ВВЕДЕНИЕ

В курсовой работе аудит затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции проведен на предприятии ООО «Химпласт». Основным видом деятельности данного предприятия является производство изделий из полиэтилена.

Цель аудита – конкретная задача, на решение которой направлена деятельность аудитора; она определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента [1, с.20].

Основная цель аудита для выполнения данной работы заключается в установлении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам.

Тема курсовой работы является актуальной в настоящее время для предприятий, занимающихся производственной деятельностью. Себестоимость производимой продукции на прямую зависит от учета затрат на ее производство.

Цель аудитора установить соответствие применяемого порядка бухгалтерского учета операций по затратам производства продукции нормативным документам, действующим в проверяемом отчетном периоде и подтверждение достоверности отчетных данных.

1. СУЩНОСТЬ И НОРМАТИВНОЕ ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИОМСТИ ПРОДУКЦИИ

* 1. Цель и информационная база аудита затрат

на производство и себестоимости продукции

Цель аудита – конкретная задача, на решение которой направлена деятельность аудитора; она определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента [1, с.20].

Основная цель аудита – установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности Российской Федерации «Цели и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» определяет цели аудита бухгалтерской отчетности следующим образом: целями аудита бухгалтерской отчетности являются формирование и выражение мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта во всех существенных отношениях [2].

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации [3].

В зависимости от видов аудита выделяют различные цели проведения проверки. Классификация целей в зависимости от видов аудита представлена в табл. 1.1

Таблица 1.1

Виды и цели проведения аудита

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Критерий классификации | Вид аудита | Цель аудита |
| Объект проверки | Финансовый | Выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. |
| Объект проверки | Операционный | Определение эффективности деятельности предприятия (например, анализ затрат на производство) |
| Аудит на соответствие требованиям | Анализ и проверка определенных аспектов финансовой или хозяйственной деятельности экономического субъекта в целях определения ее соответствия предписанным условиям, правилам или законам (например, проверка соответствия затрат на производство установленным нормам) |

Целью аудиторской проверки затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции является установление соответствия применяемого порядка бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции нормативным документам, действующим в Российской Федерации в проверяемом отчетном периоде, и подтверждение достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В процессе проверки затрат на производство аудиторам необходимо решить следующие задачи [4, с. 322]:

- проверка правильности отнесения расходов в состав затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг);

- оценка синтетического и аналитического учета включаемых в себестоимость за­трат на производство и реализацию продукции (работ, услуг);

- оценка полноты и правильности отражения хозяйственных операций в бухгал­терском учете и отчетности;

- подтверждение достоверность оформления и отражения в учете пря­мых и накладных (косвенных) расходов;

- проверка правильности формирования себестоимости продукции (работ, услуг) по объектам калькулирования затрат;

-оценка обоснованности применяемого метода учета затрат, варианта сводного учета затрат, методов распределения общепроизводствен­ных и общехозяйственных расходов;

- арифметический контроль показателей себестоимости по данным сводного учета затрат на производство.

Информационная база аудита состоит из нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность, и из документов аудируемого лица.

* 1. Нормативное правовое регулирование учета

затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

Организация и проведение проверки регламентируется различными законодательными актами. В настоящее время в России формируется четырехуровневая система нормативного регулирования аудита, представленная в табл. 1.2

Таблица 1.2

Система нормативного регулирования аудита в России [4, с. 40]

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Уровень | Документы | Органы, принимающие документы |
| I уровень | Федеральные законы, Кодексы, Указы | Федеральное собрание, Правительство, Государственная Дума, Президент РФ |
| II уровень | Постановления, Прика­зы | Президент РФ, Правитель­ство РФ, Минфин РФ, Департамент регулирова­ния государственного финансового контроля, аудиторской деятельнос­ти, бухгалтерского учета и отчетности |
| III уровень | Федеральные стандарты аудиторской деятельнос­ти, Стандарты аудитор­ской деятельности | Правительство РФ, Мин­фин РФ, Департамент регулирования государ­ственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтер­ского учета и отчетности |
| IV уровень | Внутренние стандарты и  внутрифирменные стандарты | Профессиональные ауди­торские объединения,  аудиторские организации и индивидуальные аудиторы |

Первый уровень–Федеральный закон об аудиторской деятельности, принятый Государственной Думой 13 июля 2001 г.

Необходимость совершенствования законодательного обеспечения аудиторской деятельности в Российской Федерации была вызвана тем, что Временные правила, сыграв важную и своевременную роль в становлении аудита в стране, уже не отражали в полной мере сложивших­ся условий на рынке аудиторских услуг, отставали по ряду существенных позиций от реальной жизни.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» - это основной законодательный акт прямого действия, определяющий правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Это концептуальный документ, в котором сосредоточены правовые и нормативные положения аудиторской деятельности в Российской Феде­рации, который должен рассматриваться в контексте других важнейших правовых актов: Гражданского кодекса РФ, Налогового кодекса РФ, Федеральных законов «О бухгалтерском учете», «О лицензировании от­дельных видов деятельности» и др.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» обозначил правовое пространство аудита и значительно расширил роль и возможности профессиональных аудиторских объединений, одновременно четко закрепив функции государственного органа регулирования аудиторской деятельности [5, с. 63].

В Законе более четко определена цель аудита, так как подчеркива­ются две его стороны – выражение мнения аудитора о достоверности отчетности и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета за­конодательству РФ. Важно отметить, что в Законе подчеркнуто, что аудитор выражает свое мнение, а не подтверждает или оценивает отчетность. Такая трактовка полнее отражает сущность аудиторской проверки.

Закон подчеркивает исключительный характер аудиторской дея­тельности; с этой целью подробно приведен перечень сопутствующих услуг, которые могут оказывать аудиторские фирмы. Несколько уже­сточены требования к квалификации аудитора и порядку лицензиро­вания, условия регистрации аудиторских организаций.

С принятием Закона обязательный аудит может проводиться толь­ко аудиторскими организациями, что несколько ограничило возмож­ности индивидуальных аудиторов. Узаконены конкурсные начала от­бора аудиторских организаций, проводящих аудит в унитарных пред­приятиях.

Особое значение имеет введение статьи об аудиторской тайне (ст. 8 Федерального закона), в которой определено понятие конфиденци­альности информации, увязанное с основными позициями Граждан­ского и Налогового кодексов РФ.

В Законе установлены новые требования к качеству аудиторских проверок. Это, во-первых, связано с новым подходом к разработке и использованию стандартов аудиторской деятельности, которые стано­вятся обязательными для использования (за исключением тех разде­лов, которые в самом стандарте рассматриваются как рекомендатель­ные), во-вторых, с более жесткими требованиями к составлению ауди­торского заключения, в-третьих, с требованием страхования аудитор­ской организацией риска ответственности за нарушение договора об обязательном аудите (ст. 13 Закона), в-четвертых, с введением специ­альной статьи о контроле качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов и ужесточении ответственности аудиторов за уклонение от проведения внешней проверки качества, за системати­ческое нарушение требований нормативных актов и федеральных пра­вил (стандартов) аудиторской деятельности. Проверка качества возло­жена на уполномоченный федеральный орган и может быть делегиро­вана аккредитованным уполномоченным объединениям. Уклонение от проведения внешней проверки качества работы или непредоставле­ния проверяющим всей необходимой документации или иной требуе­мой информации может послужить основанием для аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

Таким образом, вступление в силу Федерального закона «Об ауди­торской деятельности» определило необходимость существенного ре­формирования сложившейся системы аудита. Значение Закона состоит, прежде всего, в том, что он подтвердил окончательное становление системы Российского аудита и создал пер­спективы его дальнейшего развития. Он определил место аудита в финансово-хозяйственной деятельности в качестве ее необходимого равноправного элемента.

К документам второго уровняотносятся распоряжения Президента, постановления Правительства РФ, приказы и разъяснения Минфина РФ и Департамента по организации аудиторской деятельности, такие как Постановление Правительства РФ № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации»; Постановление Правительства РФ № 190 «О лицензировании аудиторской деятельности»; Постановление Правительства РФ № 409 «О мерах по обеспечению проведения обязательного аудита»; Приказ Минфина РФ № 69н «Порядок представления отчета аудиторскими организациями и аудиторами, имеющими лицен­зии на осуществление аудиторской деятельности» и другие [4, с. 41].

Третий уровеньсистемы нормативного регулирования аудиторской деятельности представлен Федеральными стандартами (правилами) ауди­торской деятельности. Основное назначение стандартов: установление норм аудита, однозначно интерпретируемых всеми субъектами финансо­во-хозяйственной деятельности и, прежде всего, арбитражным судом.

Эти стандарты содержат основные правила проведения аудиторской проверки и составления аудиторского заключения. С их помощью ауди­тор сможет выбрать как необходимый масштаб и глубину аудиторской проверки, так и ее целесообразную методику. Стандарты аудита определяют также критерии, с помощью которых можно оценить качество аудиторской проверки.

Система правил (стандартов) аудиторской деятельности состоит из четырех взаимозависимых последовательных блоков:

1 - общие стандарты;

2 - рабочие стандарты;

3 - стандарты отчетности;

4 - прочие стандарты.

Общие стандарты аудита являются основополагающими в опреде­лении цели, образовательного стандарта, единых принципов ведения аудита в России:

• письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита;

• понимание деятельности экономического субъекта;

• порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг;

• права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов;

• образование аудитора и др.

