

**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО
ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ

ОТДЕЛ МАГИСТРАТУРЫ

На правах рукописи
УДК: 658.1/33

МУРАТОВ БАХОДИР БАХРОМОВИЧ

**«СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АУДИТА ТОВАРНО-
МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ В УСЛОВИЯХ
МОДЕРНИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ»**

Специальность: 5А230902-“Аудит (по отраслям и сферам)”

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание академической степени магистра

Научный руководитель: _____ к.э.н., доцент Д.Норбеков

Ташкент – 2016

Диссертация выполнена на кафедре “Аудит” Ташкентского финансового института

Научный руководитель:

к.э.н., доцент Д.Норбеков

Заведующий кафедрой:

к.э.н., доц. Кузиев И.

Начальник отдела магистратуры:

к.э.н., доцент Ортиков У.

СОДЕРЖАНИЕ

	ВВЕДЕНИЕ.....	3
Глава I.	ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ В УСЛОВИИ МОДЕРНИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ.....	8
1.1.	Задачи и организация аудита товарно-материальных запасов	8
1.2.	Классификация и характеристика производственных запасов на основе нормативно-правовых актов.....	19
1.3.	Организация внутреннего контроля за материально-производственными запасами.....	29
	Заключения по первой главе.....	37
Глава II.	ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ.....	38
2.1.	Аудит за сохранностью и состоянием хранения товарно-материальных запасов.....	38
2.2.	Аудит обоснованности приобретения и правильности списания товарно-материальных запасов.....	43
	Заключения по второй главе.....	52
Глава III.	ЗАДАЧИ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ АУДИТА ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ НА ОСНОВЕ МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКИ АУДИТОРСКИХ КОМПАНИЙ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА.....	54
3.1.	Совершенствование системы внутреннего котроля в аудите товарно-материальных запасов.....	54
3.2.	Пути совершенствования этапов организации, проведения оформления результатов аудита товарно-материальных запасов на основе международных стандартов.....	57
	Заключения по третьей главе.....	67
	ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	69
	СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ЛИТЕРАТУР.....	72
	ПРИЛОЖЕНИЕ.....	75

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы. В настоящее время чтобы происходило нормальное функционирование предприятия, необходимо наличие определенных производственных запасов. Основные производственные запасы, которые участвуют в процессе производства, являются одной из главных основ деятельности предприятия. Без их наличия вряд ли могла осуществляться какая-нибудь деятельность предприятия. В свою очередь, производственные запасы подразделяются на покупные и собственного производства.

Запасы представляют собой один из важнейших факторов обеспечения постоянства и непрерывности воспроизводства. Эту важную роль играют все составные части совокупного производственного запаса, в том числе товарно-производственные ценности, находящиеся у предприятия.

В докладе Президента Республики Узбекистан И.А. Каримова на заседании правительства по итогам социально-экономического развития страны в 2015 года и важнейшим приоритетам на 2016 год подчеркивается, что: «Самого серьезного внимания заслуживает работа по привлечению инвестиций, направляемых на реализацию проектов по модернизации, техническому и технологическому обновлению отраслей, структурным преобразованиям в экономике страны. В этих целях в 2015 году было привлечено и освоено инвестиций за счет всех источников финансирования в эквиваленте 15,8 миллиарда долларов США, или с ростом против 2014 года на 9,5 процента. При этом более 3,3 миллиарда долларов, или свыше 21 процента всех инвестиций – это иностранные инвестиции, из которых 73 процента составляют прямые иностранные инвестиции».¹

Для осуществления точного отражения в системе бухгалтерского учета операций с товарно-производственными запасами необходимо руководствоваться законодательными актами Республики Узбекистан,

¹Каримов И.А. Наша главная цель – углубить осуществляемые реформы и структурные преобразования в экономике, обеспечить ускоренное развитие частной собственности, предпринимательства и малого бизнеса. – Т.: Узбекистан, 2016. С. 63.

постановлениями Президента и правительства, нормативными документами и т.д. В системе материальных запасов предприятия часто встречаются нарушения и отклонения от действующих нормативных положений.

