

АУДИТ

Часть 2

УЧЕБНИК И ПРАКТИКУМ
ДЛЯ БАКАЛАВРИАТА И МАГИСТРАТУРЫ

Под редакцией кандидата экономических наук,
доцента **М. А. Штефан**

2-е издание, переработанное и дополненное

*Рекомендовано Учебно-методическим отделом высшего образования
в качестве учебника и практикума для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по экономическим направлениям*

Книга доступна в электронной библиотечной системе
biblio-online.ru

Москва ■ Юрайт ■ 2018

УДК 657.6(075.8)

ББК 65.053я73

Ш90

Ответственный редактор:

Штефан Мария Александровна — кандидат экономических наук, доцент, декан факультета экономики, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Нижегородского филиала Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики».

Рецензенты:

Булыга Р. П. — доктор экономических наук, профессор, руководитель департамента учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации;

Мизиковский И. Е. — заведующий кафедрой бухгалтерского учета Национального исследовательского Нижегородского университета имени Н. И. Лобачевского.

Штефан, М. А.

Ш90

Аудит. В 2 ч. Часть 2 : учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры / под ред. М. А. Штефан. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2018. — 404 с. — (Серия : Бакалавр и магистр. Академический курс).

ISBN 978-5-534-07681-3 (ч. 2)

ISBN 978-5-534-08784-0

Настоящее издание состоит из двух частей. В нем изложена сущность аудиторской деятельности, рассмотрены методические аспекты осуществления аудиторских проверок и оказания сопутствующих аудиту услуг. Наличие практических числовых примеров, тестов, контрольных вопросов и заданий позволяет повысить уровень освоения материала. В результате читатели получают знания о том, как оценивать существенность информации и бухгалтерских искажений, эффективность системы внутреннего контроля, величину аудиторского риска и объем аудиторской выборки, формировать план, программу аудита, узнают особенности аудита различных участков: внеоборотных и оборотных активов, расчетов, собственного капитала.

Содержание учебника и практикума соответствует актуальным требованиям Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования.

Учебник предназначен для студентов бакалавриата и магистратуры, а также может быть использован практикующими специалистами при подготовке к экзаменам в рамках внутрифирменной аттестации и на получение профессионального аттестата аудитора и (или) профессионального бухгалтера.

УДК 657.6(075.8)

ББК 65.053я73



Все права защищены. Никакая часть данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме без письменного разрешения владельцев авторских прав. Правовую поддержку издательства обеспечивает юридическая компания «Дельфи».

ISBN 978-5-534-07681-3 (ч. 2)

ISBN 978-5-534-08784-0

© Коллектив авторов, 2017

© Коллектив авторов, 2018,
с изменениями

© ООО «Издательство Юрайт», 2018

Оглавление

Авторский коллектив	4
Глава 6. Аудит оборотных активов	5
6.1. Аудит сырья и материалов	5
6.2. Аудит затрат на производство	29
6.3. Аудит готовой продукции	47
6.4. Аудит товаров	61
6.5. Аудит финансовых вложений	82
6.6. Аудит денежных средств	103
<i>Вопросы для самопроверки</i>	122
<i>Задания</i>	122
Глава 7. Аудит расчетов	133
7.1. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками	133
7.2. Аудит расчетов с покупателями и заказчиками	158
7.3. Аудит расчетов по оплате труда и социальному страхованию и обеспечению	180
7.4. Аудит расчетов с бюджетом по налогам и сборам	212
7.5. Аудит кредитов и займов	228
<i>Вопросы для самопроверки</i>	247
<i>Задания</i>	247
Глава 8. Аудит собственного капитала	256
8.1. Аудит уставного, добавочного, резервного капитала и нераспределенной прибыли	256
8.2. Аудит доходов, расходов и формирования финансового результата	300
<i>Вопросы для самопроверки</i>	343
<i>Задания</i>	344
Приложения	353
Список рекомендуемой литературы	401

Авторский коллектив

Учебник подготовлен коллективом преподавателей кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики», Нижегородский филиал.

Штефан Мария Александровна, кандидат экономических наук, доцент — гл. 1—4.

Замотаева Ольга Александровна, кандидат экономических наук, доцент — гл. 5; 7: 7.3; 8.

Максимова Наталья Владимировна, старший преподаватель — гл. 6: 6.1—6.4, 6.6; 7: 7.1, 7.2, 7.4.

Шурыгин Алексей Владимирович, кандидат экономических наук, доцент — гл. 6: 6.5; 7: 7.5.

Глава 6

АУДИТ ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ

В результате изучения данной главы студенты будут:

знать

- источники информации для проведения аудита оборотных активов, в том числе материально-производственных запасов (сырья и материалов, затрат на производство продукции, выполнение работ, оказания услуг, готовой продукции, товаров), финансовых вложений, денежных средств;

- основные процедуры сбора аудиторских доказательств в ходе аудита оборотных активов;

- типичные ошибки, выявляемые в ходе аудита оборотных активов;

уметь

- осуществлять сбор аудиторских доказательств при проверке операций, проводимых с материально-производственными запасами, финансовыми вложениями, денежными средствами;

владеть

- навыками разработки общей стратегии и плана аудита материально-производственных запасов (сырья и материалов, затрат на производство продукции, выполнение работ, оказания услуг, готовой продукции, товаров), финансовых вложений, денежных средств;

- навыками составления рабочих документов аудитора.

6.1. Аудит сырья и материалов

Активы, которые используются в качестве предметов труда в процессе производства продукции, при выполнении работ, оказании услуг, называют **сырьем и материалами**. Материалы могут потребляться также и в процессе управления производством, управления организацией в целом.

Сырье и материалы учитываются организацией на счете 10 «Материалы». В зависимости от вида материалов к данному счету могут открываться необходимые субсчета, которые приведены в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденном приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (далее — План счетов бухгалтерского учета). Организации могут предусмотреть в учетной политике использование счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» для учета фактической стоимости заготовления сырья и материалов, а также счет 16 «Откло-

нение в стоимости материальных ценностей», в случае если материалы на счете 10 учитываются по учетным ценам. Для учета материальных ценностей, находящихся в распоряжении организации временно, используются забалансовые счета, учет на которых осуществляется простой проводкой (по дебету — поступление объектов, по кредиту — выбытие). Перечень счетов и субсчетов учета сырья и материалов представлен в табл. 6.1.

Таблица 6.1

Счета и субсчета учета сырья и материалов

Счет, субсчет	Объект учета
Счет 10 «Материалы», субсчет 10.1 «Сырье и материалы»	Предметы труда, предназначенные для дальнейшей обработки. Основные материалы входят в состав производимой продукции, образуя ее основу, или являются необходимыми компонентами для ее изготовления. Вспомогательные материалы потребляются для хозяйственных нужд, технических целей, содействуют производственному процессу
Счет 10 «Материалы», субсчет 10.2 «Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, конструкции и детали»	С целью комплектования выпускаемой продукции приобретаются: <ul style="list-style-type: none"> • полуфабрикаты, являющиеся неоконченными изделиями чужого производства; • готовые комплектующие изделия. Они входят в состав готовой продукции, при этом требуются затраты по их обработке или сборке. В строительных организациях на этот субсчет относят приобретаемые строительные конструкции и детали. В организациях, занятых выполнением научно-исследовательских, конструкторских и технологических работ, приобретаются на стороне необходимые им изделия для проведения этих работ по определенной научно-исследовательской или конструкторской теме, специальное оборудование, инструменты, приспособления и другие приборы, которые и учитываются на этом субсчете
Счет 10 «Материалы», субсчет 10.3 «Топливо»	Учитываются нефтепродукты (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин и др.) и смазочные материалы, предназначенные для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления, твердого и газообразного топлива
Счет 10 «Материалы», субсчет 10.4 «Тара и тарные материалы»	Обобщается информация о предметах, применяющихся для упаковки, хранения, транспортировки материалов и продукции (кроме хозяйственного инвентаря), о материалах и деталях, использующихся для изготовления тары или ее ремонта. Организации, осуществляющие торговую деятельность, учитывают тару под товарами и тару порожнюю на счете 41 «Товары»
Счет 10 «Материалы», субсчет 10.5 «Запасные части»	Учитывается: <ul style="list-style-type: none"> • обменный фонд полнокомплектных машин, оборудования, узлов, агрегатов, двигателей, создаваемый в ремонтных подразделениях организаций, на технических обменных пунктах и ремонтных заводах;

Счет, субсчет	Объект учета
	<ul style="list-style-type: none"> • технические части, предназначенные для замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т.п.
Счет 10 «Материалы», субсчет 10.6 «Прочие материалы»	Аккумулируется информация об отходах производства, материальных ценностях, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как предметы труда в данной организации (металлолом, утильсырье) и т.п.
Счет 10 «Материалы», субсчет 10.7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»	Собирается информация о материалах, переданных в переработку другим организациям. По возвращении в организацию стоимость переработанных материалов включается в затраты на производство полученных из них изделий
Счет 10 «Материалы», субсчет 10.8 «Строительные материалы»	Учитываются стоимость материалов, которые будут использоваться в процессе строительных и монтажных работ, а также прочие материальные ценности, необходимые для нужд строительства
Счет 10 «Материалы», субсчет 10.9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»	Обобщается информация о средствах труда, включаемых в состав средств в обороте (например, инвентарь, инструменты, хозяйственные принадлежности и пр.)
Счет 10 «Материалы», субсчет 10.10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»	Учитывается информация о находящихся на складе: <ul style="list-style-type: none"> • технических средствах, обладающих уникальными свойствами и предназначенных для обеспечения условий изготовления конкретных видов продукции (например, специальный инструмент и специальные приспособления — штампы, пресс-формы, ножницы, прокатные валки и т.д.); • многократно используемых в производстве средств труда, которые обеспечивают условия для выполнения нестандартных технологических операций (специальное оборудование); • специальной одежде и средствах индивидуальной защиты работников организации
Счет 10 «Материалы», субсчет 10.11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»	Показывается информация о перечисленных в предыдущей строке материальных ценностях, переданных в эксплуатацию (т.е. для использования в производстве или для управленческих нужд)
Счет 15 «Заготовление»	Счет используется для определения фактической себестоимости приобретенных товарно-материальных ценностей, т.е.