Рабочие стандарты аудита устанавливают общие правила осуществления проверок и условия работы аудиторов: планирование аудита; аудиторская выборка; аудиторские доказательства; документирование аудита; письменная информация аудитора руководству экономического субъек­та по результатам проведения аудита; первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности и др.

Стандарты отчетности определяют единые требования к состав­лению и оформлению документов по результатам проверок с целью доступности информации пользователям: порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности; дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности; заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям и др.

Прочие стандартынеобходимы для проведения аудита, особеннос­ти которого в отдельных сферах деятельности отличны: особенности аудита малых экономических субъектов; аудит в условиях компьютерной обработки данных; характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ № 80 от 6 фев­раля 2002 года «О вопросах государственного регулирования аудитор­ской деятельности в Российской Федерации» аудиторские организации и индивидуальные аудиторы до утверждения федеральных правил ауди­торской деятельности должны руководствоваться в своей деятельности правилами (стандартами) аудиторской деятельности, одобренными Комис­сией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

Комиссией по аудиторской деятельности было утверж­дено 37 аудиторских стандартов (правил) и Методика аудиторской де­ятельности «Налоговый аудит».

Четвертый уровень–методики аудиторской деятельности, регла­ментирующие порядок осуществления аудиторами проверок применительно к конкретным отраслям, по отдельным вопросам налогообложения, фи­нансов и по специальным аудиторским заданиям. К этому уровню относятся внутренние стандарты, устанавливаемые профессиональными аудиторскими объединениями для своих членов, а также внутрифирменные стандарты. Требования этих стан­дартов не могут быть ниже требований Федеральных стандартов и не могут противоречить им.

Внутрифирменные стандарты базируются на законодательных и нор­мативных актов, международных и отечественных стандартах и должны включать в себя основополагающие и конкретные процедуры проведе­ния аудита [4, с. 42].

Внутрифирменные стандарты аудиторских организаций по своему назначению могут быть объединены в следующие группы: стандарты, содержащие общие положения по аудиту; стандарты, устанавливающие порядок проведения ауди­та; стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов; специализированные внутренние стандарты; стандарты, устанавливающие порядок оказания сопут­ствующих аудиту услуг; стандарты по образованию и подготовке кадров.

Внутренние стандарты, содержащие общие положения по аудиту,предназначены для регулирования взаимоотношений, возникающих меж­ду аудиторской организацией и проверяемым экономическим субъектом, взаимоотношений между аудиторами, а также между сотрудниками и администрацией аудиторской организации в соответствии с основными принципами проведения аудита и этическими нормами.

Внутренние стандарты, устанавливающие порядок проведения ауди­та, формулируют конкретные правила, методику проведения аудита и представляют собой разработки по реализации требований правил (стан­дартов) аудиторской деятельности.

В дополнение к перечисленным внутренним стандартам аудиторских организаций разрабатываются методики, внутренние инструкции и поло­жения, перечень процедур, рабочие таблицы и вопросники, макеты и другие документы вспомогательно-технического характера, раскрывающие под­ходы аудиторской организации к проведению аудита.

Внутренние стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов, содержат внутренние требования ауди­торской организации к содержанию и формированию выводов и состав­лению заключений по результатам проведенного аудита.

Специализированные внутренние стандарты включают стандарты в области методологии проведения аудиторских проверок по различным направлениям деятельности экономических субъектов, а также по раз­личным целям проведения аудита.

Внутренние стандарты, устанавливающие порядок оказания сопут­ствующих аудиту услуг, содержат положения о порядке оказания кон­салтинговых, юридических и других сопутствующих аудиту услуг.

Внутренние стандарты по образованию и подготовке кадров уста­навливают требования к образованию, профессиональному уровню ауди­торов и специалистов, регламентируют порядок подготовки и повышения квалификации кадров аудиторской организации.

Итоговым документом разработанных внутрифирменных стандартов может быть «Приказ об утверждении внутрифирменных стандартов», подписанный руководителем фирмы. В соответствии с учредительными документами эти стандарты могут дополнительно утверждаться советом учредителей аудиторской фирмы. Необходимость применения указанных стандартов должна быть оговорена в контракте или в другом докумен­те, регламентирующем рабочие отношения аудитора и администрации фир­мы. Также оговариваются права и обязанности аудитора в части приме­нения указанных стандартов, принципы профессиональной этики и мето­ды контроля качества работы аудиторов.

Главными принципами, которые должны быть положены в основу лю­бых внутрифирменных стандартов, являются независимость, профессиона­лизм, соблюдение этики поведения, обоснованность мнения, точность пре­доставления информации и доброжелательность по отношению к клиенту.

Основные направления разработки внутрифирменных стандартов можно условно разделить на следующие: стандарты в области этики поведе­ния аудитора, стандарты по внутрифирменному документообороту и стан­дарты в области методологии проведения проверок по направлениям аудита: общий, банковский, страховой, аудит бирж, внебюджетных фон­дов и инвестиционных институтов. Несмотря на то, что многие вопросы, возникающие при проведении аудиторских проверок, регулируются либо нормативными документами, либо уже действующими стандартами, в прак­тике их применения различными аудиторскими фирмами зачастую воз­никает необходимость в их дополнении, объяснении, расшифровке или обобщении применительно к конкретной аудиторской фирме.

Рассмотрев нормативное регулирование аудита, можно сделать вывод о том, что все изученные правовые акты базируются на общих терминах и понятиях и не содержат значительной информации, конкретно относящейся к проверке учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. Помимо этих документов аудитору перед началом проверки необходимо ознакомиться с нормативными актами по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. Их перечень и содержание рассмотрены в первой главе исследования.

Источниками информации, предоставляемыми проверяемым экономическим субъектом, являются [4, с. 322]:

- Положение об учетной политике;

- карточ­ки (ведомости) по заказам;

- разработочные таблицы (по распределению заработной платы, отчислений на со­циальные нужды, услуг вспомогательных производств, расчету амор­тизации основных средств, нематериальных активов);

- ведо­мости распределения общепроизводственных и общехозяйственных рас­ходов, расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;

- листки-расшифровки, справки-расчеты о распределении расходов будущих пе­риодов; акты (ведомости) инвентаризации незавершенного производства;

- ведомости сводного учета затрат на производство;

- учетные регистры (журналы-ордера, ведомости, машинограммы) по счетам 20, 23, 21, 25, 26, 28, 29, 44, 97, 96 и др.,

- Главная книга, бухгалтерский баланс и другие формы отчетности;

- плановые, нормативные и фактические калькуляции;

- журналы-ордера 10, 10/1.

2. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

2.1. Понимание деятельности аудируемого лица

Аудиторская проверка должна отвечать определенному набору требований и состоять из определенных этапов [6, с.105]. Жестко установленных перечней таких требований и этапов нет, хотя они определяются международными стандартами аудита и российскими правилами (стандартами) аудита.

Условно аудиторскую проверку можно разбить на три основных этапа:

- планирование;

- сбор аудиторских доказательств;

- завершение аудита.

Одной из насущных проблем современного российского аудита является выбор оптимального пути проведения аудиторской проверки при условии сохранения высокого качества работы, получения прибыли от деятельности, а также возможности документально доказать на любом этапе работы целесообразность, достаточность и согласованность с заказчиком произведенных и дальнейших действий. Каждый аудитор самостоятельно ищет пути решения этой проблемы, применяя разнообразные методики, используя накопленный опыт и создавая внутрифирменные аудиторские стандарты, в частности, для эффективного планирования аудиторской проверки. Разработанный метод позволяет аудитору в результате планирования конкретных процедур в том или ином объеме и определения последовательности действий оценивать и регулировать трудоемкость аудиторской проверки, рассчитывать и соизмерять риски, а также отвечать за объективность результатов проверки [7, с.54].

Поэтому планирование следует рассматривать как важный и ответственный этап аудиторской проверки, поскольку от качества его выполнения зависит эффективность всей последующей работы аудитора.

Планирование аудита регламентируется федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 3 с одноименным названием.

Планирование аудита должно проводиться аудиторской организацией в соответствии с общими принципами проведения аудита, а также в соответствии со следующими частными принципами [1, с.103]:

- комплексность планирования;

- непрерывность планирования;

- оптимальность планирования.

Принцип комплексности планирования аудита предполагает обеспечение взаимосвязанности и согласованности всех этапов планирования – от предварительного планирования до составления общего плана и программы аудита.

Принцип непрерывности планирования аудита предусматривает установление сопряженных заданий группе аудиторов и увязку этапов планирования по срокам и по смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, филиалам, представительствам, дочерним организациям).

Принцип оптимальности планирования аудита подразумевает обеспечение вариантности планирования в процессе планирования аудиторской организации для возможности выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита на основании критериев, определенных самой аудиторской организацией.

Оптимальная схема планирования аудита, составленная на основе российских стандартов аудиторской деятельности, должна включать следующие стадии [8, с.37]:

- предварительное планирование;

- изучение системы бухгалтерского учета;

- оценка системы внутреннего контроля;

- установление уровня существенности и оценка аудиторского риска;

- построение аудиторской выборки;

- подготовка общего плана и программы аудита.

Аудиторская проверка производственных затрат – трудоемкий процесс, требующий от аудитора знания помимо множества норма­тивных и инструктивных материалов также и особенностей исчисле­ния себестоимости продукции в отдельных отраслях и видах хозяйст­венной деятельности. Поэтому до начала документальной проверки аудитору необходимо изучить организационные и технологические особенности предприятия, специализацию, масштабы и структуру ка­ждого вида его производственной деятельности.

