой продукции является установление

правильности отражения в отчетности:

- фактической выручки от реализации продукции;

- фактических затрат на производство реализованной продукции;

- прибыли от прочей реализации;

- внереализационных доходов;

- определения цен на реализацию прочих материальных ценностей, ОС, НМА;

Задачи проверки операций по учету отгрузки и реализации готовой продукции:

- Проверка правильности оценки и отражения в учете готовой продукции (товаров, работ и услуг) на складе и в бухгалтерии предприятия.

- Проверка наличия заключенных договоров на поставку готовой продукции (товаров, работ и услуг) и правильности их оформления.

- Проверка правильности оформления документов на отгрузку продукции (товаров, работ и услуг), их отпуска непосредственно со склада, определения цен на отгруженную продукцию (товары, работы и услуги), своевременности предъявления в банк платежных документов.

- Проверка правильности отражения момента реализации продукции (товаров, работ и услуг) в соответствии с условиями договора купли-продажи.

- Проверка обоснованности отнесения затрат к коммерческим расходам, правильности их учета и распределения.

- Проверка правильности определения и отражения в учете налогов и других обязательных платежей, относимых за счет выручки от реализации продукции (товаров, работ и услуг).

- Проверка правильности отражения в учете товарообменных (бартерных) операций.

- Проверка соответствия данных аналитического и синтетического учета; правильности бухгалтерских записей на счетах и их соответствия в учетных регистрах, тождественности показателей отчетности итоговым данным синтетического (аналитического) учета отгрузки и реализации продукции (товаров, работ и услуг).

**1.3 Организация системы внутреннего контроля.**

При аудите достоверности определения выручки от реализации продукции необхо­димо установить наличие договоров на поставку продукции и правиль­ность их оформления, полноту регистрации выписанных счетов-фактур, соблюдение сроков оплаты покупателями за поставленную продукцию.

В процессе контроля осуществляют взаимную сверку счетов-фактур, накладных на отпуск и регистров, в которых обобщаются све­дения о реализации продукции. При этом выясняют соответствие ука­занных в первичных документах и учетных регистрах показателей: номенклатуры реализованной продукции, цен на нее, количества и сумм, дат осуществления операций. Аудитору следует проверить ве­дение бухгалтерского учета выручки от реализации и составление бух­галтерской отчетности по методу начисления, определить обоснован­ность признания выручки в бухгалтерском учете.

Если учетной политикой предусмотрен порядок списания об­щехозяйственных расходов в конце отчетного периода в качестве условно-постоянных расходов, то аудитор должен удостовериться в правильности их распределения.

Аналогичному контролю подвергают и расходы на продажу, которые связаны со сбытом продукции и включают в себя расходы на тару и упаковку, по доставке продукции на станцию отправления, ко­миссионные сборы, расходы на рекламу. Аудитор путем сверки дан­ных расчетно-платежных документов и учетных регистров выясняет организацию аналитического учета этих расходов, а с помощью ариф­метического контроля проверяет правильность их распределения меж­ду видами реализованной продукции.

Аудитору следует изучить правильность отражения в учете реа­лизации продукции при осуществлении товарообменных операций, расчетов путем зачета взаимных требований, при получении векселей за отгруженную продукцию. Объектом внимания должны быть: до­кументальное подтверждение совершенных операций и применяемые схемы корреспонденции счетов по ним.

Отпуск готовой продукции осуществляет коммерческий отдел, который получает заказы на поставку готовой продукции. Заказы регистрируются в книге учета (или файлах) и группируются по определенным критериям рыночного сегментирования. Заказы, поступившие от субъектов рынка впервые, должны группироваться отдельно.

Все заказы вместе со спецификациями (приложениями) подшиваются для хранения в журналах учета поступивших заказов. Копии заказов вместе со спецификациями (приложениями) передаются должностным лицам, принимающим решения о выполнении заказов без предварительной оплаты начальнику отдела сбыта, начальнику финансового отдела либо их заместителям.

Выписка товарно-транспортной накладной (ТТН) регистрируется в специальном журнале или файле. По прибытии транспорта в зону погрузки склада готовой продукции заведующий складом (кла­довщик) сверяет реквизиты путевого листа и транспортного раздела ТТН. После погрузки заведующий складом проставляет в ТТН номер путевого листа, указывает наименования документов, следующих с гру­зом (паспорт, сертификат и т.д.), вид упаковки, количество мест (товарных мест или грузовых единиц) и заверяет экземпляры ТТН штам­пом склада и собственной подписью с указанием ФИО и должности. Принявший груз водитель-экспедитор также указывает свои данные и расписывается в приемке груза. Первый экземпляр ТТН остается на складе и служит основанием для списания готовой продукции.