Счет, субсчет	Объект учета
и приобретение материальных ценностей»	на нем аккумулируются все затраты, связанные с заготовкой, общая сумма которых переносится в дальнейшем на соответствующие счета учета материально-производственных запасов (МПЗ). Использование данного счета должно быть предусмотрено в учетной политике организации
Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»	Если для учета материалов в организации предусмотрено использование учетных цен, по которым они отражаются на счете 10 «Материалы», то разница в стоимости приобретенных МПЗ, исчисленной по фактической себестоимости приобретения (заготовления) и в учетных ценах, отражается на счете 16. Накопленные на счете 16 отклонения списываются на счета учета затрат на производство, расходов на продажу или другие соответствующие счета в случае списания на них со счета 10 материалов по учетной стоимости
Счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»	На данном счете отражается информация о созданных в организации резервах под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и т.п. ценностей от их рыночной стоимости (резервы под снижение стоимости материальных ценностей). Создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей является приемом, применяемом в бухгалтерском учете, для отражения в отчетности товарно-материальных ценностей (ТМЦ) по рыночной стоимости на дату составления отчетности
Счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»	Организации-покупатели учитывают на данном забалансовом счете ценности, принятые на хранение, в случаях: <ul style="list-style-type: none"> • получения от поставщиков ТМЦ, по которым организация на законных основаниях отказалась от акцепта счетов платежных требований и их оплаты; • получения от поставщиков неоплаченных ТМЦ, запрещенных к расходованию по условиям договора до их оплаты; • принятия ТМЦ на ответственное хранение по прочим причинам. Организации-поставщики учитывают на данном счете оплаченные покупателями ТМЦ, которые не вывезены по причинам, не зависящим от организации, и оставлены у них на ответственном хранении
Счет 003 «Материалы, принятые в переработку»	Обобщается информации о давальческом сырье, принятом организацией в переработку

Перечень основных корреспонденций счетов по операциям с сырьем и материалами представлен в прил. 16.

В ходе аудита сырья и материалов проверяется достоверность отражения в финансовой отчетности остатков сырья и материалов

на отчетную дату, правомерность и реальность, совершаемых с ними хозяйственных операций, полнота и правильность отражения в учете информации об этих операциях.

Информационная база аудита сырья и материалов. Перечень законодательных актов, регулирующих аудит различных участков финансово-хозяйственной деятельности (внеоборотных и оборотных активов, в том числе сырья и материалов, расчетных операций, собственного капитала), и их содержание представлены в правовых базах данных, например «КонсультантПлюс», «Гарант».

В составе документов аудируемого лица, подлежащих аудиту в рамках проверки сырья и материалов, можно выделить следующие.

1. Основные положения **учетной политики** организации для целей бухгалтерского учета.

В составе организационной части учетной политики предприятия в рабочем плане счетов необходимо определить субсчета к счету 10, а также прописать порядок и сроки проведения инвентаризации сырья и материалов. В составе методической части учетной политики предприятия в отношении учета сырья и материалов должны быть представлены элементы, указанные в табл. 6.2.

Таблица 6.2

**Элементы учетной политики
в отношении учета сырья и материалов**

Элемент	Пояснение
Отражение в учете процесса заготовления (с использованием счета 15 или без использования этого счета)	Приобретение материалов можно производить с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» для обобщения информации о стоимости приобретенных материальных запасов
Возможность использования учетной цены и обособленного учета отклонений на счете 16	В случае использования учетной цены разница между ней и фактической ценой приобретения материалов отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Кроме этого необходимо указать порядок определения учетной цены, сроки или условия ее изменения
Стоимостной порог (критерий) для отнесения средств труда в состав материалов	Устанавливается организацией самостоятельно в размере, не превышающем законодательно установленный лимит, определенный п. 5 ПБУ 6
Способы оценки материалов по их группам (видам) при любом способе выбытия со склада	Предусмотрены следующие способы: <ul style="list-style-type: none"> • по средней себестоимости; • себестоимости первых по времени приобретения материалов (способ ФИФО); • себестоимости каждой единицы. Выбранный способ применяется по группе (виду) материалов

Элемент	Пояснение
Обоснование и порядок создания резервов под снижение стоимости материальных ценностей	В целях обеспечения достоверности показателей отчетности по запасам материалов, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, создается резерв под снижение стоимости. Величина резерва под снижение стоимости материалов определяется как разница между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материалов, если последняя выше текущей рыночной стоимости, и относится на счет финансовых результатов организации. Для учета созданного резерва применяют пассивный счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

2. *Формы финансовой (бухгалтерской) отчетности*, в том числе:

- бухгалтерский баланс:
 - строка «Запасы» — содержит данные об остатках МПЗ, в том числе сырья и материалов на конец отчетного периода;
- отчет о финансовых результатах:
 - строка «Прочие доходы» — отражает данные о доходах, полученных по операциям от прочего выбытия сырья и материалов;
 - строка «Прочие расходы» — представляются данные о расходах, понесенных по операциям от прочего выбытия сырья и материалов, а также сумму отчисления в резерв под снижение стоимости сырья и материалов;
- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах:
 - разд. 4 «Запасы», п. 4.1 «Наличие и движение запасов» — отражает данные о наличии и движении МПЗ, в том числе сырья и материалов за отчетный период по видам;
 - разд. 4 «Запасы», п. 4.2 «Запасы в залоге» — отражает информацию о стоимости сырья и материалов, находящихся в залоге у организации и не оплаченных на конец отчетного периода;
 - разд. 4 «Запасы», п. 4.2 «Запасы в залоге» — отражает информацию о стоимости сырья и материалов, переданных организацией в залог, на конец отчетного периода;
- в пояснительной записке раскрывается информация:
 - о способах оценки сырья и материалов и последствиях изменений этих способов оценки, если они были;
 - величине созданных резервов под снижение стоимости материальных ценностей и изменении этой величины.

3. *Регистры учета:*

- синтетические регистры бухгалтерского учета (карточки счетов 10, 14, 15, 16; оборотно-сальдовые ведомости по этим счетам; Главная книга);
- аналитические регистры бухгалтерского учета счетов 10, 14, 15, 16.

4. **Первичная документация**, включающая первичные учетные документы по движению сырья и материалов и правоустанавливающие документы и договоры.

Перечень первичных документов по движению сырья и материалов приведен в табл. 6.3. Правоустанавливающие документы и договоры представлены договорами купли-продажи, подряда, дарения, учредительными документами, прочими охранными и регистрационными документами.

Таблица 6.3

Первичные документы, оформляемые по операциям с сырьем и материалами

Вид операции	Документы
Поступление сырья и материалов	<p>В случае получения материальных ценностей для организации на ответственное лицо должна быть выписана <i>доверенность</i>, которая удостоверяет его право на получение этих ценностей. При оприходовании сырья и материалов на склад составляются <i>приходные ордера</i> (в случае отсутствия расхождений количества поступивших сырья и материалов с количеством, указанным в сопроводительных документах поставщика) и <i>акты о приемке материалов</i> (в случае установления расхождений количества поступивших сырья и материалов с количеством, указанным в сопроводительных документах поставщика).</p> <p>Приходование материалов, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, пригодных для использования, производится на основании <i>акта об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений</i></p>
Выбытие сырья и материалов	<p>При многократной в течение месяца передаче материалов в производство в пределах лимитов, установленных в соответствии с производственной программой, оформляется <i>лимитно-заборная карта</i>, при однократном отпуске используется <i>требование-накладная</i>.</p> <p>При перемещении сырья и материалов из одного структурного подразделения (склада, цеха, участка) на другой склад данной организации оформляется <i>требование-накладная на внутреннее перемещение</i>.</p> <p>При выбытии сырья и материалов с предприятия оформляется <i>накладная на отпуск материалов на сторону</i>.</p> <p>Прочие <i>акты и ведомости</i>, которые применяют при выдаче и списании спецодежды, защитных средств, средств труда, отнесенных в состав материалов</p>
Хранение материалов	<p>Учет движения и остатков материалов в натуральном выражении ведется в <i>карточках складского учета</i>, которые открывают на каждый номенклатурный номер</p>

Вид операции	Документы
Инвентаризация сырья и материалов	При проведении инвентаризации оформляются <i>приказ о проведении инвентаризации, различные акты инвентаризации и инвентаризационные описи</i>

Планирование аудита сырья и материалов. Работы общей стратегии аудита выделяются на основании групп, подгрупп и видов хозяйственных операций, осуществляемых с материалами. В их составе, на наш взгляд, целесообразно выделить: аудит состава и наличия сырья и материалов; операций по движению сырья и материалов, том числе операций поступления и выбытия; прочих операций с сырьем и материалами.