На этапе предварительного планирования аудитор должен получить информацию о [9, с.192]: внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, отражающих экономическую ситуацию и стране (регионе) в целом и ее отраслевые особенности; внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, связанных с его индивидуальными особенностями; организационно-управленческой структуре экономического субъекта; видах деятельности; структуре капитала и курсе акций; технологических особенностях; уровне рентабельности; основных контрагентах экономического субъекта; порядке распределения прибыли, остающейся в распоряжении экономического субъекта; существовании дочерних и зависимых организаций; системе внутреннего контроля; принципах формирования оплаты труда персонала.

Основными источниками информации об экономическом субъекте служат: устав экономического субъекта; документы о регистрации экономического субъекта; протоколы заседаний совета директоров, учредителей, собраний акционеров либо других аналогичных органов управления эко­номического субъекта; документы, регламентирующие учетную политику; бухгалтерская и статистическая отчетность; документы планирования деятельности экономического субъ­екта (планы, сметы, проекты); контракты, договоры, соглашения экономического субъекта; отчеты аудиторов, консультантов; внутрифирменные инструкции; материалы налоговых проверок; материалы судебных и арбитражных исков; документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта, список его филиа­лов и дочерних компаний; сведения, полученные из бесед с руководством и исполнительным персоналом экономического субъекта; информация, полученная при осмотре экономического субъ­екта, его основных участков, складов.

2.2. Оценка системы бухгалтерского учета, системы

внутреннего контроля, уровня существенности и аудиторского риска

В ходе проверки учитываются также результаты анализа среды функцио­нирования системы организации первичного учета и анализа системы внутреннего контроля (СВК) на данном участке. Выявляются типичные ошибки и нарушения, определяется перечень реко­мендаций руководству фирмы и дается заключение о качественности и достоверности системы первичного учета в данной организации для проведения следующих этапов аудита.

Единые требования к пониманию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также аудиторского риска и его составных частей содержатся в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

При оценке системы внутреннего контроля аудитору следует проанализировать сильные и слабые стороны внутреннего контроля процесса производства. Для этого целесообразно использо­вать специальные вопросы для проверки состояния системы внутрен­него контроля [5, с. 248]. Результаты тестирования отражены в табл. 2.3.

Таблица 2.3

Тестовые вопросы для проведения первичной оценки системы внутреннего контроля при планировании аудита затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Разделы тестирования | | Ответ |
|  | Общие организационные аспекты | |  |
| 1 | Утвержденными внутренними нормами установлена схема отражения в бухгалтерском учете затрат на производство продукции с указанием участвующих подразделений, cвязей и подчиненности между ними | | 0 |
| 2 | Разработана и утверждена схема общей организационной структуры предприятия с указанием управленческих связей и подчиненности подразделений | | 1 |
| 3 | Организация бухгалтерского учета затрат на производство обеспечивает надлежащее и своевременное отражение операций в бухгалтерском учете, периодический контроль за состоянием участка учета | | 1 |
| 4 | Программное обеспечение, используемое для ведения бухгалтерского учета, соответствует установленным требованиям. Система правильно запрограммирована, защищена от несанкционированного доступа посредством кодов и паролей. Система является лицензионной и вовремя обновляется. Периодически выполняется резервное копирование базы данных. | | 1 |
|  | Распределение функций и ответственности | |  |
| 5 | Разработаны и утверждены должностные инструкции для сотрудников бухгалтерии и цеха, осуществляющего производство продукции | | 1 |
| 6 | Перечень должностных обязанностей и ответственности доведен до сведения каждого исполнителя | | 1 |
|  | Внутрифирменный контроль | |  |
| 7 | Уполномоченными сотрудниками бухгалтерии осуществляется последующий контроль правильности отражения в бухгалтерском учете затрат на производство, совершенных в предыдущем периоде, и наличия первичных документов | | 0 |
| 8 | Процедуры внутреннего контроля за проведением и отражением в бухгалтерском учете затрат на производство | |  |
|  | 8.1 | Контроль правильности оформления первичных документов |  |
| Проверяются ли требования на материалы и табели учета выработки за смену после их подготовки специалистами подразделе­ний | 1 |
| Проводится ли предварительная нумерация накладных, лимитно-заборных карт, используется ли она для выяв­ления отсутствующих или фиктивных документов | 1 |
| Проверяется ли соответствие данных первичных документов на отпуск материалов учету труда и производственных отчетов | 0 |
| 8.2 | Контроль нормирования затрат на производство |  |
| Установлены ли нормативные затраты, пересматриваются ли они регулярно | 1 |
| Составляются ли и контролируются сметы общепроизводственных, общехозяйственных расходов | 0 |
|  | 8.3 | Контроль полноты отражения операций в учете | 1 |
|  | 8.4 | Контроль соблюдения установленного порядка  санкционирования проведения операций и отражения их в учете | 0 |
|  | 8.5 | Контроль правильности составления бухгалтерских проводок и своевременности отражения операций на счетах бухгалтерского учета | 1 |
|  | 8.6 | Арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей, в том числе правильность переноса из предыдущего периода входящих остатков и выведения исходящих остатков | 1 |
|  | Право доступа и сохранность документации | |  |
| 9 | Определен круг лиц, имеющих право доступа к документации | | 0 |
| 10 | Порядок хранения бухгалтерских документов соответствует требованиям | | 1 |
|  | Итог по сумме всех разделов | | 12 |

|  |  |
| --- | --- |
| Оценка надежности системы  внутреннего контроля | Сумма баллов по итогам  тестирования |
| Низкая | 0 - 8 |
| Средняя | 9 - 16 |
| Высокая | 17 - 24 |

По результатам тестирования можно сделать вывод, что система внутреннего контроля ООО «Химпласт» заслуживает средней оценки. Объектом повышенного внимания аудитора при проведении проверки должен быть учет материальных затрат и списание на производство сырья и материалов. В прил. 1 приведен пример теста системы внутреннего контроля по участку списания на производство сырья и материалов.

Вопросы для оценки системы бухгалтерского учета при аудите учета за­трат на производство и калькулирования себестоимости продукции:

• правильно ли классифицируются затраты на производство по элементам и по статьям калькуляции;

• соответствует ли выбранный метод учета затрат на произ­водство особенностям производства и как соблюдается он на прак­тике;

• обеспечивает ли применяемая методика учета нормируемых расходов их правильное налогообложение;

• организован ли учет потерь от брака;

• установлены ли и как соблюдаются методы списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов;

• разработана ли схема сводного учета затрат на производство;

• проверяются ли данные по сегментам затрат и данные сводного учета;

• отвечает ли учет затрат принципу временной определенности фактов;

• с какой периодичностью сверяются данные аналитического учета затрат на производство и так далее.

Оценивая состояние системы внутреннего контроля на проверяемом участке учета, аудитору следует воспользоваться результатами опроса, проведенного среди рес­пондентов, задействованных на данном участке (главный бухгалтер, стар­ший бухгалтер материальной группы, заведующие складами, работники складов, работники службы внутреннего контроля и др.). Аудитор оце­нивает риски, свойственные контрольной среде применительно к рассмат­риваемым операциям, определяет объемы выборки и состав аудиторских процедур и примерные формы рабочих документов.

По результатам тестирования устанавливается оценка надежности систем, исходя из которой аудитор определяет для себя наиболее рисковые области и объекты повышен­ного внимания при планировании аудиторской проверки учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. По результатам тестирования системы внутреннего контроля ООО «Химпласт» можно сделать вывод, что объектом повышенного внимания аудитора при проведении проверки должен быть учет материальных затрат и списание на производство сырья и материалов.

В ходе проведения проверок аудиторские организации не должны устанавливать достоверность отчетности с абсолютной точностью, но обязаны установить ее достоверность во всех существенных отношениях [1, с.112].

Под достоверностью бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях понимается такая степень точности показателей бухгалтерской отчетности, при которой квалифицированный пользователь этой отчетности сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения. Существенность информации – это ее свойство, которое делает ее способной влиять на экономические решения пользователя такой информации.

Под уровнем существенности понимается предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности не сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту (далее – базовые показатели бухгалтерской отчетности).

В федеральном правиле (стандарте) № 4 раскрыто понятие существенности, а также взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском.

Аудиторские организации должны разрабатывать внутрифирменный стандарт, регламентирующий порядок определения уровня существенности, исходя из своего профессионального суждения.

В качестве примера можно привести внутрифирменный стандарт определения существенности полного консультационно-аудиторского товарищества, в соответствии с которым общая абсолютная величина существенности рассчитывается аудитором как процент от валюты баланса на конец отчетного периода.

Комплексный расчет предусматривает существование набора показателей, участвующих в расчете и методики операций с ними. Примером может служить приведенная в стандарте методика определения единого показателя уровня существенности.

Предлагается рассчитывать данный показатель исходя из установленных уровней существенности основных показателей бухгалтерской отчетности:

1) 5% балансовой прибыли организации,

2) 2% валового объема реализации,

3) 2% валюты баланса,

4) 10% собственного капитала,

5) 2% общих затрат организации.

Мы предлагаем в качестве показателя балансовой прибыли использовать значение нераспределенной прибыли, а в качестве показателя общих затрат организации применить значение суммы себестоимости продукции, коммерческих и управленческих расходов.

В соответствии с требованиями стандарта единый показатель уровень существенности должен выражаться в той валюте, в которой ведется бухгалтерский учет и готовится бухгалтерская отчетность.