В отделе сбыта в журнале ежедневного учета отгрузки проставляются: наименование покупателя; дата и номер договора поставки (включая календарный график); дата выписки и номер ТТН; дата и время фактической отгрузки; конкретные данные по отгрузке (по данным третьего экземпляра ТТН) в стоимостном и натуральном выражениях по каждому наименованию отгруженной продукции; дата и время возвращения транспорта в организацию после отгрузки.

По данным журнала учета ежедневной отгрузки составляются ежедневные отчеты со сведениями по отгрузкам за день и с начала отчетного периода (соответственно календарным графикам отгрузки) по покупателям, видам отгруженной продукции и видам отгрузки.

Отгрузка готовой продукции оформляется товарно-транспорт­ными накладными, требованиями на отпуск продукции, пропусками, договорами, спецификациями и т.п.

Отгрузка проводится бухгалтерскими записями в следующих регистрах:

1. главной книге;
2. журнале-ордере № 11;
3. ведомости № 16;

4) оборотных ведомостях.

Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении, а также Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено применение одного из двух вариантов (методов) определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) и признания прибыли:

- по мере оплаты покупателем (заказчиком) расчетных доку­ментов (стоимости отгруженной продукции);

- по мере отгрузки товаров и предъявления покупателю (заказ­чику) расчетных документов.

Организации имеют право вы­бора определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) по одному из двух вышеприведенных вариантов, так как это зависит от условий хозяйствования и характера договорных взаимоотношений с партнерами (обусловленность договором перехода права собственности на отгруженный товар заказчи­ку). При первом варианте моментом реализации продукции считается факт поступления выручки на счета денежных средств или других средств (при бартерных сделках) за отгру­женную продукцию (работы, услуги). Этот вариант учета реали­зации подразделяется на два процесса: отгрузка продукции (ра­бот, услуг) и предъявление к оплате расчетно-платежных документов; процесс реализации, т.е. фактическая оплата отгру­женной продукции, и выявление финансового результата от реализации.

При этом варианте определения выручки дебиторская задол­женность покупателей (заказчиков) за отгруженную продукцию (работы, услуги) оценивается по фактической или нормативной (плановой) себестоимости. Данный вариант имеет следующую схему учета отражения выручки и финансового результата на счетах.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операции | Корреспонденция счетов | |
| дебет | кредит |
| 1 | Отгружена продукция покупателям (себестоимость) | 45 | 43, 41, 20 |
| 2 | Оплачена реализованная продукция по продажным ценам (выручка) | 50, 51, 52 | 90/2 |
| 3 | Списана себестоимость реализован­ной (оплаченной) продукции | 90/2 | 45 |
| 4 | Отражен (начислен) НДС | 90/2 | 68 |
| 5 | Финансовый результат от реализа­ции продукции: — прибыль — убыток | 90-9 99 | 99 90-9 |

Второй вариант учета реализации продукции и определения выручки исходит из соблюдения принципа юридического и экономического единства перехода права собственности на ре­ализацию продукции от поставщика к покупателю, который ра­нее соблюдался только в сельскохозяйственных организациях. Данный вариант широко используется в международной прак­тике учета и предполагает, что реализованной считается вся отгруженная продукция независимо от того, поступили или не поступили средства за нее в данном отчетном периоде.

Цель оценки эффективности внутреннего контроля — разра­ботать заключительную программу аудиторской проверки реа­лизации продукции (работ, услуг).