В составе разукрупненных по подгруппам и видам материалов и по группам и видам хозяйственных операций с ними можно выделить:

1. Аудит состава и наличия сырья и материалов.
2. Аудит поступления сырья и материалов, в том числе:
 - 2.1. Приобретения по различным видам договоров.
 - 2.2. Приобретения подотчетным лицом.
 - 2.3. Изготовления в организации.
 - 2.4. Вкладов в уставный капитал.
 - 2.5. Получения безвозмездно.
 - 2.6. Поступления отходов производства, брака, остатков от ликвидации объектов основных средств.
 - 2.7. Неотфактурованных поставок.
 - 2.8. Поступления сырья и материалов от других организаций без перехода права собственности (в залог, на ответственное хранение).
3. Аудит выбытия сырья и материалов, в том числе:
 - 3.1. Выбытия сырья и материалов внутри предприятия:
 - 3.1.1. Отпуска на производственные и управленческие нужды.
 - 3.1.2. Утраты в результате чрезвычайных ситуаций (недостачи и потери).
 - 3.1.3. Списания вследствие морального старения или утраты потребительских качеств.
 - 3.2. Выбытия сырья и материалов с переходом права собственности:
 - 3.2.1. Продажи по различным видам договоров.
 - 3.2.2. Передачи в счет вклада в уставный капитал.
 - 3.2.3. Безвозмездной передачи.
 - 3.3. Прочего выбытия сырья и материалов (без перехода права собственности):
 - 3.3.1. Передачи на ответственное хранение.
 - 3.3.2. Передачи в залог.
4. Оформление результатов аудита.

Сбор аудиторских доказательств осуществляется выполнением аудиторских процедур по каждому виду аудиторских работ. План аудита сырья и материалов представлен в табл. 6.4.

Процедуры аудита сырья и материалов

Аудиторские работы		Приемы и процедуры	Критерий достоверности	Документы хозяйствующего субъекта
Наименование	Код процедуры			
Аудит состава и наличия сырья и материалов	1.1	Нормативная проверка полноты учетной политики в части учета сырья и материалов	Полнота, существование, раскрытие	Учетная политика, финансовая (бухгалтерская) отчетность, приказы, инвентаризационные документы, регистры и анализ по счетам 10, 15, 16
	1.2	Нормативная проверка обоснованности отнесения имущества к сырью и материалам		
	1.3	Прослеживание соответствия остатков аналитического и синтетического учета и показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности		
	1.4	Инспектирование наличия сырья и материалов по местам нахождения		
	1.5	Подтверждение принадлежности сырья и материалов субъекту на определенную дату		
Аудит операций по движению сырья и материалов (поступление и выбытие)	2.1	Анализ движения сырья и материалов	Полнота, права и обязательства, и обязательство, оценка, точное измерение, представление и раскрытие	Договоры, устав, учредительный договор, протоколы собрания учредителей, отчет независимого оценщика, накладные, бухгалтерские справки-расчеты, счета-фактуры, акты приемки-передачи, доверенности, лимитно-заборные карты, аналитические карточки счетов 10, 15, 16, регистры по счетам 10, 15, 16
	2.2	Синтаксическая и правовая проверка правоустанавливающих документов (договоров) по операциям с сырьем и материалами		
	2.3	Нормативная и арифметическая проверка правильности формирования стоимости сырья и материалов		
	2.4	Нормативная проверка наличия первичных документов по движению сырья и материалов и синтаксическая проверка правильности их заполнения		

Аудиторские работы		Приемы и процедуры	Критерий достоверности	Документы хозяйствующего субъекта
Наименование	Код процедуры			
	2.5	Нормативная проверка правильности отражения движения сырья и материалов на бухгалтерских счетах, в регистрах учета и в отчетности		
Аудит прочих операций с сырьем и материалами	3.1	Нормативная проверка правильности проведения инвентаризации сырья и материалов и отражения ее результатов в учете	Полнота, оценка, раскрытие	Учетная политика предприятия (раздел, посвященный учету материалов), учетные регистры и аналитическая карточка по счету 14, бухгалтерские справки по учету резерва под снижение стоимости материалов, аналитические карточки счетов 10, 15, 16, регистры по счетам 10, 15, 16
	3.2	Проверка правильности переоценок материальных ценностей при утрате ими потребительских свойств		
	3.3	Нормативная проверка документов, подтверждающих обременение прав собственности на материальные ценности		
	3.4	Нормативная и арифметическая проверка материалов, учитываемых на забалансовых счетах		
Оформленные результаты	4.1	Оценка влияния выявленных ошибок на искажение показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности	Все критерии достоверности	Финансовая отчетность, регистры и аналитические карточки по счетам 10, 14, 15, 16

1. Аудит состава и наличия сырья и материалов

В первую очередь аудитором выполняется анализ учетной политики организации в части полноты раскрытия, соответствия способов ведения бухгалтерского учета, оценки сырья и материалов действующему законодательству и иным нормативным актам. Выявленные расхождения фиксируются в рабочем документе аудитора с оценкой их влияния на достоверность финансовой отчетности. Форма такого документа приведена в табл. 6.5. Применение методов учета, противоречащих действующим нормативным актам, может являться основанием для выдачи модифицированного аудиторского мнения.

При нормативной проверке обоснованности отнесения имущества к сырью и материалам следует руководствоваться условиями принятия активов в качестве сырья и материалов, изложенными в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденных приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н. Правильность классификации объектов основывается на перечне субсчетов к счету 10 «Материалы» Плана счетов бухгалтерского учета и утвержденному в учетной политике организации рабочему плану счетов. Единица бухгалтерского учета материалов выбирается организацией самостоятельно, это может быть отдельный номенклатурный номер, однородная группа, партия.

Таблица 6.5

РДА «Нормативная проверка полноты учетной политики в части учета сырья и материалов»

№ п/п	Элементы учетной политики	Содержание нарушения	Ссылка на нормативный документ	Влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность

Пример 6.1

Организация, ведущая строительство здания цеха, приобрела для этого строительные материалы на сумму 6000000 руб. В течение года на нужды строительства были отпущены материалы на сумму 4000000 руб. Стоимость остатка строительных материалов на счете 10 на 31 декабря составил 2000000 руб., данная сумма была включена в состав показателя в строке 1210 «Запасы» бухгалтерского баланса.

По мнению аудитора, ввиду того что данные строительные материалы используются для создания внеоборотных активов, они не удовлетворяют указанным в п. 2 ПБУ 5/01 требованиям для признания активов в качестве материально-производственных запасов организации¹. Данные активы не предназначены для использования в качестве сырья, материалов при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, а также для управленческих нужд. Следовательно, отражать их в составе показателя по строке 1210 «Запасы» нельзя. Стои-

¹ При проведении аудита аудитор руководствовался Рекомендациями аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2013 год (приложение к письму Минфина РФ от 29 января 2014 г. № 07-04-18/01).

мость строительных материалов должна быть отражена в балансе в разделе «Внеоборотные активы» по строке 1190 «Прочие внеоборотные активы». Рабочий документ аудитора представлен в табл. 6.6.

Таблица 6.6

РДА «Нормативная проверка обоснованности отнесения имущества к сырью и материалам»

Вид МПЗ	Дата, номер документа оприходования	Счет учета	Сумма остатка на конец отчетного периода, руб.	Замечания и комментарии аудитора
Строительные материалы — бетонные блоки	23.09.20XX товарная накладная № 55/97	10.8	2 000 000	Организация не является застройщиком, строительные материалы не предназначены для производственных или управленческих нужд. Остаток на конец года не следует отражать в составе оборотных активов (ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» п. 2)

Для предотвращения появления подобных ошибок целесообразно на счете 10 выделить отдельный субсчет 10.12 «Материалы, предназначенные для создания внеоборотных активов» и остаток по данному субсчету отражать в бухгалтерском балансе в разделе «Внеоборотные активы».

Выполняя процедуру прослеживания соответствия остатков аналитического и синтетического учета и показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор проводит сверку показателей отчетности с данными синтетических и аналитических учетных регистров по счетам 10, 14, 15, 16 и Главной книги по остаткам на начало и конец проверяемого периода. Это позволит убедиться в полноте информации о материалах в отчетности, а также подтвердить, что все виды материалов классифицированы и описаны в соответствии с требованиями, предъявляемыми к раскрытию в отчетности. При выявленных отклонениях заполняется рабочий документ аудитора, фиксирующий их. Форма документа приведена в табл. 6.7.

Инспектирование наличия материалов по местам нахождения позволит получить аудиторское доказательство по критерию «существование». В процессе проведения этой процедуры необходимо убедиться в том, что все отраженные в отчетности материалы действительно существуют. Для этого может применяться сплошная проверка, если количество сырья и материалов небольшое, либо выборочная, если их количество значительно. Проводится контрольный подсчет фактического количества материалов по выбранным позициям. Поскольку

РДА «Прослеживание соответствия остатков аналитического и синтетического учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности»

№ суб-счета	По данным	Остаток на начало периода	Поступление сырья и материалов	Выбытие сырья и материалов	Остаток на конец периода	Комментарии
	A					
	C					
	A					
	C					
	A					
	C					
Итого	A					
	A					
Данные разд. 4, п. 4.1 Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах						

Примечание: А — аналитический учет; С — синтетический учет.