Полученное значение единого уровня существенности распределяется между значимыми статьями бухгалтерского баланса. На практике процесс распределения единого уровня существенности между оборотами счетов вызывает значительные трудности, так как в некоторых предприятиях суммарные обороты за период в несколько раз превышают валюту бухгалтерского баланса (в основном это характерно для торговых предприятий). Применение стандартного единого уровня существенности в этом случае будет составлять минимальное значение к значимым оборотам, что необоснованно увеличить трудозатраты, а соответственно стоимость аудита. Из данной ситуации можно предложить два выхода:

1) ввести в качестве базового показателя при определении единого уровня существенности суммарный оборот по бухгалтерским счетам за период,

2) использовать повышающий коэффициент для единого уровня существенности, рассчитанного по стандартной схеме. При этом повышающий коэффициент учитывает превышение суммарных оборотов над валютой баланса.

Порядок расчета единого показателя уровня существенности и его распределение между дебетовыми и кредитовыми оборотами отобранных счетов, в том числе между оборотами по счетам учета затрат на производство продукции на предприятии ООО «Химпласт», приводится в прил. 2. На основании полученного результата можно сделать вывод о том, что при проведении аудита затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции на предприятии тщательной проверке должны быть подвергнуты следующие счета: «Материалы», «Основное производство», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Кроме определения уровня существенности, аудитору необходимо определить и оценить аудиторский риск. Он представляет собой вероятность наличия в бухгалтерской отчетности экономического субъекта невыявленных существенных ошибок и (или) искажений после подтверждения ее достоверности или вероятность признания существенных искажений в ней, в то время как на самом деле такие искажения отсутствуют [1, с.120]. Порядок оценки аудиторского риска регламентируется федеральным правилом (стандартом) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

Аудиторский риск – это предпринимательский риск аудитора (аудиторской фирмы), представляющий собой оценку риска неэффективности аудиторской проверки. Аудиторский риск базируется на оценке риска неэффективности системы учета клиента, риска неэффективности системы внутреннего контроля клиента, риска невыявления ошибок клиента аудиторами [1, с.120].

Иными словами, аудиторский риск состоит из трех компонентов [9, с.185]: внутрихозяйственный риск, риск средств контроля, риск необнаружения.

В результате аудиторский риск (АР) можно представить в виде упрощенной предварительной модели, формула (2.1):

АР = НР × РСК × РНО, (2.1)

где НР (неотъемлемый риск) – субъективно определяемая аудитором вероятность появления суще­ственных искажений в данном бухгалтерском счете, статье баланса, однотипной группе хозяйственных операций, отчетности экономического субъекта в целом до того, как такие искажения будут выявлены средствами системы внутреннего контроля или при условии допущения отсутствия таких средств [1, с.120].

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

РНО (риск необнаружения) – субъективно определяемая аудитором вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие нарушения, имеющие существенный характер по отдельности или в совокупности.

Величины неотъемлемого риска, риска средств контроля и риска необнаружения находятся в интервале от 0 до 1 включительно.

Применяя модель аудиторского риска при планировании проверки, аудитор может воспользоваться следующими тремя способами [9, с.185].

Первый способ поможет в оценке плана с точки зрения уровня квалификации аудитора. Например, аудитор полагает, что неотъемлемый риск составляет 75%, риск контроля – 60% и риск необнаружения – 10%. После простых вычислений получаем значение риска при аудите 4,5% (0,75 × 0,6 × 0,1).

Если аудитор пришел к заключению, что приемлемый уровень аудиторского риска в данном случае должен быть не выше 4%, то он может считать план приемлемым. Подобный план может помочь аудитору получить приемлемый уровень аудиторского риска, но он малоэффективен.

Для составления более эффективного плана можно использовать второй способ вычисления риска – определить риск необнаружения и соответствующее количество подлежащих сбору доказательств. В этих целях модель аудиторского риска преобразуют следующим образом, (формула 2.2):

РНО = АР/ НР × РСК (2.2)

Возвращаясь к предыдущему примеру, предположим, что аудитор установил для себя приемлемый аудиторский риск на уровне 7%, так что план аудита мог быть изменен в связи с необходимостью согласовать количество отбираемых доказательств с риском необнаружения на уровне 10%, поскольку 0,07 / (0,75 × 0,6) = 0,156.

Полное консультационно-аудиторское товарищество разработало и утвердило в своем внутрифирменном стандарте таблицу, где каждому рассчитанному значению риска соответствует качественная оценка (низкий, средний, высокий). Например, полученное нами значение попадает в интервал от 0,05 до 0,20, что соответствует низкой оценке риска. В зависимости от качественной оценки риска, аудиторская фирма определяет необходимый объем проверки.

При этой форме модели риска ключевым фактором становится риск необнаружения, ибо он предопределяет необходимое количество свидетельств. Требуемое количество свидетельств обратно пропорционально уровню риска необнаружения: чем меньше уровень риска необнаружения, тем больше требуется аудиторских доказательств.

Третий способ использования модели аудиторского риска нацелен лишь на то, чтобы напомнить аудитору о взаимосвязи между различными рисками и о связи рисков со свидетельствами, так как понимание этих взаимосвязей важно для организации сбора необходимого количества свидетельств. На основе данной модели можно сделать вывод о том, что существует прямая зависимость между аудиторским риском и риском необнаружения, обратная связь между риском необнаружения и комбинацией неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также обратная зависимость между аудиторским риском и планируемым количеством подлежащих сбору свидетельств. Например, если аудитор решает сократить уровень аудиторского риска, то тем самым он сокращает риск необнаружения и увеличивает количество подлежащих сбору свидетельств.

Аудиторская оценка компонентов аудиторского риска может изме­няться в ходе аудита, например в ходе процедур проверки по существу аудитор может получить информацию, значительно отличающуюся от той, на основе которой он сделал первоначальную оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля. В таком случае аудитору необходимо внести изменения в запланированные процедуры проверки по существу, основываясь на пересмотренных оценках неотъемлемого риска и риска средств контроля. Помимо ранее указанных взаимосвязей аудитор обязан принимать во внимание тот факт, что между уровнем существенности и степенью аудиторского риска имеется обратная зависимость.

Результаты определения аудитором единого показателя уровня существенности, его распределения между отдельными счетами и оценки аудиторского риска должны быть документально зафиксированы.

2.3. Формирование плана и программы аудита затрат

на производство и калькулирование себестоимости продукции

Завершающей стадией планирования является подготовка общего плана и программы аудита. В общем плане должны быть отражены основная цель и направления проверки, способ проведения аудита, установленный уровень существенности, параметры аудиторского риска, определены численность и квалификация рабочей группы аудиторов, их обязанности, ответственность и соподчиненность; указаны сроки проведения проверки, а также дата представления аудиторского заключения и детализированного отчета.

Программа аудита составляется в развитие общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации общего плана аудита [6, с.310]. Такой перечень играет роль подробной инструкции для ассистентов аудитора и рядовых участников проверки и вместе с тем является для специалистов средством контроля качества работы подчиненных.

План и программа проведения аудита учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции строятся с учетом результатов проверки системы внутреннего контроля данного раздела [9, с.444]. При этом план ау­дита должен охватить следующие основные направления проверки:

1. Аудит учета основных затрат.
2. Аудит учета накладных расходов.
3. Аудит калькулирования себестоимости продукции.

Программа аудита является детальной расшифровкой плана проверки:

Аудит учета основных затрат:

- проверка оформления первичных учетных документов по учету основных затрат;

- проверка правомерности отнесения затрат к основным;

- проверка правильности учета основных затрат по статьям калькуляции.

Аудит учета накладных расходов:

- проверка оформления первичных учетных документов по учету накладных расходов;

- проверка правомерности отнесения расходов к накладным;

- проверка правильности учета накладных расходов по статьям калькуляции.

Аудит калькулирования себестоимости продукции:

- проверка соблюдения выбранного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции;

- проверка обоснованности и правильности применения способа калькулирования себестоимости продукции;

- проверка правильности выделения объектов калькулирования себестоимости;

- проверка правильности разграничения производственных затрат по отчетным периодам;

- проверка правильности распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов между видами продукции;

- проверка правильности исчисления себестоимости продукции.

План и программа проверки систематизированы в табл. 2.4 и 2.5.

Таблица 2.4

План аудита учета затрат на производство и калькулирования

себестоимости продукции

Проверяемая организация ООО «Химпласт»

Период аудита 01.03.07— 30.03.07

Количество человеко-часов 120

Руководитель аудиторской группы Сидоров П. П.