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

**Бухгалтерские проводки**

| Счет Дт | Счет Кт | Описание проводки | Сумма проводки | Документ-основание |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1. Реализация готовой продукции с оплатой после отгрузки (передачи) | | | | |
| 90.2 | 43 | В проводке отражается отгрузка готовой продукции. Сумма себестоимости зависит от методики оценки выпуска готовой продукции | Себестоимость готовой продукции | Товарная накладная (форма № ТОРГ-12) |
| 62.01 | 90.1 | В проводке отражается выручка на продажную стоимость готовой продукции с НДС | Продажная стоимость готовой продукции (сумма с НДС) | Товарная накладная (форма № ТОРГ-12) Счет фактура |
| 90.3 | 68.2 | В проводке отражается сумма НДС на реализованную продукцию | Сумма НДС | Товарная накладная (форма № ТОРГ-12) Счет фактура Книга продаж |
| 51 | 62.01 | В проводке отражается факт погашения задолженности за отгруженную продукцию | Продажная стоимость готовой продукции | Банковская выписка Платежное поручение |
| 2. Реализация готовой продукции по предоплате | | | | |
| 51 | 62.02 | Отражается предоплата покупателя за готовую продукцию | Сумма предварительной оплаты | Банковская выписка Платежное поручение |
| 76.АВ | 68.2 | Начисляется НДС с предварительной оплаты | Сумма НДС | Платежное поручение Счет фактура Книга продаж |
| 90.2 | 43 | В проводке отражается отгрузка готовой продукции. Сумма себестоимости зависит от методики оценки выпуска готовой продукции | Себестоимость продукции | Товарная накладная (форма № ТОРГ-12) |
| 62.01 | 90.1 | Отражается выручка на продажную стоимость готовой продукции с НДС | Продажная стоимость готовой продукции (сумма с НДС) | Товарная накладная (форма № ТОРГ-12) Счет фактура |
| 90.3 | 68.2 | Начисляется сумма НДС на реализованную продукцию | Сумма НДС | Товарная накладная (форма № ТОРГ-12) Счет фактура |
| 62.01 | 62.02 | Зачитывается ранее полученная предоплата в счет погашения задолженности за отгруженную продукцию | Сумма предварительной оплаты | Бухгалтерская справка-расчет |
| 68.2 | 76.АВ | Зачитывается НДС с погашенной предварительной оплаты | Сумма НДС | Счет фактура Книга покупок |

Счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» предназначен для обобщения информации о резервах под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и т.п. ценностей, определившейся на счетах бухгалтерского учета, от рыночной стоимости (резервы под снижение стоимости материальных ценностей). Этот счет применяется также для обобщения информации о резервах под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т.п.

Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается в учете по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается: в учете делается запись по дебету счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Аналогичная запись делается при повышении рыночной стоимости материальных ценностей, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

**2 Методика проведения проверки.**

**2.1 Разработка общего плана и программы аудиторской проверки.**

Первоначально идет ознакомление с учетной политикой организации в части:

1. Метода учета затрат на производство и калькулирования фактической себестоимости прибыли
2. Способа ведения бухгалтерского учета готовой продукции
3. Списания счета 26 «Общехозяйственные расходы»
4. Признания выручки от продажи продукции для целей налогообложения.

Далее следует ознакомиться с договорами на реализацию готовой продукции, проверить отражение в бухгалтерском учете расчетов с покупателями и заказчиками.

При проведении проверки необходимо установить:

* 1. правильность отражения в бухгалтерском учете операций связанных с выпуском готовой продукции;
  2. правильность определения производственной себестоимости готовой продукции;
  3. правильность составления бухгалтерских проводок по учету выпуска готовой продукции (работ, услуг);
  4. соответствие записей аналитического и синтетического учета по балансовым записям счета 43 «Готовая продукция» и счета 40 «Выпуск продукции» записям в главной книге и балансе;
  5. правильность оценки готовой продукции.

При проверке правильности отгрузки и реализации продукции (работ, услуг) необходимо установить:

* заключены ли договора на поставку готовой продукции и правильность их оформления;
* правильность оформления цен;
* своевременность предъявления в банк платежного требования-поручения за выполненные работы;
* правильность ведения аналитического и синтетического учета реализации продукции (работ, услуг);
* соответствие записей синтетического и аналитического учета по счету 90 «Продажи» в журнале-ордере №11 записям в главной книге и балансе.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Вопросы, включенные в программу, и процедуры их проверки | Направления контроля |
| А  1 | Реализация Выбрать для проверки документы на отгрузку:  А) сканировать на предмет  недостающих номеров  Б) проследить по соответствующим операциям счета-фактуры  В) сканировать счета-фактуры на  предмет пропущенных номеров | Полнота  Полнота  Полнота |
| Б  2 | ВыборочноА) проверить точность подсчета стоимости отгруженной продукции Б) проверить цены по утвержденному перечню цен  В) подтвердить отгрузку продукции приложенными документами к счетам-фактурам  Г) проверить даты и соответствие количества товаров, работ, услуг в приложенных документах к счетам-фактурам  Д) проследить точность и правильность отражения задолженности покупателей в регистрах бухгалтерского учета и Главной книги | Точность  Утверждение  Реальность  Периодизация,  Реальность  Учет |
| 3 | Проверить путем пересчета своевременность и полноту списания себестоимости реализованной продукции, торговой наценки и коммерческих расходов согласно нормативным требованиям | Точность,  периодизация |
| 4 | Используя приемы прослеживания, сверки документов, выборочно проверить реальность формирования себестоимости реализованной продукции | Реальность |
| 5 | Проверить правильность составления бухгалтерских проводок на отгрузку продукции, поступление выручки от реализации, списание себестоимости, торговой наценки, распределение коммерческих расходов и отражения условно-постоянных расходов | Учет |
| 6 | Путем пересчета проверить правильность начисления НДС, определения финансовых результатов от реализации | Точность |
| 7 | Проанализировать результаты от реализации продукции, работ и услуг, сравнить эти результаты с данными бизнес-плана организации | Утверждение |