материалы как оборотные активы приходится постоянно возобновлять (покупать, производить), для подтверждения их наличия на отчетную дату выполняется процедура обратного прослеживания, заключающаяся в построении на основании первичных документов оборотной ведомости с момента отчетной даты до момента проведения инспектирования. Как правило, организации, занимающиеся производственной деятельностью, имеют большой перечень и запас сырья и материалов. При проведении этой процедуры аудиторы проверяют наличие дорогостоящих материалов, наличие и сроки годности быстропортящихся сырья и материалов, выявляют и проверяют реальность существования материалов, по которым, по их субъективному мнению, наиболее часто возможны искажения информации и злоупотребления. По результатам проверки формируется рабочий документ аудитора, отражающий выявленные расхождения, форма которого аналогична форме сличительной ведомости.

Для подтверждения принадлежности сырья и материалов субъекту на определенную дату аудитору необходимо путем анализа затребованных документов убедиться, что проверяемая организация имеет права собственности на материалы, а все условия договоров, обуславливающих переход права собственности, соблюдены. Результаты выполнения процедуры отражаются в рабочем документе аудитора, в котором фикс-

сируются нарушения, выявленные в ходе проверки. Форма документа аналогична форме, приведенной ниже (табл. 6.8).

2. Аудит операций по движению сырья и материалов, в том числе операций поступления и выбытия

В рамках аудита операций по движению сырья и материалов необходимо установить:

- законность операций по приобретению сырья и материалов и их выбытию;
- правильность документального оформления поступления и выбытия материалов;
- реальность оценки поступивших сырья и материалов;
- правильность формирования стоимости выбывающих сырья и материалов;
- полноту и своевременность отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций по движению материалов (поступлению и выбытию).

В целях полноты сбора аудиторских доказательств аудитор проводит анализ структуры и динамики изменений материалов для выявления моментов осуществления хозяйственных операций с материалами, подлежащих обязательной проверке (покупка импортных материалов, единичные закупки, операции с дорогостоящими материалами и т.д.). Это необходимо для определения приоритетных направлений проверки исходя из специфики деятельности организации-клиента. Проведение этой процедуры позволит сделать вывод об эффективности процесса заготовления и обеспеченности предприятия сырьем и материалами.

В ходе правовой проверки правоустанавливающих документов (договоров) проверяется:

- наличие заключенных договоров;
- соответствие условий (прежде всего существенных) договора требованиям, установленным ГК РФ;
- наличие в договоре обязательных реквизитов (наименование договора, номер, дата, место подписания, юридические адреса, банковские реквизиты сторон);
- наличие необходимых подписей, печатей сторон.

Синтаксическая проверка правоустанавливающих документов заключается в проверке корректности записей и отсутствии синтаксических ошибок, дающих основания трактовать содержание договора по-разному.

Особое внимание следует уделять договорам комиссии, агентским договорам, а также договорам, предусматривающим участие в сделке посредников.

В случае установленных нарушений заполняется рабочий документ аудитора, форма которого предложена в табл. 6.8.

Нормативная и арифметическая проверка правильности формирования стоимости сырья и материалов осуществляется на основании данных первичных документов аудируемого лица. Стоимость мате-

риалов зависит от способа их поступления в организацию, но общим является подход, закрепленный п. 5, 6 ПБУ 5/01, — к бухгалтерскому учету материалы принимаются по фактической себестоимости, которая представляет собой сумму фактических затрат на приобретение. Перечень проверяемых документов также зависит от способа поступления сырья и материалов в организацию. При проверке правильности оценки материалов аудитор изучает данные накладных, счетов-фактур, приходных ордеров, актов приемки материалов, отчет независимого оценщика, бухгалтерские справки-расчеты, акты сдачи-приемки выполненных работ, информацию о рыночной стоимости материалов. Особое внимание следует уделить проверке правильности определения стоимости материалов, приобретенных за иностранную валюту, приобретенных с применением неденежных форм расчетов, полученных безвозмездно, приобретенных у физических лиц, изготовленных на предприятии. Документы по таким операциям целесообразно включить в выборку.

Таблица 6.8

**РДА «Синтаксическая и правовая проверка
правоустанавливающих документов (договоров)
по операциям с сырьем и материалами»**

Наименование организации-контрагента	Дата и номер договора	Выявленные нарушения	Комментарии аудитора

Арифметическая проверка подразумевает сопоставление и прямое суммирование данных из первичных документов. В случае применения в организации учетных цен на материалы необходимо проверить правильность и своевременность формирования учетных цен и отклонений от них.

Пример 6.2

Фирма «Вектор», находящаяся на упрощенной системе налогообложения, заключила договор на поставку материалов с фирмой «Стройматериалы», по условиям которого в случае приобретения за месяц материалов на сумму, превышающую 500 000 руб., покупателю предоставляется скидка 7% от всей суммы покупки. Данная сумма в целях упрощения документооборота оформляется как премия покупателю, а не как скидка с цены. Ввиду того, что отгрузка осуществлялась несколькими партиями в течение месяца и общая сумма поставки составила 600 000 руб., у фирмы «Вектор» возникло право на скидку в размере 42 000 руб. ($7\% \cdot 600\,000$), которую фирма «Стройматериалы» оформила в виде премии покупателю и учла при последней оплате за материалы фирмой «Вектор». В накладных на отгрузку материалов была указана стоимость в соответствии с договором. Бухгалтер фирмы «Вектор», зная о праве на скидку в цене, оприходовал материалы с учетом скидки. Результатом стало несоответствие данных внешних первичных документов поставщика и документов, сформированных в программе. Результат выявленной аудитором ошибки приведен в табл. 6.9.

РДА «Нормативная и арифметическая проверка правильности формирования стоимости материалов»

№ п/п	Хозяйственная операция	В бухгалтерском учете организации			По мнению аудитора			Отклонение, руб.
		Сумма, руб.	Д	К	Сумма, руб.	Д	К	
1	Оприходованы материалы	558 000	10.1	60.1	600 000	10.1	60.1	42 000
2	Начислена премия за объем покупки материалов	—			42 000	76	91.1	42 000
3	Зачтена премия в счет задолженности за материалы	—			42 000	60.1	76	42 000
4	Оплата задолженности поставщику материалов	558 000	60.1	51	558 000	60.1	51	—

Вследствие допущенной ошибки занижен финансовый результат организации, искажена стоимость закупленных материалов.

При выполнении процедуры нормативной и арифметической проверки правильности формирования стоимости материалов при их списании со склада следует обратить внимание на корректность оценки выбывающих материалов.

При любом выбытии сырья и материалов со склада их оценка производится одним из нижеперечисленных способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- средней себестоимости, рассчитываемой путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и себестоимости и количества поступивших в течение данного месяца;
- себестоимости первых по времени приобретения сырья и материалов (способ ФИФО, англ. *FIFO*).

Применение одного из указанных способов по группе (виду) материалов производится на основании закрепленного в учетной политике метода.

В связи с тем что в настоящее время ведение бухгалтерского учета автоматизировано, расчет стоимости выбывающих материалов, как правило, производится исходя из стоимости материалов, имеющих на складе на момент отпуска. В этом случае количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента списания учитываются автоматически.

Пример 6.3

На складе фирмы «Лютик» числился остаток материала А — 200 м по цене 45 руб. за метр. Данные остатки лежали на складе полгода в связи с прекращением деятельности, для которой они были куплены. В январе организация начинает производство нового продукта, для которого можно использовать остатки материала А, кроме этого была закуплена новая партия материала А — 1000 м по цене 80 руб. за метр. С началом отчетного периода по решению директора были внесены изменения в учетную политику организации в части оценки выбывающих материалов. Ранее применялся метод списания по средней стоимости, с начала года по всем группам материалов стал применяться метод ФИФО. Бухгалтер по учету материалов в конце года был в отпуске и забыл внести изменения в учетную политику используемой бухгалтерской программы. В январе в производство было отпущено 900 м материала А. При проверке аудитором было обнаружено несоответствие примененного метода определения стоимости списанных в производство материалов положениям учетной политики. Результат выявленной аудитором ошибки приведен в табл. 6.10.

Таблица 6.10

РДА «Нормативная и арифметическая проверка правильности оценки материалов при выбытии»

Хозяйственная операция	В бухгалтерском учете организации			По мнению аудитора			Отклонение, руб.
	Сумма, руб.	Д	К	Сумма, руб.	Д	К	
Списан в производство материал А 900 м	66 750	20	10.1	65 000	20	10.1	1750

В результате ошибки завышена стоимость списанных в затраты материалов на 1750 руб. и занижена на ту же сумму стоимость остатка материала А на счете 10. Следствием выявленной ошибки будет завышение себестоимости выпущенной продукции и искажение показателей отчетности.

В случае применения в аналитическом бухгалтерском учете учетных цен надо проверить правильность расчетов при определении доли отклонений в стоимости материалов, подлежащих выбытию.

При расчете отклонений следует использовать следующую формулу:

$$ДО = (O_{н} + O_{п}) / (УЦ_{н} + УЦ_{п}),$$

где ДО — доля отклонений; $O_{н}$ — отклонение фактической себестоимости материалов от стоимости по учетным ценам на начало месяца; $O_{п}$ — отклонение фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам по поступившим материалам за месяц; $УЦ_{н}$ — стоимость материалов в учетных ценах на начало месяца; $УЦ_{п}$ — стоимость поступивших в течение месяца материалов по учетным ценам.

Расчет суммы отклонений в стоимости, приходящейся на выбывающие материалы, производят умножением доли отклонения на стоимость выбывших материалов по учетной цене.