Состав аудиторской группы Сидоров П. П., Петрова Л.В.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Планируемые виды работ | Период проведения аудита | Исполнитель |
| 1. | Аудит учета основных затрат. | 01.03.07 – 12.03.07 | Сидоров П. П. |
| 2. | Аудит учета накладных расходов. | 01.03.07 – 15.03.07 | Петрова Л.В. |
| 3. | Аудит калькулирования себестоимости продукции. | 16.03.07 – 30.03.07 | Сидоров П.П.  Петрова Л.В. |

Таблица 2.5

Программа аудита учета затрат на производство и калькулирования

себестоимости продукции

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Перечень аудиторских  про­цедур  по разделам аудита | Проверяемые документы | Период проведения аудита |
| 1. | Аудит учета основных затрат. |  | 01.03.07 – 12.03.07 |
| 1.1 | Проверка оформления первичных учетных документов по учету основных затрат. | Лимитно-заборные карты, требования-накладные, табели учета выработки за смену, ведомость учета выдачи спецодежды |
| 1.2 | Проверка правомерности отнесения затрат к основным. | Первичные учетные документы, разработочные таблицы по расчету амортизации основных средств, расчетно-платежная ведомость, счета-фактуры, ведомость по счету 20 |
| 1.3 | Проверка правильности учета основных затрат по статьям калькуляции. | Первичные учетные документы, разработочные таблицы по расчету амортизации основных средств, расчетно-платежная ведомость, счета-фактуры, ведомость по счету 20 |
| 2. | Аудит учета накладных расходов. |  | 01.03.07 – 15.03.07 |
| 2.1 | Проверка оформления первичных учетных документов по учету накладных расходов. | Первичные учетные документы (авансовые отчеты) |
| 2.2 | Проверка правомерности отнесения расходов к накладным. | Первичные учетные документы, разработочные таблицы по расчету амортизации основных средств, расчетно-платежная ведомость, счета-фактуры, ведомости по счетам 25.1, 25.2, 26 |
| 2.3 | Проверка правильности учета накладных расходов по статьям калькуляции. | Первичные учетные документы, разработочные таблицы по расчету амортизации основных средств, расчетно-платежная ведомость, счета-фактуры, ведомости по счетам 25.1, 25.2, 26 |
| 3. | Аудит калькулирования себестоимости продукции. |  | 16.03.07 – 30.03.07 |
| 3.1 | Проверка соблюдения выбранного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. | Положение об учетной политике |
| 3.2 | Проверка обоснованности и правильности применения способа калькулирования себестоимости продукции. | Положение об учетной политике |
| 3.3 | Проверка правильности выделения объектов калькулирования себестоимости. | Отчетная калькуляция за месяц |
| 3.4 | Проверка правильности разграничения производственных затрат по отчетным периодам. | Ведомости по счетам учета затрат на производство |
| 3.5 | Проверка правильности распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов между видами продукции. | Ведо­мости распределения общепроизводственных и общехозяйственных рас­ходов |
| 3.6 | Проверка правильности исчисления себестоимости продукции. | Ведомости по счетам учета затрат на производство, отчетная калькуляция за месяц |

3. СБОР АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

И ОБОБЩЕНИЕ РЕЗАЛЬТАТОВ ПРОВЕРКИ

3.1. Сбор аудиторских доказательств и их документирование

Аудит по данному участку учета необходимо начать с проверки оформления первичных учетных документов по учету основных затрат. Аудитору необходимо выяснить, насколько законной, достоверной, точной, а также сохранной является первичная учетная документация по учету затрат, на основании которой он будет производить дальнейшую проверку. Первичные документы должны быть правильно оформлены. Перечень аудиторских процедур, используемых для проведения такой проверки, их цели и применяемые методы приведены в прил. 3.

Проверка правомерности отнесения затрат к основным. Аудитору необходимо помнить, что основные затраты – это те, которые непосредственно связанные с тех­нологическим процессом производства. Исходя из этого, необходимо выяснить, не имело ли место, например, списание на счет сырья и материалов, используемых в производственной деятельности, стоимость материалов, израсходованных при строитель­стве, ремонте, содержании объектов общепроизводственного и общехозяйственного назначения. Для этого аудитор сверяет данные, указанные в документе по отпуску сырья и материалов в производство (лимитно-заборная карта) с данными учетного регистра по счету 20 (оборотная ведомость по счету 20 «Основное производство»). В результате такой проверки аудитор может выяснить, что на счет 20 было списано больше сырья и материалов, чем фактически поступило в производство. Правильным было бы отражение таких сумм первоначально на счетах учета общепроизводственных и общехозяйственных затрат с последующим отнесением их на счет 20 «Основное производство». Аналогичным образом проверяется отнесение к основным затрат на оплату труда работников, отчислений на социальные нужды, амортизационных отчислений и прочих расходов.

Проверка правильности учета основных затрат по статьям калькуляции. На данном этапе аудитору необходимо провести детальную проверку по каждой калькуляционной статье, входящей в состав основных затрат.

Исследуемое производство является материалоемким, аудитор должен тщательно проверить правильность отнесения затрат на статью «Сырье и материалы». Аудитору необходимо проверить наличие утвержденных норм расхода, и расследуются ли факты перерасхода, правильность установления норм расходов сырья и материалов в соответствии с уровнем технического состояния и технологии произ­водства продукции, правильность оценки материальных ценностей, включенных в себес­тоимость продукции, имели ли место факты списания на себестоимость затрат, не отно­сящихся к материалам, используемым в производстве, а также слу­чаи списания на производственные счета стоимости НДС [10, с. 158]. Следует устано­вить, не применяются ли завышенные нормы и пересмат­риваются ли они периодически в связи с совершенствова­нием технологии. Эффективным методом выявления за­вышенных норм является сопоставление действующих норм с нормами расхода за прошлые годы, с фактичес­ким расходом сырья и материалов за ряд предыдущих лет, с действующими нормами.

Важно знать, что стоимость материаль­ных ресурсов, отражаемая по данной статье, формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость) и наценок (надбавок). В стоимость материальных ресурсов включаются также затраты предприятий на приобретение тары и упаковки, получен­ных от поставщиков материальных ресурсов, за вычетом стоимости этой тары по цене ее возможного использования в тех случаях, когда цены на тару установлены особо сверх цены на эти ресурсы. Аудитор должен проверить правильность оценки материальных ресурсов, спи­санных на себестоимость в соответствии с методами оценки, закреплен­ными в приказе по учетной политике организации для целей финансо­вого учета. На этом этапе аудитору желательно составить рабочий документ по следующей форме (табл. 3.6):

Таблица 3.6

Примерный опросник работников склада и получателей ТМЦ (РД1)

[4, с. 338]

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №. п/п | Вопрос (тест) | | Ответы | | |
| да | нет | нет ответа |
| 1 | 2 | | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Существуют ли определенные графики получения ТМЦ под­разделениями | |  | + |  |
| 2 | Своевременно ли работники склада и соответствующие под­разделения получают лимитно-заборные карты (если они ис­пользуются) с установленным лимитом отпуска ТМЦ на пред­стоящий месяц | | + |  |  |
| 3 | | Удовлетворяет ли получателей ТМЦ качество весового хозяйст­ва и измерительных приборов |  |  | + |
| 4 | | Всегда ли получатели ТМЦ при­сутствуют при измерении, пере­счете ценностей, отпускаемых в производство | + |  |  |
| 5 | | Проверяется ли получателем за­полнение в первичных докумен­тах графы «фактически отпуще­но» | + |  |  |

По результатам этого рабочего документа можно сделать выводы о том, что несмотря на отсутствие графиков получения сырья и материалов подразделениями, складской учет на предприятии организован эффективно.

Операции по списанию сырья и материалов в производство отличаются большим уровнем риска по следующим причинам.

1. Вероятность санкционированного списания сырья под несуществу­ющие заказы и объемы выпуска в целях увеличения расходов органи­зации и снижения налогов на прибыль и имущество.

2. Вероятность хищения сырья и материалов.

3. Большой объем совершаемых операций и большой массив первич­ной учетной документации, которые могут привести к отсутствию оправдательных документов; несанкционированному списанию сырья (отсутствие реквизитов, придающих документам юридическую силу); утере документов.

4. Искажение фактов списания сырья в производство вследствие технических оши­бок при подсчете и измерении совершаемых операций на стадии сбора и регистрации информации.

Для того, чтобы при дальнейшей проверке этого участка учета аудитор мог с уверенностью опираться на данные первичного учета (в частно­сти, при проверке соответствия корреспонденции счетов, сумм оборотов и остатков в регистрах учета, способов списания сырья и материалов, сумм, списанных на себестоимость произведенной продукции, и т.д.), необходимо устано­вить достоверность фактов списания сырья в производство и гарантиро­вать качество оправдательной первичной документации.

Если у аудитора есть сомнения в эффективности организации от­пуска сырья, материалов и полуфабрикатов в производство, в том, что в системе могут быть сбои и нарушения, он может провести до­полнительную процедуру по выявлению возможности допущения ошибок и нарушений при отпуске сырья и материалов в производство. Для этого аудитор запрашивает в бухгалтерии данные о списании на производство сырья за месяц. После этого количественные данные бухгалтерии о списан­ных в производство позициях сверяются с аналогичными данными склад­ского учета. На основании такой проверки аудитор составляет рабочий документ (табл. 3.7).

Таблица 3.7

Информация о выявленных отклонениях данных бухгалтерского учета от данных склада (РД 2) [4, с. 338]

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Наименование  сырья и материалов | Единица  измерения | Списано  по данным  бухгалтер-  ского учета | Списано  по данным  склада | Расхождения | Объяснения |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1. | Полиэтилен ПНД-276 | тн | 23,11 | 23,11 | 0,00 | ----- |

По результатам рабочего документа аудитор выявит возникшие отклонения. Если расхождений нет, либо они незначительны, то нельзя однозначно утверждать о правомерности, точности и полноте списания сырья и материалов в производство. Отсутствие расхождений свидетельствует о регулярности све­рок между складом и бухгалтерией. Если по данным рабочего доку­мента выявлены отклонения и они значительны, аудитор должен выяс­нить причины отклонения. Возможными причинами могут быть нерегу­лярные сверки со складом; утеря первичных документов (сбои в систе­ме документооборота); возможная пересортица при списании сырья и материалов.

Информация по данным бухгалтерского учета должна быть сверена с ин­формацией о рас­считанной потребности в сырье на фактический выпуск продукции. Данные могут быть сведены в табл. 3.8 в рабочем документе РД-3 .