Следует также установить правильность ведения журнала-ордера № 11- по кредиту счетов 40, 41, 42, 43, 45, 46, 47, 48, 62, ведомостей. Все регистры взаимосвязаны между собой, а поэтому в них необходимо проверить: полноту и своевременность отражения себестоимости отгруженной продукции (работ, услуг) и выручки от реализации этой продукции; правильность списания себестоимости реализованной продукции (при определении выручки по методу «оплата»), обоснованность и правильность отнесения коммерческих расходов; точность списания торговой наценки пропорционально стоимости продукции по покупным или продажным ценам (регулируется учетной политикой организации); правильность расчета финансовых результатов от реализации каждого вида продук­ции или оказанных услуг и выполненных работ.

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

**2.2 Перечень и описание используемых аудиторских процедур.**

В ходе аудиторской проверки правильности учета отгрузки и реализации продукции и расходов, связанных со сбытом продукции (коммерческих расходов) должно быть подтверждено, что:

- операции по продаже надлежащим образом санкционированы;

- на счетах бухгалтерского учета отражены все реально совершенные сделки по продаже;

- продажа своевременно отражена на соответствующих счетах учета;

- стоимостная оценка операций по продаже правильно определена;

- суммы продажи правильно классифицированы;

- суммы дебиторской задолженности по расчетам за поставку продукции  
(работ, услуг) правильно отражены на соответствующих счетах.

Процедуры проверки предполагают сопоставление данных о продаже за месяц с: данными других месяцев и всего цикла продажи; ежемесячными прогнозами объемов продажи; данными за соответствующий период прошлых лет.

1. Проверка операции по продаже. Необходимо проверить соблюдение политики экономического субъекта в отношении предоставления кредитов покупателям, процедур доставки и ценообразования при выполнении ежедневных операций. Аудиторская проверка проводится путем сравнения фактических цен по различным видам продукции, условий оплаты транспортных расходов или доставки, указанных в счетах, с данными соответствующих документов, утвержденных руководством. Фактические цены и условия доставки можно узнать из счетов - фактур или товарно - транспортных накладных. Эти показатели могут быть сопоставлены с утвержденными прайс - листами, номенклатурой цен, иными документами, определяющими порядок и условия реализации.

Если продажные цены или условия продажи продукции определяются индивидуально для каждого заказчика, то необходимо удостовериться в том, что они были надлежащим образом санкционированы уполномоченным на это сотрудником экономического субъекта (например, начальником отдела продаж).  
В случае, если продажи базируются на выполнении нескольких крупных договоров, сумма и описание фактически доставленных товаров или оказанных услуг должны быть связаны с условиями этих соглашений.

2. Проверка наличия необходимых разрешений на совершение операций по продажам. Как показывает аудиторская практика, осуществляется независимо от уровня эффективности системы внутреннего контроля, однако объем выборки для проверки может быть уменьшен в случае, если было получено подтверждение эффективности системы внутреннего контроля.

3. Проверка отражения всех реально совершенных сделок по продаже на счетах бухгалтерского учета. При проведении этого теста необходимо обратить внимание на возможность возникновения двух видов ошибок: данные по реально совершенным операциям не отражены в учете; на счетах отражены фиктивные операции.

Подобные ошибки могут приводить соответственно к занижению или завышению стоимости активов и сумм продажи. Проверка полноты и достоверности отражения сумм продажи на счетах бухгалтерского учета является частью проверки эффективности системы внутреннего контроля.

4. Проверка достоверности отражения сумм от продажи продукции. При проверке достоверности отражения сумм от продажи продукции, товаров следует выборочно сверить ряд записей в регистрах учета продаж с данными первичных документов (товарно - транспортных накладных и т.д.), а также с документами, свидетельствующими о приеме отгруженной продукции, для подтверждения того, что товары были действительно доставлены, и право собственности на них перешло от продавца к покупателю. В дополнение к этому необходимо также проверить условия поставки для точного определения момента перехода права собственности.