Если в бухгалтерском учете организации имеются соответствующие операции, аудитору следует провести проверку числовых расчетов.

Для проверки расходования сырья и материалов необходимо проверить правильность и обоснованность установленных норм и лимитов расходования материалов, произвести расчеты размеров отклонений от установленных нормативов при выбытии материалов и их стоимость, выяснить причины превышения лимитов расходования материалов.

В случае выявления аудитором искажений информации о стоимости сырья и материалов при поступлении и выбытии составляется рабочий документ аудитора.

Аудитор должен убедиться, что по операциям, попавшим в выборку, в организации хранятся первичные документы, которые он просматривает с целью установления:

- соответствия применяемых в организации форм первичных документов утвержденным руководителем формам в приказе об учетной политике;
- наличия обязательных реквизитов в первичных документах;
- соблюдения документооборота и условий хранения документов.

В ходе синтаксической проверки первичных документов устанавливается полнота заполнения документов и отсутствие ошибок при заполнении в них реквизитов, а также проводится пересчет числовых данных. В этом и состоит выполнение процедуры нормативной проверки наличия первичных документов по движению материалов и синтаксической проверки правильности их заполнения. Нарушения, выявляемые в ходе ее выполнения, являются довольно распространенным видом ошибок. При их выявлении заполняется рабочий документ аудитора, форма которого представлена в табл. 6.11.

Таблица 6.11

РДА «Нормативная проверка наличия первичных документов по движению материалов и синтаксическая проверка правильности их заполнения»

Наименование документа	Дата	Номер документа	Выявленное нарушение в оформлении	Комментарии

Пример 6.4

По операции продажи неиспользуемого материала в накладной на отпуск материалов отсутствует подпись лица, принявшего материалы. В данной ситуации нарушено требования законодательства, для устранения ошибки необходимо подписать соответствующий документ.

Нормативная проверка правильности отражения движения материалов на бухгалтерских счетах, в регистрах учета и в отчетности выполняется в несколько этапов.

В первую очередь устанавливается соответствие рабочего плана счетов организации и бухгалтерских записей по поступлению и выбытию материалов инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета. В ходе проверки документов, попавших в выборку, отслеживается полнота отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций по движению материалов с учетом особенностей организации их бухгалтерского учета, закрепленных в учетной политике.

Пример 6.5

Ателье, находящееся на упрощенной системе налогообложения, закупает у поставщика оборудование для основной деятельности: швейные машинки — 3 шт. по цене 80 000 руб. и гладильный пресс по цене 30 000 руб. Доставка осуществлялась сторонней организацией, которая представила акт об оказании услуг по перевозке на сумму 8000 руб. Согласно учетной политике средства труда стоимостью до 40 000 руб. за единицу отражаются в составе материалов. По этой причине гладильный пресс был оприходован на счет 10.9, а швейные машинки — на счет 08.04. При обработке акта сторонней организации, осуществляющей доставку, бухгалтер включил стоимость доставки только в первоначальную стоимость швейных машинок. Результатом стало неверное формирование первоначальной стоимости основных средств и гладильного пресса, учтенного в составе материалов. Результат оформления выявленной аудитором ошибки приведен в табл. 6.12.

Таблица 6.12

РДА «Нормативная проверка правильности отражения движения материалов на бухгалтерских счетах, в регистрах учета и в отчетности»

№ п/п	Хозяйственная операция	В бухгалтерском учете организации			По мнению аудитора			Комментарии аудитора
		Сумма, руб.	Д	К	Сумма, руб.	Д	К	
1	Оприходованы швейные машинки	240 000	08.4	60.1	240 000	08.4	60.1	Верно
2	Оприходован гладильный пресс в составе материалов	30 000	10.9	60.1	30 000	10.9	60.1	Верно
3	Учтены расходы по доставке	8000 —	08.4	60.1	7111,11, 888,89	08.4, 10.9	60.1, 60.1	Неверно, нарушены ПБУ 5/01, 6/01
4	Введены в эксплуатацию швейные машинки	248 000	01.3	08.1	247 111,11	01.3	08.1	Неверно, нарушено ПБУ 6/01
5	Гладильный пресс передан в эксплуатацию	30 000	20	10.9	30 888,89	20	10.9	Неверно

По мнению аудитора, расходы по доставке должны быть распределены между всеми видами приобретенного имущества пропорционально его стоимости. В первоначальную стоимость швейных машинок будет включено 7111,11 руб. $(240\,000 / 270\,000 \cdot 8000)$, а в стоимость гладильного прессы — 888,89 руб. $(30\,000 / 270\,000 \cdot 8000)$. Результатом неверного отражения на счетах бухгалтерского учета стало завышение стоимости швейных машинок и занижение стоимости гладильного прессы. Следствием выявленной ошибки будут занижение себестоимости выпущенной продукции и неверная сумма амортизации по швейным машинкам.

При проведении аудита проверяющему необходимо обратить внимание на соблюдение правил совершения и учета операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями, ядовитыми веществами, радиоактивными и иными материалами. Если в организации имеются такие операции, целесообразно включить их в выборку.

Следующий этап — пересчет и прослеживание переноса данных об операциях с материалами из первичных документов в учетные регистры. В ходе прослеживания проверяется взаимосвязь информации журналов регистрации хозяйственных операций, первичных документов, регистров аналитического и синтетического учета. Таким образом, выполняется проверка полноты отражения хозяйственных операций по движению материалов в бухгалтерском учете. Кроме того, проводится проверка обратного потока информации: данные из регистров аналитического и синтетического учета проверяются на наличие первичных документов, подтверждающих совершение хозяйственных операций по движению материалов. Проверка должна проводиться с учетом организационных и структурных особенностей предприятия.

В случае выявления искажений в ходе выполнения прослеживания заполняется рабочий документ аудитора, представленный в табл. 6.13.

Таблица 6.13

РДА «Пересчет и прослеживание переноса данных об операциях с материалами из первичных документов в учетные регистры»

№ п/п	Операция, зафиксированная в первичном документе (содержание операции, номер первичного документа, дата)	Сумма операции	Отражение операции в журнале регистрации хозяйственных операций (да/нет)	Отражение операции в учетных регистрах (да/нет)

Особое внимание аудитору следует обратить на возможную регистрацию в регистрах мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета. В соответствии со ст. 10 ФЗ «О бухгалтерском учете» **мнимым объектом бухгалтерского учета** считается несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида, а также неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места

факты хозяйственной жизни; **притворным** считается объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его. Для выявления таких объектов аудиторю придется осуществить инспектирование по местам нахождения ценностей, вызвавших подозрение на предмет их реальности, а также прослеживание сделок с поставщиками таких видов имущества. Выявление фактов отражения в регистрах мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета, пропусков или изъятий при регистрации объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета дает аудиторю основание для выдачи модифицированного аудиторского заключения или отказа от выдачи аудиторского заключения.

На заключительном этапе выполнения этой процедуры производится проверка правильности переноса остатков по счетам учета движения материалов из учетных регистров в финансовую (бухгалтерскую) отчетность. В условиях ведения автоматизированного учета данная операция происходит автоматически и не может повлечь ошибки в показателях отчетности при наличии достоверных регистров. Чаще всего ошибки переноса встречаются при наличии разных программ учета на складах и ведения бухгалтерского учета. В этом случае аудиторю следует отследить равенство сумм сальдо и оборотов синтетических счетов учета материалов из складской программы и аналогичных показателей по этим счетам в бухгалтерской программе.

В случае обнаружения ошибок в результате проведения процедуры нормативной проверки правильности отражения движения материалов на бухгалтерских счетах, в регистрах учета и в отчетности составляется рабочий документ аудитора, форма которого рассматривалась в гл. 5 настоящего учебника.

3. Аудит прочих операций с сырьем и материалами

Процедура нормативной проверки проведения и отражения в учете инвентаризации материалов позволит установить полноту информации о сырье и материалах в отчетности, а также убедиться, что все виды сырья и материалов классифицированы и описаны в соответствии с требованиями, предъявляемыми к раскрытию в отчетности. Необходимо также проверить полноту и своевременность проведения инвентаризации сырья и материалов на основании инвентаризационных описей, протоколов заседаний инвентаризационной комиссии, сличительных ведомостей результатов инвентаризации материалов. Аудитор проверяет правильность оформления и отражения в учете пересортицы, списания потерь и недостач сырья и материалов.

Перечень представленных документов, отметки о правильности их оформления и замечания аудитора фиксируются в рабочем документе аудитора, форма которого представлена в табл. 6.14.

В ходе проведения инвентаризации аудитор должен обращать внимание на физическое состояние материалов организации: утратившие свои потребительские свойства материальные ценности отражаются в отчетности с учетом резерва под снижение их стоимости или списы-

ваются с баланса организации в связи с невозможностью их использования.

При проведении процедуры проверки правильности переоценок сырья и материалов при утрате ими потребительских свойств аудитор выясняет, есть ли материальные ценности, по которым нужно создавать резерв под снижение стоимости, создавался ли этот резерв ранее, проводит арифметическую проверку числовых показателей. Необходимо проверить обеспечение подтверждения расчета текущей рыночной стоимости материальных ценностей, в случае если резерв создается, и правильность бухгалтерских записей, отражающих операции создания резерва под снижение стоимости материалов и его списания.