Таблица 3.8

Информация о процентах отклонений по видам ТМЦ (РД 3) [4, с. 339]

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Наименование  сырья и материалов | Единица  измерения | Списано по данным  бухгалтерского учета | Планируемый  расход | Процент  отклонении |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. | Полиэтилен  ПНД-276 | тн | 23,11 | 23,11 | 0,00 |

По результатам рабочего документа 3 (РД-3) аудитор может сделать следующие выводы: если расхождений нет по результатам обоих рабо­чих документов либо они очень незначительны – все прослеженные факты списания сырья и материалов на нужды производства можно считать достоверными; если по результатам рабо­чего документа 3 отклонений нет, однако имеются различия с данными склада, то необходимо дополнительно провести сверку первичных доку­ментов; если по РД-2 расхождений нет, а в РД-3 отклонения значитель­ны либо имеют место факты, когда сырье списано по данным бухгалтерского учета, а в планируемом расходе его нет, то возможно это связано с ошибками в плановых расчетах, намеренным списанием бухгалтерией сырья с целью увеличения себестоимости выпус­ка и уменьшения налогов на прибыль и на имущество, намеренным cписанием бухгалтерией сырья с целью прикрытия хищений или с целью списания излишков сырья, выявленных в ходе инвентаризации.

Аудитору следует получить объяснения от ответственных работников о причинах возникших отклонений и при обнаружении фактов неправо­мерного списания сырья и материалов зафиксировать это в акте проверки и поста­вить в известность руководство организации. Пример вопросника аудитора при проверке списания на производство сырья и материалов приведен в прил. 4.

Проверка правильности учета затрат на покупные полуфабрикаты и специальную одежду, используемые в производстве, проводится аналогично.

При проверке затрат, учтенных по статье «Электроэнергия на технологические цели» аудитору необходимо в первую очередь установить обоснованность применения норм расхода электроэнергии, установленных на единицу продукции на основании технологической документации. Затем нужно проверить распределение общей суммы, уплаченной организацией за потребленную энергию по счету-фактуре ОАО «Нижновэнерго» (за вычетом затрат на электроэнергию для общепроизводственных и общехозяйственных нужд по данным счетчика), между различными видами выпущенной продукции. Для этого необходимо сверить данные ведомости распределения затрат на электроэнергию, первичного документа, в котором фиксируются показания счетчика потребления электроэнергии для общепроизводственных и общехозяйственных нужд, с данными счета-фактуры, поступившего от ОАО «Нижновэнерго». Если по результатам такой проверки будут выявлены какие-либо отклонения, необходимо получить объяснения от лиц, ответственных за составление указанных документов внутри предприятия.  
 При проверке учета затрат на оплату труда основных производственных рабочих сначала необходимо изучить достоверность первичных документов, правильность их заполнения, их соответствие требованиям и нормативам по начислению и выплате зарплаты [4, с. 331]. Также надо проверить, как соблюдается трудовое законодательство на предприятии, а именно - ведется ли оформление сотрудников, как построена система оплаты труда. Прием работников на работу и оформление проверяется по приказам.  
 Главным источником информации при проверке расчетов по оплате труда являются аналитические и синтетические данные по счетам 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (расчеты с депонентами), первичные документы по учету выработки и начислению оплаты труда, листки о временной нетрудоспособности, расчеты на оплату отпусков, нормативные документы, регулирующие эти операции и т.д.   
Показатели аналитического учета по счету 70 должны соответствовать записям в Главной книге и бухгалтерском балансе на одну и ту же дату. Для этого необходимо сверить сальдо по счету 70 на первое число в Главной книге и балансе предприятия с итоговыми суммами (к выдаче) расчетно-платежных ведомостей.   
 Аудитору необходимо выборочно проверить: правильность арифметических расчетов; нет ли случаев включения в документы подставных лиц; правильность отнесения расходов к фонду оплаты труда; правильность отнесения отдельных выплат на себестоимость продукции; правильность составления бухгалтерских проводок; правильность ведения синтетического и аналитического учета, сводных данных и заполнения форм бухгалтерской отчетности по фонду оплаты труда; правильность оплаты по сдельным расценкам и окладам; правильность начисления доплат в связи с отклонениями от нормальных условий труда.

Наиболее распространенной ошибкой при проверках данной статьи калькуляции является несоблюдение прин­ципа производственной направленности затрат. При проверке первичных документов по начислению заработной платы (табелей, расчетно-платежных ведомостей) аудитор может выявить факты включения в эту статью расходов на оплату труда работников, относящихся к общепроизводственному и общехозяйственному персоналу. Выявить это можно путем сличения дан­ных по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в части, списанной прямо на счет 20 «Основное производство», и показателей по итогу сводной ведомости по оплате труда в части ее начисления. Данные по итогу сводной ведомости, как правило, должны быть больше, чем дан­ные по дебету счетов учета производственных затрат.

Выясняется, вся ли фактически произведенная продукция соответствующим образом регистри­руется и утверждается в табеле учета выработки за смену, используются ли унифицирован­ные формы первичной учетной документации по учету личного состава и расчетов с персоналом по оплате труда (личные кар­точки, приказы, расчетно-платежные ведомости, лицевые счета, табели учета выработки за смену).

При проверке рас­ходов на заработную плату применяются аналитические процедуры, которые повышают качество аудита, способствуют более глубокому пониманию операций, совершае­мых с трудовыми ресурсами, и выявлению резервов эф­фективности использования средств на оплату труда. Сверяются записи Главной книги с данными расчетно-платежной ведомости, выявляются отклонения затрат на оплату труда от установленных норм затрат на производство. Устанавливается соответствие данных аналитического учета по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» с записями в Главной книге и бухгал­терском балансе.

При проверке учета затрат по статье «Отчисления на социальные нужды с заработной платы основных производственных рабочих», необходимо помнить, что на эту статью отно­сят выплаты по единому социальному налогу, как сово­купности платежей в Пенсионный фонд РФ, фонды обязательного медицинского и социального страхования, которые уплачиваются по регрессивной шкале тарифов [4, с. 334]. При проверке правильности отнесения на себестоимость отчислений на социальные нужды необходимо обратить внимание на соблюдение прямой зависимости источника начисления взносов во внебюджетные фонды от источни­ка начисления самого фонда оплаты труда. Проверяется правильность исчисления единого социального налога во внебюджетные фонды (пенсионный, социального страхо­вания, обязательного медицинского страхования). По еди­ному социальному налогу в соответствии с главой 24 НК РФ обращается внимание на правильность определения объек­та и базу налогообложения, исключения выплат, не под­лежащих налогообложению, применения льгот, установ­ления шкал ставок и порядок исчисления единого соци­ального налога [10, с. 162].

При проведении проверки по статье «Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования» аудитору, в первую очередь необходимо проверить порядок начисления и учета амортизационных отчислений по основному производственному оборудованию, а именно, нужно установить правильность выбора метода начисления амортизации; применения норм амортизационных отчислений;   
 ведения аналитического учета по счету 02 «Амортизация основных средств»; составления бухгалтерских проводок по амортизации основных средств.

Проверяется правильность определения орга­низацией срока полезного использования объекта основ­ных средств при принятии его к бухгалтерскому учету. Производится пересчет годовой суммы амортизационных отчислений исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амор­тизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. Устанавливается своевременность и полнота отраже­ния в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по основным средствам.

При проверке правильности начисления износа основных средств аудитор составляет следую­щую вспомогательную ведомость (табл. 3.9).

Таблица 3.9

Ведомость проверки правильности начисления амортизации по основным средствам

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Объект основных средств | Сумма амортизационных отчислений за месяц | | | | |
| По ведомости начисления износа | | | По расчету  аудитора | Отклоне­ния, + (-) |
| балансовая стои­мость, тыс. р. | норма аморт., % | месячная сумма аморт. |
| Выдувная машина | 304 583,35 | 0,20 | 2 986,11 | 2 986,11 | 0,00 |

Данный документ свидетельствует о правильности арифметического расчета амортизационных отчислений по основным средствам. Проверка правильности начисления амортизации производится выборочно.

Так как запасные части для ремонта основных средств производственного назначения приобретаются через подотчетных лиц, необходимо проверить соответствие сумм, указанных в авансовых отчетах, с суммам, отраженными по дебету счета 10 при их принятии к учету и по кредиту счета 10 – при их списании на счет 25 субсчет 1 «Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования».

Проверка учета затрат на заработную плату персонала, обслуживающего оборудование, и отчислений на социальные нужды с этой зарплаты аналогична проверке расходов на заработную плату и отчисления с заработной платы основных производственных рабочих. Отличие состоит лишь в том, что при проверке учета затрат на заработную плату обслуживающего персонала большее внимание следует уделить изучению приказов о приеме на работу, так как в них определена сумма должностных окладов соответствующих работников. Необходимо сверить полученные данные с данными расчетно-платежной ведомости за месяц.

При проверке учета накладных расходов аудитору, в первую очередь, следует проанализировать состав общепроизводственных и общехозяйственных расходов [10, с. 167]. На основании первичных документов нужно проверить правильность распределения по конкретным счетам расходов на отопление, освещение, содержание и аренду помещений, заработную плату административно-управленческого персонала подраз­делений и предприятия в целом, начислений по ЕСН, расходов на опла­ту информационных, консультационных и аудиторских услуг. Изу­чая первичные документы и знакомясь с организацией на предприятии учета расхода тепловой, электрической энергии аудитор должен устано­вить обоснованность списания таких затрат на производственные и не­производственные нужды. Обоснованность включения в издержки рас­ходов на оплату информационных, консультационных и аудиторских ус­луг устанавливается путем изучения содержания заключенных догово­ров на оказание определенных услуг, актов сдачи-приемки выполненных работ.