Проверка полноты учета продаж может быть эффективно осуществлена путем выборочной сверки данных товарно - транспортных накладных (или заменяющих их документов) отдела продаж со счетами - фактурами и данными бухгалтерского учета. При проведении этой проверки аудитор должен быть уверен, что все товарно - транспортные накладные собраны и надлежащим образом хранятся в отделе продаж. Это можно сделать путем анализа порядковой нумерации этих документов.

При проверке достоверности данных исходным пунктом является регистр учета продажи. На основе данных этого регистра делается выборка номеров счетов, которые затем сверяются с товарно - транспортными накладными и заказами на покупку, полученными от заказчиков (покупателей).

При проверке полноты учета, напротив, исходным пунктом служат товарно - транспортные накладные. Делается выборка товарно - транспортных накладных, данные которых сверяются с данными счетов - фактур и регистра учета продажи.

5. Проверка своевременности отражения продажи. Счета на продажу должны выставляться и данные о реализации учитываться своевременно, т.е. по мере совершения операции (отгрузки) с отнесением к соответствующим периодам. Это предотвращает риск случайных пропусков данных в учете.

При проверке своевременности учета продажи, как правило, сопоставляются даты, указанные в товарно - транспортных накладных, с датами соответствующих счетов - фактур, датами записей по счетам учета реализации и дебиторской задолженности. Значительные расхождения в датах свидетельствуют о потенциальных проблемах своевременности учета реализации.

6. Проверка стоимостной оценки операций по продажам. Точный расчет суммы продаж влияет на правильное выставление счетов - фактур за отгруженные товары, выполненные работы, оказанные услуги и последующее отражение этих данных в бухгалтерских регистрах.

Проверка правильности оценки продажи включает пересчет данных учета для выявления возможных математических ошибок. Как правило, подсчитываются итоговые суммы счетов - фактур либо осуществляется проверка контрольных документов, подготовленных самостоятельно.

Если сумма продажи выражена в иностранной валюте, необходимо также проверить применение валютных курсов. Для этого аудитор должен сверить курс, использованный экономическим субъектом, с курсом ЦБ РФ, официально действовавшим на момент совершения операции, а также проследить, чтобы данные о валютной сумме продажи и ее рублевый эквивалент надлежащим образом были отражены в бухгалтерских регистрах.

7. Проверка правильности отнесения сумм продаж в отчетности. Помимо полного и достоверного учета данных о проданной продукции (выполненных работах, оказанных услугах), важно также, чтобы эти данные были правильно классифицированы в  
Отчете о прибылях и убытках.

В ходе проверки классификации операций необходимо на основании первичных документов определить правильность корреспонденции счетов в регистре учета продажи и правильность разноски по Главной книге.

**3 Анализ ошибок, встречающихся в практике бухгалтерских и налоговых проверок.**

Типичными ошибками являются следующие:

1. **Оценка готовой продукции не соответствует методу оценки, установленному учетной политикой организации.**

Организации могут вести учет выпуска продукции двумя способами:

* Без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
* С использованием счета 40.
* Если организация не использует счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», тогда на счете 43 «Готовая продукция» продукция отражается по фактической себестоимости.

Если организация использует счет 43 «Готовая продукция» продукция отражается по нормативной или плановой производственной себестоимости, а отклонение ее от фактической производственной себестоимости списывается со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи».

Необходимым условием применения счета 40 является применение на предприятии показателей нормативной или плановой себестоимости, что достигается обычно при использовании нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Вариант учета выхода готовой продукции с использованием счета 40 целесообразно использовать, если отклонения фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой оказываются значительными, а продукция реализуется неритмично. Задержки с реализацией продукции могут привести к убыточности организации, поскольку отклонения со счета 40 сразу списываются на счет 90. Если такие факты имеют место, аудитору следует указать руководству предприятия на неэффективность применяемого учетного решения.

Готовая продукция списывается в порядке реализации со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи», только если она отгружена или сдана покупателю на месте и расчетные документы за нее предъявлены этим покупателям (заказчикам).

Если договором поставки обусловлен момент перехода права владения, использования и распоряжения отгруженной продукции и риска ее случайной гибели от предприятия к покупателю (заказчику) не в момент отгрузки или сдачи покупателю на месте (например, при экспорте продукции), то до такого момента эта продукция учитывается на счете 45 "«Товары отгруженные». При фактической отгрузке ее производится запись по кредиту счета 43 «Готовая продукция» и дебету счета 45 «Товары отгруженные».