Таблица 6.14

РДА «Нормативная проверка правильности проведения инвентаризации материалов и отражения ее результатов в учете»

Наименование документа	Номер и дата	Замечания по оформлению документов и проведению инвентаризации	Результат проведения инвентаризации		Замечания аудитора	
			согласно инвентаризационной ведомости	отражение в бухгалтерском учете	по правильности оценки результатов инвентаризации	по полноте, правильности, своевременности отражения результатов инвентаризации в учете

Путем анализа полученных документов аудитор обязан выяснить причины обременения прав собственности на материальные ценности, оценить вероятность потери организацией права собственности. Результаты выполнения процедуры отражаются в рабочем документе аудитора, представленном в табл. 6.15.

Таблица 6.15

РДА «Нормативная проверка документов, подтверждающих обременение прав собственности на материальные ценности»

Наименование документа, ограничивающего право собственности, его номер, дата	Сумма обременения	Наименование организации, обременяющей право собственности	Перечень материальных ценностей (при возможности)	Комментарии аудитора

В ходе аудита сырья и материалов, учитываемых на забалансовых счетах, аудитор должен убедиться в правомерности и своевременности отнесения их на забалансовые счета, правильности оценки материальных ценностей. Далее надо проверить своевременность списания этих

ценностей с забалансовых счетов и отражения их на балансе организации в случае, когда условиями договоров предусмотрен переход права собственности к организации.

4. Оформление результатов аудита

На заключительном этапе аудиторской проверки выполняется оценка собранных аудиторских доказательств. Проводится анализ ошибок, выявленных в ходе проверки, и их влияния на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности. Для этого аудитору необходимо сгруппировать по категориям выявленные нарушения, оказывающие влияние на формирование финансовой (бухгалтерской) отчетности, и составить сводный отчетный документ аудитора, в котором отражается величина влияния выявленных ошибок на искажение показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности. Форма такого документа представлена в табл. 6.16.

Таблица 6.16

РДА «Отчетный документ аудитора»

№ п/п	Номер процедуры	Ссылка на рабочий документ	Выявленное нарушение	Сумма	Ссылка на нормативный документ	Влияние на отчетность	Рекомендации аудитора

Если проверка проводилась не сплошным методом, а выборочно, то далее необходимо распространить сумму выявленных ошибок на всю совокупность операций с материалами.

Изначально собранная аудитором информация может представлять собой набор различных данных. После анализа записей отчетного документа аудитора проводится оценка достаточности количества для выражения компетентного мнения о достоверности отчетности и качества собранных доказательств. Если их недостаточно, то аудитор, основываясь на своем профессиональном суждении, осуществляет сбор дополнительных аудиторских доказательств.

Пример 6.6

Выявленная сумма искажений оценки поступивших материалов, распространенная на всю совокупность операций по поступлению материалов, меньше рассчитанного уровня существенности по строке 1210 «Запасы», однако отличается от него всего на 15%. Аудитор считает, что существует риск выражения неверного суждения о достоверности показателя этой строки отчетности. Для получения дополнительных аудиторских доказательств аудитор принимает решение проверить сплошным методом оценку поступивших материалов за месяц.

Типичные ошибки, выявляемые в аудите сырья и материалов. В табл. 6.17 приведены примеры типичных ошибок, выявляемых при аудите сырья и материалов.

Типичные ошибки бухгалтерского учета и отчетности по операциям с материалами в соответствии с критериями достоверности отчетности

Критерий достоверности финансовой отчетности	Процедуры аудита	Виды ошибок бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности
Существование, полнота	<p>Нормативная проверка проведения и отражения в учете инвентаризации материалов.</p> <p>Инспектирование наличия материалов по местам нахождения</p>	<p>Материалы, зарегистрированные в учете, отсутствуют на складе и в производственных подразделениях.</p> <p>Не соблюдаются периодичность, сроки проведения инвентаризации и порядок ее оформления. Данные первичных документов не соответствуют журналам регистрации документов, операций и (или) грузов</p>
Возникновение	<p>Нормативная проверка правильности отражения операций с материалами на счетах бухгалтерского учета.</p> <p>Нормативная проверка регистров по материалам.</p> <p>Встречная и арифметическая проверка (прослеживание) отражения операций с материалами в первичных документах и учетных регистрах</p>	<p>Выявлены финансово-хозяйственные операции, не отраженные в бухгалтерском учете.</p> <p>Выявлены несвоевременно отраженные финансово-хозяйственные операции с материалами</p>
Права и обязательства	<p>Синтаксическая и правовая проверка правоустанавливающих документов (договоров).</p> <p>Нормативная проверка наличия первичных документов и синтаксическая проверка правильности их заполнения</p>	<p>В сумму материалов в отчетности включены материалы, не принадлежащие организации.</p> <p>Хозяйственные операции с материалами не подтверждены документами, имеющими юридическую силу (договорами, первичными учетными документами).</p> <p>Договоры и первичные учетные документы неверно оформлены и не могут быть основаниями для совершения и бухгалтерского учета операций с материалами.</p> <p>Порядок выполнения хозяйственных операций не соответствует условиям договоров и требованиям иных нормативных документов</p>

Критерий достоверности финансовой отчетности	Процедуры аудита	Виды ошибок бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности
Измерение, стоимостная оценка	Нормативная и арифметическая проверка правильности формирования стоимости материалов. Проверка правильности переоценок материальных ценностей при утрате ими потребительских свойств	Операции по приобретению и выбытию сырья и материалов отражены в учете в неправильной оценке согласно законодательству РФ и принятой учетной политике. Оценка материалов не соответствует их фактическому состоянию
Представление и раскрытие информации	Нормативная проверка обоснованности отнесения имущества к материалам. Нормативная проверка полноты учетной политики в части учета материалов. Сверка выбранного предприятием подхода к учету материалов в учетной политике с реально применяемым в организации. Нормативная проверка соблюдения правил совершения хозяйственных операций. Сверка данных учетных регистров и финансовой (бухгалтерской) отчетности	В составе материалов учтено не относящееся к ним имущество. Ошибки в распределении материалов по группам. Неверны корреспонденции счетов бухгалтерского учета по операциям с материалами. Ошибки в регистрах бухгалтерского учета и в отчетности. Данные о сырье и материалах раскрыты в отчетности не полностью

6.2. Аудит затрат на производство

Ресурсы предприятия, потребленные при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, называются **затратами**. Возникновение затрат не связывают с процессом получения прибыли, так как в этот момент организация не получает доходы.

Осуществление затрат — это уменьшение одних активов с условием одновременного прироста других активов (например, отпуск материалов в производство) либо одновременный прирост активов и обязательств на одинаковую сумму (например, получение услуг производственного характера от сторонней организации). Затраты на производство связаны с процессом калькулирования себестоимости продукции. Производственная себестоимость складывается из денежного

выражения затрат на производство продукции, оказание услуг и выполнение работ.

Затраты на производство разнообразны по составу, экономическому значению, роли в производстве, удельному весу в общей сумме затрат и напрямую зависят от вида результатов производства и особенностей деятельности организации. Наиболее часто затраты классифицируют по экономическим элементам. Так, в ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденном приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н, их разделяют:

- на материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизацию (ОС и НМА);
- прочие затраты.

Информация о затратах собирается на бухгалтерских счетах из разд. 3 Плана счетов. Расшифровка и назначение этих счетов представлены в табл. 6.18.

Таблица 6.18

Счета учета затрат на производство

Счет	Объект учета
Счет 20 «Основное производство»	Аккумулируются затраты, непосредственно связанные с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг по основной деятельности предприятия. Аналитический учет ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг), в случае необходимости и по подразделениям организации
Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства»	Отражается себестоимость полуфабрикатов собственного производства, в случае если учетной политикой предусмотрено их обособленный учет. Аналитический учет ведется по отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и местам хранения)
Счет 23 «Вспомогательные производства»	Собирается информация о затратах производств, которые являются вспомогательными для основного производства (например, для выработки электроэнергии, пара; транспортного обслуживания, ремонта и пр.). Аналитический учет ведется по видам производств
Счет 25 «Общепроизводственные расходы»	Отражаются расходы по обслуживанию основных и вспомогательных производств, а также расходы, связанные с управлением этими производствами. В частности, это могут быть: <ul style="list-style-type: none"> • расходы по содержанию, эксплуатации, ремонту машин и оборудования; • амортизационные отчисления; • затраты на отопление, освещение и содержание производственных помещений; • арендная плата за помещения, машины, оборудование, используемые в производстве;

Счет	Объект учета
	<ul style="list-style-type: none"> • оплата труда работников, занятых управлением и обслуживанием производства; • прочие аналогичные расходы. Аналитический учет ведется по статьям расходов и подразделениям предприятия
Счет 26 «Общехозяйственные расходы»	Собирается информация о расходах организации на нужды управления, не связанного непосредственно с производственным процессом. Это могут быть: <ul style="list-style-type: none"> • административно-управленческие расходы; • содержание персонала, не связанного с производственным процессом (например, охрана); • амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств общехозяйственного назначения; • арендная плата за имущество общехозяйственного назначения; • расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных услуг; • другие аналогичные по назначению управленческие расходы. Аналитический учет ведется по статьям расходов, местам возникновения затрат
Счет 28 «Брак в производстве»	Отражается информация о потерях от брака в производстве. Аналитический учет ведется по видам продукции, статьям расходов, подразделениям, можно также по причинам брака и виновникам
Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»	Обобщается информации о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации. Примерами обслуживающих производств и хозяйств являются жилищно-коммунальные хозяйства, столовые и буфеты, дома отдыха, санатории, детские дошкольные учреждения. Аналитический учет ведется по каждому обслуживаемому производству и по статьям затрат

Перечень основных корреспонденций счетов по операциям, связанным с учетом затрат, представлен в прил. 17.