Необходимо проверить правильность отнесения расходов по первичным документам на отдельные статьи затрат, выяс­нить обоснованность списания материальных и денежных средств по разного рода актам, бухгалтерским справкам и другим документам.

Особо исследуется обоснованность списания непроиз­водительных затрат и потерь за счет общепроизводствен­ных и общехозяйственных расходов. Непроизводитель­ные потери подвергаются сплошной проверке. Каждая сумма проверяется непосредственно по первичным доку­ментам. Проводятся выборочные проверки методом фак­тического контроля (инвентаризация, обследование, про­изводственный эксперимент).

В процессе аудита накладных расходов следует обращать внимание на ошибки, связанные с включением в себестоимость продукции затрат, подлежа­щих отнесению на прибыль предприятия; отнесение на себестоимость затрат, не связанных с производством и реализацией данной продукции; включение затрат, связанных с капитальными вложениями. Поэтому анали­зируется организация аналитического учета по счету 26 «Общехозяйственные расходы». По дан­ным кассовых и банковских расходных документов, авансовых от­четов подотчетных лиц (согласно записям по кредиту счетов 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 71 "Расчеты с подотчетными лицами" и другим) нужно выяснить, полностью ли отнесены в учете и отчет­ности к расходам на содержание аппарата управления затраты: на заработную плату работников управления, в том числе на содержа­ние аппарата управления цехов и других внутризаводских подразделений; отчисления от этой заработной платы на социальное страхование; служебные командировки персонала уп­равления; содержание охраны; канцелярские, почтово-телеграфные, типографские и другие нужды.

При проверке учета расходов на продажу необходимо изучить правильность включения затрат в состав расходов на продажу и соответствие фактического порядка их распределения порядку, закрепленному в учетной политике. Кроме того, необходимо осуществить арифметический контроль распределения этих расходов.

В остальном аудит учета накладных расходов производится аналогично проверке учета основных затрат, так как в состав тех и других входят одинаковые элементы затрат: амортизационные отчисления, заработная плата, отчисления на социальные нужды.

После проведения проверки учета затрат на производство, аудитор приступает к аудиту калькулирования себестоимости продукции.

На основе анализа учетной политики и особенностей произ­водства аудитор выясняет обоснованность применяемого на практике ме­тода учета производственных затрат и варианта сводного учета затрат [5, с. 249]. Если в процессе проверки установлено, что в учетной политике обо­снован метод учета затрат, отвечающий требованиям технологического процесса, а фактически использование элементов этого метода не осу­ществляется, аудитор должен зафиксировать данное отклонение в ра­бочих документах и определить его влияние на формирование себесто­имости продукции. Если описанный в учетной политике метод учета затрат не соответствует особенностям технологического процесса, то аудитор может порекомендовать клиенту ряд изменений, которые позво­лят организовать производственный учет в соответствии с требованиями нормативных документов. Необходимо изучить применяемый способ калькулирования себестоимости и его соответствие технологическим особенностям производственного процесса.

Также на основании проверки учетной политики аудитор подтверждает правильность выбранного метода распределения общепроизвод­ственных и общехозяйственных расходов исходя из отраслевой специфики предприятия (прил. 5). В аудиторской практике часто встречается ситуация, когда организация, выпускающая различную продукцию, не распределяет накладные расходы между ними. В этом случае происходит искажение себестоимости различных видов продукции, скрываются реальные финансовые резу­льтаты. Необходимо произвести арифметический пересчет фактического распределения накладных расходов между отдельными видами продукции на основании ведомости распределения накладных расходов. При проверке правильности распределения накладных расходов аудитором составляется вспомо­гательная ведомость, представленную в табл. 3.10.

Таблица 3.10

Ведомость проверки правильности распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов [4, с. 345]

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид продук­ции | Общепроизводственные  расходы, руб. | | | Общехозяйственные  расходы, руб. | | |
| по ведомос­ти распреде­ления | по расчету аудитора | отклоне-  ния, + (-) | по ведомос­ти распреде­ления | по расчету аудитора | отклоне-ния, + (-) |
| Канистра 1 л | 2 895,98 | 2 895,98 | 0,00 | 11 722,54 | 11 722,54 | 0,00 |
| Канистра 3 л | 2 808,85 | 2 808,85 | 0,00 | 11 369,84 | 11 369,84 | 0,00 |
| Канистра 5 л | 2 373,38 | 2 373,38 | 0,00 | 9 607,12 | 9 607,12 | 0,00 |
| Канистра 10 л | 2 617,37 | 2 617,37 | 0,00 | 10 594,73 | 10 594,73 | 0,00 |
| Флакон 90 гр. | 3 501,64 | 3 501,64 | 0,00 | 14 174,17 | 14 174,17 | 0,00 |
| Флакон 200 гр. | 3 961,34 | 3 961,34 | 0,00 | 16 034,97 | 16 034,97 | 0,00 |

По результатам данного рабочего документа можно сделать вывод о том, что на предприятии отсутствуют нарушения в части распределения накладных расходов за проверяемый период.

Особое внимание следует уделить аудитору проверке правиль­ности применения выбранного предприятием варианта калькулирования: по полной или усеченной себестоимости. При первом варианте в тече­ние отчетного периода на счетах учета затрат на производство собира­ются прямые (20) и накладные расходы (25, 26). По окончании отчетно­го периода накладные расходы распределяются между объектами каль­кулирования и списываются на счет 20 – таким образом, в учете фор­мируется полная фактическая себестоимость выпущенной продукции. При втором варианте, общехозяйственные расходы, собранные на счете 26, списываются без распределения на уменьшение выручки от реализации продукции (в дебет счета 90/2).

Важным этапом аудита является изучение правильно­сти калькулирования себестоимости единицы отдельных видов продукции. Устанавливается обоснованность выбо­ра объектов калькулирования себестоимости и калькуля­ционной единицы для конкретных условий, правильность расчета для ценообразования.

Оценка правильности исчисления себестоимости продукции выполняется путем арифметического контроля данных ведомости свод­ного учета затрат.

На заключительном этапе аудита производится обобщение и анализ результатов проверки, а также составление аудиторского заключения. По результатам проверки аудитор составляет итоговый рабочий документ, в котором обобщаются выявленные ошибки и искажения, по форме, представленной в табл. 3.11 и 3.12.

Таблица 3.11

Свод выявленных искажений по результатам проверки первичных документов по учету затрат на производство

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Название документа | Номер документа | Дата | Выявленное искажение | Примечание аудитора |
| 1. | Авансовый отчет | 5 | 04.02.07 | Отсутствуют документы (чеки, квитанции), подтверждающие произведенные расходы | Выявлено в ходе инспектирования первичных документов. Получены объяснения ответственных лиц. |
| 2. | Авансовый отчет | 7 | 11.02.07 | Отсутствует роспись подотчетного лица в получении аванса | Выявлено в ходе инспектирования первичных документов. Получены объяснения ответственных лиц. |
| 3. | Счет-фактура  ОАО «Нижновэнерго» | 02-0000575 | 28.02.07 | Документ поступил в месяце, следующем за проверяемым | Выявлено в ходе инспектирования первичных документов. Сделан запрос третьему лицу, получено подтверждение. |
| 4. | Табель учета выработки продукции за смену | ----- | 12.02.07 | Отсутствует сквозная нумерация документов | Выявлено в ходе инспектирования первичных документов. Получены объяснения ответственных лиц. |
| 5. | Табель учета выработки продукции за смену | ----- | 17.02.07 | Отсутствует подпись старшего смены | Выявлено в ходе инспектирования первичных документов. Получены объяснения ответственных лиц. |
| 6. | Лимитно-заборная карта | 2 | 01.02.07 | Отсутствует подпись получателя сырья | Выявлено в ходе инспектирования первичных документов. Получены объяснения ответственных лиц. |

Таблица 3.12

Свод выявленных искажений по результатам проведения аудита затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в ООО «Химпласт»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Проверя-емый документ | По данным аудитора | | | По данным аудируемого лица | | | Отклонения | Примечания |
| Дебет | Кредит | Сумма | Дебет | Кредит | Сумма |
| 1. | Оприходована произведенная продукция | Ведомость по счету 43  «Готовая продукция» | 43  (по с/сч) | 20 (по  с/сч) | 1 164 293,60 | 43 (по с/сч) | 20 | 1 164 293,60 | Распределение накладных расходов по видам изделий производится на счете 43 | Выявлено при проведении аналитических процедур.  Выданы рекомендации по устранению отклонения. |
| 2. | Подотчетным лицом приобретены материалы на нужды производства | Ведомость по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами », авансовый отчет № 7 | 10.5 | 71 | 384,50 | ---- | ---- | ---- | Операция не отражена на счетах бухгалтерского учета | Выявлено при проведении аналитических процедур.  Выданы рекомендации по устранению отклонения. |
| 3. | Списаны общепроизводственные расходы за месяц | Ведомость по счету 20 и по счету 25.2 | 20 | 25.2 | 22 214,43 | 20 | 25.2 | 23 117,80 | Неверно указанна сумма. Приводит к занижению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль | Выявлено при проведении аналитических процедур.  Выданы рекомендации по устранению отклонения. |

3.2. Обобщение результатов проверки затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

После проведения всех аудиторских процедур и оформления необходимых рабочих документов аудитор делает вывод о соответствии учета затрат на производство на предприятии порядку, установленному нормативными актами, действующими в проверяемом периоде.