Готовая продукция, переданная другим предприятиям для реализации на комиссионных и иных подобных началах, также списывается со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

1. **Оценка отгруженной продукции не соответствует методу оценки, установленному учетной политикой организации.**

Товары отгруженные учитываются на счете 45 «Товары отгруженные» по фактической производственной или нормативной (плановой) себестоимости.

Записи по дебету счета 45 «Товары отгруженные» в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» могут производиться только в соответствии с оформленными документами (накладными, приемосдаточными актами и др.) по отгрузке готовых изделий (товаров) или передаче их для реализации на комиссионных и иных подобных началах.

Суммы списываются с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи» только при предъявлении покупателям (заказчикам) расчетных документов за отгруженную продукцию либо поступлении извещения комиссионера о реализации переданных ему изделий.

Если предприятие отражает реализацию продукции (товаров, работ, услуг) по мере оплаты покупателем (заказчиком) расчетных документов, то счет 45 «Товары отгруженные» используется для обобщения информации о наличии и движении всей отгруженной продукции (товаров), выполненных и сданных работ (услуг). При этом принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета 90 «Продажи» при оплате расчетных документов покупателем (заказчиком).

В целях соблюдения единой методологии бухгалтерского учета на предприятии должен использоваться единый метод определения следующей цепочки: «фактическая себестоимость незавершенного производства – фактическая себестоимость готовой продукции – фактическая себестоимость отгруженной и реализованной продукции».

Соответствие методов оценки всех составных частей цепочки должно быть проанализировано аудитором на этапе экспертизы учетной политики.

1. **Неправильный расчет и отражение в учете отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам (при учете готовой продукции по учетным ценам).**

При учете готовой продукции на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости в аналитическом учете движение ее отдельных наименований возможно отражать по учетным ценам с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам. Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции, которые формируются предприятием исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам отдельных изделий.

При списании готовой продукции со счета 43 относящаяся к этой продукции сумма отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, определяется по проценту, исчисленному исходя из отношения отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца, к стоимости этой продукции по учетным ценам. Сумма отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящаяся к отгруженной и реализованной продукции, отражается по кредиту счета 43 и дебиту соответствующих счетов дополнительной или сторнировочной записью в зависимости от того, представляют они перерасход или экономию

1. **Неполное отражение в учете выпущенной продукции.**

По строке «Готовая продукция» в бухгалтерской отчетности показывается фактическая производственная себестоимость остатка законченных производством изделий, прошедших испытания и приемку, укомплектованных всеми частями согласно условиям договоров с заказчиками и соответствующим техническим условиям и стандартам. Продукция, не отвечающая указанным требованиям, и несданные работы считаются незаконченными и показываются в составе незавершенного производства.

Если продукция предприятия отвечает всем вышеуказанным требованиям, то она должна быть и отражена в учете как готовая продукция. Для выявления фактов учета фактически готовой продукции в составе незавершенного производства, как правило, знаний аудитора бывает недостаточно. В таких случаях требуется привлечение эксперта.

При использовании для учета затрат на производство счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» готовая продукция отражается по данной статье по нормативной (плановой) себестоимости.

1. **Несвоевременное отражение в учете отгруженной и реализованной продукции.**

При отражении в учете отгруженной и реализованной продукции возможны два варианта ошибки:

* Отражение в учете продукции как реализованной, в то время как в соответствии с договором она еще не может быть признана реализованной, а должна быть отражена в учете и отчетности как отгруженная;
* Отражение в учете продукции как отгруженной, в то время как в соответствии с договором она уже реализована, т.е. момент перехода права собственности от продавца к покупателю уже состоялся.

1. **Отсутствие налаженного аналитического учета готовой продукции по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.**

Для хранения готовой продукции на предприятии должны быть организованы отдельные складские помещения. Хранить готовую продукцию в тех же помещениях, что и материальные ценности, используемые для ее производства, нельзя.

Если на предприятии имеется несколько складов готовой продукции, на первичных документах и документах аналитического учета должно быть указано место хранения, например, номер или код склада.

В соответствии с отраслевыми требованиями продукция должна быть идентифицирована по артикулам, сортам, размерам и т.д.

Аналитический учет должен быть организован так, чтобы в любой момент времени иметь точные данные о том, какая продукция, какого типа, сорта, размера имеется на предприятии, а также где она храниться.

1. **Отсутствие инвентаризации готовой продукции.**

При инвентаризации готовая продукция заносится в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.)