Учет затрат осуществляется в стоимостных показателях, для некоторых видов затрат возможен также учет в количественных показателях, который ведется в соответствующих физических свойствам актива единицах измерения (штуках, литрах, метрах и т.п.). Для выявления себестоимости учет затрат организуется по носителям (объектам) учета затрат (или объектам калькулирования). К ним можно отнести этапы производственного процесса, места возникновения затрат, но чаще всего калькулируется себестоимость единицы продукции, выполненной работы, оказанной услуги.

По способу отнесения на себестоимость затраты подразделяют на прямые и косвенные.

Прямые затраты в момент возникновения можно связать с объектом учета напрямую (чаще всего это материальные и трудовые затраты). *Косвенные* в момент возникновения не могут быть включены в себестоимость конкретного объекта учета затрат (например, отопление, освещение цеха, в котором производят несколько видов продукции).

По окончании процесса производства на склад выдается готовая продукция. Продукция, не прошедшая все стадии обработки, считается незавершенным производством. Порядок оценки НЗП должен быть прописан в учетной политике. Именно в этой сумме затраты в незавершенном производстве попадают в бухгалтерский баланс в состав показателя по строке «Запасы». В момент продажи готовой продукции затраты на ее производство переходят в категорию расходов, суммарный объем которых составляет себестоимость отгруженной продукции, которую отражают по строке «Себестоимость продаж» отчета о финансовых результатах. В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах затраты по основной деятельности с расшифровкой по экономическим элементам показываются в разд. 6 «Затраты на производство».

Информационная база аудита затрат на производство.

В составе документов аудируемого лица в рамках проверки затрат незавершенного производства можно выделить следующие.

1. Основные положения *учетной политики* организации для целей бухгалтерского учета.

В составе методической части учетной политики предприятия должны быть представлены элементы в отношении учета затрат и оценки НЗП, указанные в табл. 6.19.

Таблица 6.19

Элементы учетной политики в отношении учета затрат на производство и незавершенного производства

Элемент	Пояснения
Отпуск МПЗ в производство, оценка возвратных отходов	Должен быть указан способ оценки материалов по их группам (видам) при отпуске со склада в производство. Предусмотрены следующие способы: <ul style="list-style-type: none">• по средней себестоимости;• себестоимости первых по времени приобретения материалов (способ ФИФО);• себестоимости каждой единицы. Выбранный способ применяется по группе (виду) материалов. Возвратные отходы оцениваются по цене возможного использования или продажи. Стоимость учтенных отходов относится в уменьшение стоимости материалов, отпущенных в производство

Элемент	Пояснения
Амортизация ОС и НМА	<p>Определяется метод начисления амортизации, используется один из следующих способов:</p> <ul style="list-style-type: none"> • линейный; • уменьшаемого остатка; • списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (не применяется в отношении НМА); • списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). <p>Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу</p>
Зарботная плата	<p>Начисляется в соответствии с правилами, установленными на предприятии (например, коллективным договором, положением о труде и заработной плате).</p> <p>Зарботная плата производственных рабочих относится в Д 20 (это прямые затраты), оплата труда обслуживающего и управленческого персонала цеха начисляется в Д 25 (косвенные затраты)</p>
Метод учета затрат	<p>Классифицируется по отношению к технологическому процессу — позаказный, попередельный, попроцесный и пр. Определяют также носителя затрат — изделие, заказ, процесс и т.д.</p>
Метод распределения общепроизводственных расходов (ОПР)	<p>Определяется база распределения ОПР, собранных в течение месяца на счете 25, для включения их в производственную себестоимость выпускаемой продукции.</p> <p>ОПР могут списываться пропорционально:</p> <ul style="list-style-type: none"> • заработной плате основных производственных рабочих; • стоимости израсходованных основных материалов; • сумме прямых затрат (оплата труда основных производственных рабочих + основные материалы); • отработанным оборудованием машино-часам; • ABC-метод (разные базы распределения для ОПР, объединенных в группы по признаку однородности затрат) и т.д.
Метод распределения общехозяйственных расходов (ОХР)	<p>ОХР собираются на счете 26 и в конце месяца могут списываться:</p> <ul style="list-style-type: none"> • полностью в себестоимость продаж (в этом случае их не нужно распределять); • распределяться между производственными цехами, а затем в себестоимость продукции, выпускаемой этими цехами. <p>База распределения ОХР при втором варианте выбирается предприятием самостоятельно аналогично распределению ОПР</p>
Оценка незавершенного производства	<p>При единичном выпуске продукции НЗП оценивается по фактическим производственным затратам.</p> <p>В массовом производстве закрепляется один из следующих способов оценки НЗП:</p> <ul style="list-style-type: none"> • по стоимости израсходованных сырья и материалов; • прямым статьям затрат; • в размере всех фактических затрат; • по нормативной (плановой) производственной себестоимости

Кроме указанных элементов в учетной политике могут быть освещены следующие вопросы:

- организация учета затрат вспомогательного производства;
- порядок списания стоимости продукции или услуг вспомогательного производства;
- перечень расходов будущих периодов и порядок их списания в затраты основного производства;
- основание и порядок создания оценочных обязательств (например, для оплаты отпускных, создание резерва на гарантийный ремонт и обслуживание и пр.);
- учет брака и др.

2. *Формы финансовой (бухгалтерской) отчетности*, в том числе:

- бухгалтерский баланс:
 - строка «Запасы» — содержит данные об остатках затрат в незавершенном производстве на конец отчетного периода;
- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах:
 - разд. 6 «Затраты на производство» — отражает затраты по основной деятельности с расшифровкой по экономическим элементам.

3. *Регистры учета*:

- синтетические регистры бухгалтерского учета (карточки счетов учета затрат; оборотно-сальдовые ведомости по этим счетам; Главная книга);
- аналитические регистры бухгалтерского учета по счетам учета затрат.

4. *Первичные документы* в аудите затрат представлены первичными учетными документами (табл. 6.20).

Таблица 6.20

Первичные документы, оформляемые для учета затрат на производство

Вид операции	Документы
Отпуск МПЗ в производство	При ежедневном отпуске материалов в пределах установленного лимита — <i>лимитно-заборная карта</i> . В случае отсутствия установленных лимитов отпуска материалов составляется <i>требование-накладная на отпуск материалов</i>
Начисление заработной платы	Основанием для начисления при повременной оплате труда является <i>табель учета рабочего времени</i> , при сдельной системе оплаты труда — <i>наряд на выполненную работу</i> . Начисление заработной платы производится в <i>расчетной ведомости</i> или в <i>расчетно-платежной ведомости</i> (кроме расчетов заработной платы, предназначена также для ее выплаты). При начислении работникам сумм по прочим основаниям (например, оплата отпуска) составляется <i>записка-расчет</i>

Вид операции	Документы
Начисление амортизации ОС и НМА	Ведется в <i>инвентарных карточках учета основных средств</i> , можно составить <i>бухгалтерскую справку-расчет</i>
Начисление социального страхования	По выбору организации документами-основаниями могут быть: <ul style="list-style-type: none"> • индивидуальная карточка учета сумм и иных вознаграждений; • налоговые карточки сотрудников; • ведомость распределения оплаты труда и отчислений на социальные нужды, резервов и страхования; • бухгалтерская справка-расчет и др.
Приобретение услуг производственного характера от сторонних организаций	Оформляются <i>актами выполненных работ, актами об оказанных услугах, приемо-сдаточными актами</i>
Обнаружение брака на производстве	В единичных случаях составляется <i>акт (извещение) о браке</i> . Накопительным первичным документом за месяц может быть <i>накопительная ведомость по браку, рапорт о забракованной продукции</i>
Регистр по затратам, отнесенным на носитель затрат	Сводный документ, включающий все затраты, связанные с производством установленного объекта калькулирования, зависит от метода учета затрат: <i>накопительная ведомость учета затрат, карточка заказа</i> и пр.

Общая стратегия аудита затрат на производство. Для того чтобы разработать общую стратегию аудиторской проверки, необходимо изучить последовательность учета затрат на производство, принятую на предприятии. Этот процесс зависит от особенностей организации производства (например, есть или нет вспомогательное производство), от видов выпускаемой продукции, от выбора носителей затрат, способов распределения ОПР и ОХР, метода оценки НЗП и т.д. Проверке подлежит весь комплекс работ по группировке, распределению и учету затрат по каждому объекту калькулирования. Укрупненно это производится в следующей последовательности.

1. На основании первичных документов собираются основные затраты в разрезе статей калькуляции — по расходу материалов, оплате труда и социальным начислениям и т.д. Типовые статьи калькуляции представлены в прил. 18.

2. На основании справок-расчетов в затраты включается часть расходов будущих периодов, относящихся к отчетному месяцу, начисляются оценочные резервы, списываются затраты вспомогательных производств и пр.

3. На основании первичных документов суммируются общепроизводственные расходы, которые далее в соответствии со справкой-расче-

том распределяются на основании положений учетной политики между объектами калькулирования.

4. Аналогичные действия производятся с общехозяйственными расходами, если в учетной политике предусмотрено включение ОХР в себестоимость выпущенной продукции.

5. Определяются и списываются на основное производство потери от брака.

6. Производится оценка незавершенного производства на основании акта инвентаризации НЗП.