По результатам проверки аудита затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в ООО «Химпласт» были сделаны следующие выводы.

Составление, оформление, регистрация и хранение первичных учетных документов по учету затрат на производство в общем соответствует установленному порядку. При детальной проверке первичных учетных документов были выявлены некоторые искажения. Информация об искажениях доведена до сведения руководства аудируемого лица, даны рекомендации по устранению искажений.

По результатам анализа приказа об учетной политике организации было установлено, что в ней не отражен рабочий план счетов. Руководству аудируемого лица сделано предложение о внесении соответствующих дополнений.

В ходе проверки правильности отнесения затрат к основным и накладным фактов списания на счета по учету основных затрат накладных расходов и наоборот выявлено не было.

Проверка учета основных затрат по статьям калькуляции показала, что нарушений по данному участку нет. В частности, при проверке затрат по статье «Сырье и материалы» аудитор выяснил, что на предприятии установлены нормы расхода сырья и материалов, которые соответствуют уровню технического состояния и технологии произ­водства продукции; фактов списания на себестоимость затрат, не отно­сящихся к материалам, используемым в производстве, не обнаружено; складской учет на предприятии организован эффективно, расхождений с данными бухгалтерского учета не имеет.

При проверке учета затрат по статье «Электроэнергия на технологические цели» была подтверждена правильность распределения затрат на электроэнергию между видами продукции.

По результатам проверки затрат по статье «Заработная плата основных производственных рабочих» установлено наличие всех необходимых первичных документов (приказы о приеме на работу, табель учета выпущенной продукции за смену); соответствие данных синтетического и аналитического учета по расчетам по заработной плате; подтверждена правильность арифметических расчетов фактов включения в эту статью расходов на оплату труда работников, относящихся к общепроизводственному и общехозяйственному персоналу не выявлено. Проверка учета затрат по статье «Отчисления на социальные нужды с заработной платы основных производственных рабочих» не выявила фактов искажений.

Аудитор подтвердил правильность арифметических расчетов и учета амортизационных отчислений по производственному оборудованию на основании соответствующего рабочего документа. В учете расчетов по заработной плате с персоналом, обслуживающим оборудование, не обнаружено нарушений.

Учет накладных расходов соответствует порядку, установленному нормативными документами.

По результатам аудита калькулирования себестоимости продукции сделаны выводы о том, что выбранный метод распределения накладных расходов обоснован и закреплен в учетной политике предприятия; распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов между видами продукции в проверяемом периоде произведено соответствующим образом. Арифметическая проверка калькулирования себестоимости подтвердила данные, представленные экономическим субъектом.

Проведенная проверка выявила следующие недостатки системы бухгалтерского учета затрат на производство:

- лимитно-заборная карта на используемое в процессе производства сырье оформляется в начале месяца, а составление бухгалтерской записи по данной операции производится один раз в конце месяца;

- учет списания сырья и материалов в производство производится по установленным нормам, при этом отсутствует учет фактического расхода сырья;

- отсутствуют первичные учетные документы по передаче запасных частей работникам, осуществляющим ремонт;

- не предусмотрены первичные учетные документы по учету времени, фактически отработанного сотрудниками, для которых заработная плата установлена в виде фиксированного оклада;

- расходы на электроэнергию не распределяются между зданиями и сооружениями общепроизводственного и общехозяйственного назначения из-за отсутствия необходимых данных по цеху, в котором осуществляется выпуск продукции;

- распределение накладных расходов производится при принятии готовой продукции к учету, аналитический учет по видам изделий на счете 20 «Основное производство» не ведется.

Аудитору необходимо сравнить количественный показатель уровня существенности со значениями выявленных искажений. В нашем случае значение уровня существенности оказалось выше, чем значения выявленных отклонений. Это свидетельствует о том, выявленные отклонения по суммам не являются существенными и не влияют на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта, а порядок ведения бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции на предприятии соответствует необходимым нормативным требованиям.

Необходимо учитывать не только количественный, но и качественный аспект существенности выявленных искажений. Аудитор должен сформулировать профессиональное суждение, чтобы определить, имеют или не имеют существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершенных финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации в проверяемом периоде. Поскольку на данном предприятии затраты на производство составляют существенную долю от дохода, любое изменение в них может привести к существенным искажениям и введению в заблуждение пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемого экономического субъекта.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По результатам проведенного исследования сделаем следующие выводы.

На основании систематизации нормативной базы по учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции можно сделать вывод о том, что законодательное регулирование по данному участку развито очень слабо. Одним из основных документов до сих пор остается Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях, который не соответствует положениям по бухгалтерскому учету, что свидетельствует о необходимости коренного пересмотра законодательной базы. В сложившейся ситуации считаем, что предприятиям необходимо разрабатывать внутренние инструкции, определяющие состав и группировку затрат на производство по статьям калькуляции.

Анализ существующей на предприятии системы бухгалтерского учета затрат на производство позволил сделать вывод, что учет на предприятии автоматизирован, применяются унифицированные формы первичных учетных документов, ведомости по счетам учета затрат, утвержденные формы отчетности.

К недостаткам учета отнесем, например, тот факт, что лимитно-заборная карта на используемое в процессе производства сырье оформляется в начале месяца, а составление бухгалтерской записи по данной операции производится один раз в конце месяца.

На предприятии учет списания сырья и материалов в производство производится по установленным нормам, при этом отсутствует учет фактического расхода сырья.

Анализ списания запчастей на ремонт производственного оборудования показал, что отсутствуют первичные учетные документы по передаче запасных частей работникам, осуществляющим ремонт.

Не предусмотрены первичные учетные документы по учету времени, фактически отработанного сотрудниками, для которых заработная плата установлена в виде фиксированного оклада.

При рассмотрении состава накладных расходов было выявлено, что расходы на электроэнергию не распределяются между зданиями и сооружениями общепроизводственного и общехозяйственного назначения из-за отсутствия необходимых данных по цеху, в котором осуществляется выпуск продукции.

Установлено, что распределение накладных расходов производится при принятии готовой продукции к учету. При этом аналитический учет по видам изделий на счете 20 «Основное производство» не ведется.

В результате обобщения данных различных источников литературы определены цели аудиторской проверки затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, систематизирована информационная база аудита. Предложен тест системы внутреннего контроля, позволяющий выявить наиболее рисковые области; составлены план и программа аудита.

В ходе проверки обнаружено, что в учетной политике предприятия не предусмотрен рабочий план счетов.

При проверке первичных учетных документов выявлено, что в некоторых из них отсутствует сквозная нумерация и подписи лиц, ответственных за составление данных документов.

Посредством проведения аналитических процедур обнаружены операции, неверно отраженные в бухгалтерском учете. Данные искажения не являются существенными.

По результатам проверки предлагаем следующее:

1. Первоначально оформлять операции по передаче сырья в производство бухгалтерскими записями на внутреннее перемещение по счету 10 «Сырье и материалы» столько раз, сколько фактически производилась выдача сырья со склада в подразделение, а в конце месяца на окончательный расход сырья производить бухгалтерскую запись по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 10 «Материалы».

2. Определять фактический расход сырья и отклонения фактического расхода от нормативного с помощью специальных измерительных приборов, полученные результаты оформлять в специально разработанном документе. Применение данной рекомендации на практике позволит усилить контроль над затратами на производство.

3. Использовать требование-накладную по форме М-11 для оформления операций по списанию запчастей.

4. Применять унифицированный табель учета использования рабочего времени по форме Т-12 (заполняется в ручную работниками бухгалтерии) или по форме Т-13 (заполняется в условиях автоматизированной обработки данных).

5. Оборудовать счетчиком учета потребленной электроэнергии здание цеха основного производства, что позволит достоверно формировать себестоимость продукции по местам возникновения затрат.

6. Первоначально отражать и распределять затраты по видам изделий на счете 20 «Основное производство».

7. Сформировать рабочий план счетов, в котором к счету 20 «Основное производство» будут открыты соответствующие субсчета по видам изделий, а к счету 10 «Материалы» будут предусмотрены субсчета для отражения внутреннего перемещения сырья.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 2-е изд., доп. и перераб. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 352 с.
2. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности». Утверждено Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696
3. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 7 августа 2001 г. Принят Государственной Думой 13 июля 2001 г. Одобрен Советом Федерации 20 июля 2001 г.
4. Богатая И.Н., Лабынцев Н.Т., Хахонова Н.Н. Аудит: Учебное пособие. Серия «Высшее образование». – Ростов н/Д: Феникс, 2005. – 544 с.
5. Аудит: Учебник / Мельник М.В., Макальская М.Л., Пирожкова Н.А. и др.; Под ред. М.В. Мельник. – М.: Экономистъ, 2005. – 282 с.
6. Аудит: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. / Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А. и др; Под ред. Данилевского Ю.А. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 544 с.
7. Слатецкая Н.Ю. Планирование аудиторской проверки // Аудиторские ведомости – 2003. -№ 11. – С. 19-25
8. Мозгалина Е.А. Аудит: стадия планирования // Аудиторские ведомости – 2000. - № 11. – С.34-40
9. Аудит: Учебник для вузов / Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. и др.; Под ред. проф. Подольского В.И. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2003. – 583 с.
10. Попова Т.Д., Шмельцер Л.А., Черная А.А. Внутренний контроль и аудит издержек. – Ростов н/Д: Феникс, 2005. – 224 с.