Инвентаризация готовой продукции должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении. При хранении готовой продукции в разных изолированных помещениях у одного материально-ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение не допускается (например, опломбировывается) и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Комиссия в присутствии заведующего складом и других материально-ответственных лиц проверяет фактическое наличие готовой продукции путем обязательного ее пересчета, перевешивания, перемеривания. Не допускается вносить в описи данные об остатках готовой продукции со слов материально-ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.

Готовая продукция, поступающая во время проведения инвентаризации, принимается материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуется по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Эта готовая продукция заносится в отдельную опись под наименованием «Готовая продукция, поступившая во время инвентаризации». В описи указывается дата поступления, дата и номер приходного документа, наименование продукции, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценностей.

При длительном проведении инвентаризации с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации готовая продукция может отпускаться материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эта готовая продукция заносится в отдельную опись под наименованием «Готовая продукция, отпущенная во время инвентаризации». Опись оформляется по аналогии с документами на поступившие товарно-материальные ценности во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению члена комиссии.

Инвентаризация готовой продукции, отгруженной, но не оплаченной в срок покупателями, находящейся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета. На счетах товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально-ответственных лиц (товары отгруженные), могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по отгруженной продукции – копиями предъявленных покупателям документов (платежных поручений, векселей и т.д.), но находящимся на складах на складах сторонних организаций – сохраненными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации. Предварительно должна быть проведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами.

Описи составляют отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций. В описях на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке приводятся следующие данные: наименование, количество и стоимость, дата отгрузки, эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета. В описях на готовую продукцию, отгруженную и не оплаченную в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке приводятся наименование покупателя, наименование товарно-материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа. Готовая продукция, хранящаяся на складах других организаций, заносится в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях на товарно-материальные ценности, переданные в переработку другой организации, указываются наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи ценностей в переработку, номера и даты документов.

1. **Неправильное отражение в учете морально устаревшей, испорченной при хранении готовой продукции.**

Согласно п. 11 ПБУ 5/01 фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению (кроме случаев, установленных законодательно).

Материально-производственные запасы (кроме оборудования к установке и малоценных и быстроизнашивающихся предметов), на которые цена в течение года снизилась либо которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения), с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты организации.

1. **Неверное представление деятельности, с изготовлением продукции из давальческого сырья у давальца-заказчика, как торговой деятельности.**

Деятельность предприятия (в том числе торговой организации) по приобретению сырья и материалов и продаже готовых изделий, произведенных из этого сырья и материалов сторонней организацией, относится к производственной.

При приобретении предприятием продукции для ее дальнейшей переработки эту продукцию следует учитывать на счет 10 «Материалы», субсчет «Материалы, переданные в переработку на сторону». Отражать такие операции на счет 41 «Товары» неправомерно. В этом случае организации, занимающиеся торговой деятельностью, должны вести учет в порядке, аналогичном применяемому предприятиями, занимающимися промышленно-производственной деятельностью.

Операции по оприходованию полученной из давальческого сырья продукции и погашению задолженности за услуги по ее производству следует отражать в бухгалтерском учете предприятия исходя из требований формирования в учете затрат, связанных с приобретением сырья и стоимостью его переработки (на счет 43 «Готовая продукция»).

В то же время деятельность торговой организации по передаче принадлежащих ей товаров другим предприятием (организациям) для их упаковки, переупаковки, дробления партий или иной предпродажной подготовки к производственной не относится.

Представление деятельности, связанной с изготовлением продукции из давальческого сырья у давальца-заказчика, как торговой деятельности приводит к неправильному исчислению налогооблагаемой базы по таким налогам, как налог на пользователей автомобильных дорог и налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, так как объектом налогообложения для этих налогов является:

* Выручка, полученная от реализации продукции (работ, услуг);
* Сумма разницы между продажной и покупной ценами товаров, реализованных в результате заготовительной, снабженческо-сбытовой и торговой деятельности.

1. **Неверное отражение в бухгалтерском учете различных товарно-материальных ценностей как готовой продукции.**

Некоторые предприятия неправильно используют сам бухгалтерский счет 43 «Готовая продукция». Неверно, в частности, использование этого счета предприятиями, оказывающими услуги, выполняющими работы; отражение как готовой продукции товаров, приобретенных для продажи (их следует отражать на счете 41 «Товары»); отражение в учете готовой продукции собственного производства, реализуемой в розницу, как товара.

На счетах бухгалтерского учете хозяйственной операции, связанные с передачей готовой продукции со склада готовой продукции в подразделение организации, осуществляющее торговую деятельность, могут быть отражены, например, следующим образом. Организация может открыть к счету 43 «Готовая продукция» субсчет 43-1 «Готовая продукция на складе» и 43-2 «Готовая продукция в торговом павильоне» и отражать передачу готовой продукции со склада в структурное подразделение, осуществляющее торговлю, проводкой: Дт43-2 Кт 43-1.