7. Рассчитывается фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции как сумма совершенных затрат по каждому объекту калькулирования плюс/минус изменение стоимости незавершенного производства на начало и конец месяца.

В составе общей стратегии аудита затрат на производство целесообразно выделить аудит: общих подходов к учету затрат; затрат на производство по элементам.

Можно также выполнить аудит затрат по статьям калькуляции, но поскольку статьи калькуляции по однородным признакам можно объединить в элементы затрат, подход к их проверке будет одинаков. Проверка выпуска готовой продукции рассмотрена в параграфе 6.3 данного учебника.

Сбор аудиторских доказательств осуществляется выполнением аудиторских процедур. План аудита затрат на производство представлена в табл. 6.21.

Выводы аудитора по каждому разделу программы аудита являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета. Рассмотрим подробнее выполнение отдельных аудиторских процедур по сбору аудиторских доказательств.

1. Аудит общих подходов к учету затрат

В рамках выполнения процедуры нормативной проверки полноты учетной политики в части учета затрат аудитору следует убедиться, что все положения учетной политики организации в отношении учета затрат соответствуют действующему законодательству по бухгалтерскому учету и отраслевым нормативным актам. Для соблюдения принципа полноты учетной политики в отношении затрат необходимо проследить, чтобы в ней содержались все требуемые аспекты в отношении учета затрат.

Пример 6.7

Выполняя процедуру нормативной проверки полноты учетной политики в части учета затрат, аудитор выявил, что ней не предусмотрено создание резерва на оплату отпускных персоналу организации. По мнению аудитора, отсутствие этого аспекта приводит к нарушению принципа равномерности отнесения затрат в течение года. Резерв на оплату отпусков удовлетворяет всем условиям признания оценочного обязательства, которые определены ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»:

Процедуры аудита затрат на производство

Аудиторские работы		Приемы и процедуры		Критерий достоверности	Документы хозяйствующего субъекта
		Наименование	Код процедуры		
Аудит общих подходов к учету затрат	1.1	Нормативная проверка полноты учетной политики в части учета затрат	Полнота, существование, расхождение, раскрытие	Учетная политика, финансовая (бухгалтерская) отчетность, регистры и анализ по счетам учета затрат	
	1.2	Нормативная проверка правильности выбора носителей затрат			
	1.3	Нормативная проверка обоснованности установленных лимитов и норм затрат на производство			
	1.4	Инспектирование наличия незавершенного производства и арифметическая проверка оценки НЗП			
Аудит затрат на производство по элементам	2.1	Нормативная проверка правильности отнесения затрат к отчетному периоду	Полнота, оценка, точное измерение, предст-вление и рас-крытие	Накладные, расчетные ведомости, бухгалтерские справки-расчеты, различные акты, аналитические карточки и прочие регистры по счетам учета затрат	
	2.2	Проверка полноты отражения в бухгалтерском учете всех операций по списанию затрат на производство			
	2.3	Нормативная проверка наличия первичных документов по затратам на производство, синтаксическая проверка правильности их заполнения			
	2.4	Нормативная и арифметическая проверка правильности оценки затрат на производство			
	2.5	Нормативная проверка правильности отражения операций по отнесению затрат на производство на бухгалтерских счетах, в регистрах учета и в отчетности			
Оформление результатов	3.1	Оценка влияния выявленных ошибок на искажение показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности	Все критерии достоверности	Финансовая (бухгалтерская) отчетность, регистры и аналитические карточки по счетам учета затрат	

- в результате прошлых событий у организации имеется обязанность, которую она не сможет избежать, — отпускные выплаты когда-то обязательно придется начислять;

- при исполнении этого обязательства снизится экономическая выгода — отпускные увеличивают себестоимость, следовательно, уменьшится прибыль организации;

- величину оценочного обязательства можно обоснованно оценить — порядок расчета отпускных определен.

Это означает, что все организации, за исключением тех, кто вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, обязаны создавать оценочный резерв на выплату отпускных.

При выявленных нарушениях аудитором составляется рабочий документ аудитора, форма которого приведена в табл. 6.22.

Таблица 6.22

**РДА «Нормативная проверка полноты учетной политики
в части учета затрат»**

Элементы учетной политики	Содержание нарушения	Ссылка на нормативный документ	Влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность
Создание резерва на оплату отпуска персоналу	Не предусмотрено создание этого оценочного обязательства	ПБУ 8/2010	В зависимости от принятого в организации способа оценки НЗП может привести к занижению стоимости НЗП

В данной ситуации аудируемому лицу необходимо внести изменения в учетную политику и прописать порядок создания резерва на оплату отпуска.

От выбора объекта калькулирования зависит деление затрат на прямые и косвенные, построение аналитического учета. Выполняя нормативную проверку правильности выбора носителей затрат, аудитор должен изучить определенный в учетной политике метод учета затрат, особенности технологического процесса, выпускаемые продукты. Сопоставив эти данные, аудитор подтверждает, что выбранный метод учета затрат (а следовательно, и носитель затрат) является оптимальным и дает возможность полно и просто идентифицировать принадлежность к нему расходовемых ресурсов.

Пример 6.8

Цех, изготавливающий комплекты постельного белья, применяет котловый метод калькулирования себестоимости. Данный метод характеризуется тем, что затраты собираются по всему производству в целом, без выделения аналитического учета по носителю затрат. По своему компетентному мнению аудитор считает, что комплекты постельного белья нельзя считать однородными продуктами, ведь в зависимости от размера на них затрачивается разное количество материала. Результатом применения данного метода калькулирования стало искажение показателей отчетности, так как невозможно исчислить себестоимость каждого вида выпускаемых комплектов постельного белья. Как следствие, может возник-

ную ситуацию, при которой прибыль от продажи одного вида продукции уменьшается за счет убытка от продажи другого продукта. Аудитором составлен рабочий документ аудитора, который приведен в табл. 6.23.

Таблица 6.23

**РДА «Нормативная проверка полноты учетной политики
в части учета затрат»**

Вид номенклатуры	Метод учета затрат		Влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность
	принятый в организации	по мнению аудитора	
Комплекты постельного белья	Котловой метод учета затрат	Позаказный метод учета затрат	При выпуске разных видов комплектов постельного белья может привести к искажению показателей отчетности

В данной ситуации аудируемому лицу следует изменить метод калькулирования себестоимости на позаказный, применение которого для швейной промышленности более обоснованно.

Большинство производственных предприятий лимитирует свои затраты. Нормативная проверка обоснованности установленных лимитов и норм затрат на производство состоит в изучении порядка установления этих норм. Аудитору следует убедиться, что нормы потребления ресурсов обусловлены конструкторскими, технологическими особенностями производства, разработаны на основании отраслевых справочников, получены экспертным или экспериментальным путем. Установление повышенных, не обеспеченных производственными нуждами, лимитов на ресурсы приводит к возможности выпуска неучтенной продукции, что, в свою очередь, влечет фальсификацию показателей отчетности. Выявленные, по мнению аудитора, нарушения фиксируются в рабочем документе аудитора, представленном в табл. 6.24.

Таблица 6.24

РДА «Нормативная проверка обоснованности установленных лимитов и норм затрат на производство»

№ п/п	Вид номенклатуры	Статья затрат	Лимит или норма расходования затрат на производство		Влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность
			принятый в организации	по мнению аудитора (расчет, ссылка на отраслевой нормативный документ, инструкцию)	

Незавершенное производство является наиболее трудно проверяемым показателем отчетности, так как в следующую после окончания месяца смену продукты, не прошедшие все стадии обработки, могут быть закон-

чены и выпущены на склад. При выполнении процедуры инспектирования наличия незавершенного производства и арифметической проверки оценки НЗП желательно, чтобы аудитор присутствовал лично при инвентаризации незавершенного производства и убедился в правильности ее проведения. Далее необходимо удостовериться, что при оценке НЗП применяется метод, определенный учетной политикой, с надлежащим оформлением всех сопутствующих первичных документов.

В случае выявления нарушений по результатам аудита инспектирования и оценки НЗП составляется рабочий документ аудитора с указанием выявленных ошибок, форма которого представлена в табл. 6.25.

Таблица 6.25

РДА «Инспектирование наличия незавершенного производства и арифметическая проверка оценки НЗП»

№ п/п	Вид номенклатуры	Способ оценки НЗП	Стоимость НЗП		Влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность
			по данным аудируемого лица	по мнению аудитора	

2. В рамках аудита затрат на производство по элементам необходимо установить:

- правильность документального оформления затрат на производство;
- подтверждение оценки затрат и своевременность их списания на себестоимость;
- полноту и своевременность отражения в бухгалтерском учете и отчетности затрат на производство.

Нормативная проверка правильности отнесения затрат к отчетному периоду предполагает сбор доказательств, подтверждающих, что списанные затраты действительно имели место в рассматриваемый период. Особое внимание следует обратить на списание в затраты услуг сторонних организаций, так как часто по таким операциям первичные документы предоставляются несвоевременно, что влечет искажение суммы производственных затрат. Выявленные нарушения оформляются в рабочем документе аудитора, представленном в табл. 6.26.

Таблица 6.26

РДА «Нормативная проверка правильности отнесения затрат к отчетному периоду»

№ п/п	Вид номенклатуры	Статья затрат	Первичный документ списания затрат в производство, дата, номер	Включение в затраты периода (месяца) и сумма списания		Влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность
				по мнению аудируемого лица	по мнению аудитора	