Естественно что, для нормального функционирования каждого предприятия необходимы не только покупные производственные запасы, но и запасы, произведенные самим предприятием для собственных нужд. Одна из главных задач предприятия – это повышение эффективности и качества общественного производства и увеличение отдачи производственных запасов, являющихся материальной базой производства страны.

Производственные запасы участвуют в процессе производства, обслуживают большое число производственных циклов и, переносят свою стоимость полностью на изготавливаемую продукцию. Эта особенность товарно-материальных запасов делает необходимым их максимально эффективное использование.

Проблема эффективной сохранности и использования производственных запасов всегда была и остается, по сей день наиболее актуальной, так как товарно-материальных запасов являются одной из главных основ производственной деятельности предприятия. Все это обуславливает актуальность исследования теоретических и практических аспектов учета производственных запасов предприятия, аудита их сохранности и использования на конкретном предприятии.

Эта тема интересна тем, что, на первый взгляд, кажется достаточно простой и понятной, но на самом деле является одной из наименее освещенных проблем национального бухгалтерского учета.

В своей работе мною рассмотрены теоретические и практические вопросы учета товарно-материальных запасов и проведению их аудита на основе международных и национальных стандартов в хозяйствующих субъектах.

Цели и задачи научного исследования. Разработка научно-практические рекомендации и предложений по усовершенствованию аудита товарно-материальных запасов на основе международных и национальных стандартов в

хозяйствующих субъектах в условиях модернизации экономики.

Исходя, из этой цели диссертации определены следующие основные задачи:

- раскрыть экономическую сущности, значения, особенности и специфику аудита товарно-материальных запасов на основе международных и национальных стандартов в деятельности хозяйствующих субъектов в условиях модернизации экономики;

- классифицировать и выдать характеристику товарно-материальных запасов на основе нормативно-правовых актов;

- раскрыть цели, задачи и информационную базу аудита производственных запасов;

- раскрыть методику по ведению аудита товарно-материальных запасов и их отражению в бухгалтерском отчетности;

- разработать рекомендации и предложений по усовершенствованию аудита товарно-материальных запасов на основе международной практики;

- раскрыть проблемы по организации, проведении и оформлении результатов аудита товарно-материальных запасов на основе международных стандартов аудита;

В качестве объекта исследования выбрана действующие хозяйствующие субъекты, акционерные общества и организации в стране.

Предмет исследования является изучения задачи усовершенствования по организации аудита товарно-материальных запасов.

Научная новизна исследования. Научная новизна исследования объясняется ниже следующими:

- изучена экономическая природа, сущность, значения и специфика товарно-материальных запасов в условиях модернизации экономики и раскрыта теоретическая основа аудита товарно-материальных запасов на основе международных и национальных стандартов в деятельности хозяйствующих субъектов;

- анализируя богатый зарубежный опыт, разработаны новые порядки по классификации и разработаны точные характеристики товарно-материальных запасов на основе нормативно-правовых актов;

- раскрыты цели, задачи и обоснованы информационные аудита товарно-материальных запасов;

- определены порядки организации и ведении аудита товарно-материальных запасов;

- широко анализируя международной практики и международных стандартов аудита разработаны рекомендации и предложений по усовершенствованию аудита товарно-материальных запасов, и раскрыты действующие проблемы по их устраненияях.

Основные вопросы и гипотезы исследования. Ключевые вопросы и гипотезы исследования заключаются в следующем:

- организация аудита товарно-материальных запасов является важным для повышения эффективности производства;

- необходимость правильной организация аудита товарно-материальных запасов раскрывает методологии темы исследования;

- целесообразно применить аналитических процедур в аудите товарно-материальных запасов.

Обзор научной литературы по теме исследования. Магистерская диссертация подготовлен на основы Законаы Республики Узбекистан, Распоряжении и Указы Президента Республики Узбекистан И.Каримова, посвященные по реформированию экономики и рыночных отношений страны, Постановлении Кабинета Министров, нормативные документы бухгалтерского учета, отчетности и аудита, деятельность национальных стандартов аудиторской деятельности Министерство финансов, а также отражаются в анализе научных исследований зарубежных и национальных ученых экономистов посвященных вопросам развития аудита товарно-материальных запасов.