Следует иметь в виду, что согласно инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия счет 41 «Товары» применяется для отражения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных организацией в качестве товаров для перепродажи, а не изготовленных своими силами. Стоимость проданных торгующим подразделением организации произведенных другим подразделением изделий отражается по дебету счета 90 «Продажи», в корреспонденции с кредитом счета 43 «Готовая продукция».

Данное положение особенно актуально для предприятий, осуществляющих свою деятельность в регионах, в которых действуют специальные налоговые режимы, в частности, единый налог на вмененный доход. Согласно региональным законам отдельных субъектов РФ не признаются плательщиками единого налога организации в отношении деятельности в сфере розничной торговли товарами собственного производства. При этом к собственному производству не относятся упаковка, переупаковка, разлив, дробление партии, сборка или иная предпродажная подготовка товаров. Организации, осуществляющие розничную торговлю как товарами собственного производства, так и приобретенными товарами (в том числе полученными по бартеру), признаются плательщиками единого налога в отношении торговли приобретенными товарами. При этом они обязаны обеспечить раздельный учет работающих, имущества, обязательств, операций по реализации и затрат в отношении розничной торговли товарами собственного производства и приобретенными товарами.

Заключение

Основной целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской отчётности) аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учёта действующему законодательству РФ. В процессе проведения аудита, аудитор должен определить правильно ли отражена учётная информация те экономические события, которые произошли за проверяемый период, а также важнейшие финансовые результаты, зафиксированные в бухгалтерской отчетности.

В настоящее время значительное внимание уделяется методике аудиторской проверки различных операций и работ в сфере финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Во всех странах мира с рыночной экономикой существует общественный институт аудита со своей правовой и организационной инфраструктурой. С развитием аудиторской деятельности происходит расширение ассортимента и объёма услуг, оказываемых аудиторскими фирмами.

Список используемой литературы

Нормативные документы:

1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтер­ской отчетности в Российской Федерации (Приказ МФ РФ № 3411 от 29.07.98).

2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйствен­ной деятельности предприятия и Инструкция по его примене­нию (Приказ МФ РФ № 56 от 01.1 1.91 в редакции Приказов МФ РФ № 173 от 28.12.94, № 81 от 28.07.95, № 31 от 27.03.96, № 15 от 17.02.97).

3. Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально производственных запасов ПБУ 5/01" (в ред. Приказов Минфина РФ от 27.11.2006 N 156н, от 26.03.2007 N 26н) //Справочно-правовая система "Консультант Плюс": Компания "Консультант Плюс".

4. Налоговый кодекс РФ (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000) (ред. от 30.12.2008) (с изменениями. и дополнениями, вступающими в силу с 01.03.2009) //Справочно-правовая система "Консультант Плюс": Компания "Консультант Плюс".

5. Федеральный закон от 30 августа 2001г. N 119-ФЗ. "Об аудиторской деятельности" (ред. ФЗ №307 от 30.12.2008) //Справочно-правовая система "Консультант Плюс": Компания "Консультант Плюс".

6. Приказ Министерства Финансов РФ от 26 марта 2007 г. № 26н "О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету" (в ред. Приказов Минфина РФ от 23.01.2008 N 11н, от 29.10.2008 N 117н) //Справочно-правовая система "Консультант Плюс": Компания "Консультант Плюс".

7. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ" Об аудиторской деятельности "(принят ГД ФС РФ 24.12.2008) //Справочно-правовая система "Консультант Плюс": Компания "Консультант Плюс".

Литература:

1. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»
2. Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»
3. Приказ Минфина России от 22.07.03 г. № 67н (в ред. от 18.09. 06 г.) «О формах бухгалтерской отчетности организации»;
4. Полисюк Г.Б. Аудит предприятия. Организация аудиторских проверок и комлексный анализ финансовых результатов деятельности предприятия. Учебное пособие - М.: Экзамен, 2001.
5. Суглобов, А.Е. Бухгалтерский учет и аудит: Учеб пособие для вузов. – М.: «Юнити», 2007., С. 494
6. Бычкова, С.М. Аудит формирования финансовых результатов и распределения прибыли / С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости 2007 - №5 – С. 25-28
7. Парушина, Н.В. Аудит: Практикум. – М.: ИД «ФОРУМ», 2005., С. 224
8. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В Сотникова и др.; под ред. Проф. В.И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005