Описание методов, используемых в исследовании. Составлен личный календарный план по исследуемым вопросам, в соответствии с этим были проведены следующие исследования:

- составлено и выбрано список методов и направлений для исследования;
- сформировано проблемы научного исследования;
- составлено список вопросов для исследования;
- обосновано актуальность и новизны исследования;
- проверено результатов исследования по критериям достоверности и объективности;
- были сформированы выводы и рекомендации.

Практическая и теоретическая значимость результаты исследования. Приведенные заключения и предложения в диссертации по организации аудита товарно-материальных запасов можно использовать по усовершенствованию национальных стандартов аудиторской деятельности в Республики Узбекистан.

А также, целесообразно внедрять разные теоретические правила диссертации по процессу обучения предметов, как “Аудит” и “Практический аудит” в высших учебных заведениях.

Практическая значимость исследования определяется с возможностью использования основных результатов исследования в разработке методическими рекомендациями по процессу организации и ведения аудита товарно-материальных запасов во всех хозяйствующих субъектов со стороны аудиторских компаний.

Структура работы. Работы состоит из трех глав, выводов и предложений, приложений и списка использованной литературы.

ГЛАВА I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ В УСЛОВИИ МОДЕРНИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ

1.1. Задачи и организация аудита товарно-материальных запасов

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

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

- состояния учета, хранения и эффективности использования материальных ресурсов;
- соответствия фактического наличия ресурсов данным бухгалтерского учета и потребностям предприятия;
- выявления непригодных для использования ценностей с определением суммы причиненного ущерба и виновных лиц;
- полноты и своевременности оприходования, законности и целесообразности расходования и списания товарно-материальных запасов;
- обоснования и соблюдения установленных норм расхода сырья, материалов, топлива, нефтепродуктов и других ценностей, своевременности и качества инвентаризаций и правильности принимаемых по результатам ревизии решений.

Так как затраты на материалы имеют значительную долю в общем объеме затрат, то аудиторская проверка учета товарно-производственных запасов является важным звеном в контроле за деятельностью каждого промышленного предприятия, позволяющая минимизировать риск наличия существенных ошибок в учете.

При реализации аудита товарно-производственных процессов, аудитор знакомится с материалами инвентаризации, актами приема-передачи имущественных ценностей при смене товарно-ответственных лиц, ведомостями учета материальных ценностей. Проверяется порядок документального

оприходования, учета сохранности и списания материальных ценностей, порядок ведения складского хозяйства (наличие ведомостей, книг учета, бирок, ярлыков, и т.п.). Проверяется наличие дорогостоящего сырья, материалов, и других запасов; изучаются договора (контракты) на поставку материальных ценностей.

Проводится проверка правильности аналитического и синтетического учета материальных ценностей. Кроме того, проводится проверка правильности оценки материальных ценностей.

По результатам проверки по перечисленным направлениям аудитор или аудиторская компания пишут заключение, в котором резюмируется мнение проверяющих лиц о качестве ведения бухгалтерского учета и о том, соответствует ли действительности представленная главным бухгалтером предприятия финансовая отчетность.

При организации аудиторской проверки товарно-производственных запасов выделяют следующие основные стадии:

1) Стадия планирования, которая включает в себя этапы: предварительного планирования; определения объема проверки; составления письма-обязательства о согласии на проведение аудита по результатам предварительного планирования; заключения договора на аудиторскую проверку; изучения системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля; составления общего плана аудита; составления программы аудита; проведения тестирования средств внутреннего контроля; определения объема аудиторской выборки при удовлетворительных результатах тестирования средств внутреннего контроля; уточнения программы аудита при удовлетворительных или, наоборот, неудовлетворительных результатах тестирования средств внутреннего контроля.

2) Стадия проведения аудиторской проверки, в ходе которой выполняются аудиторские процедуры проверки оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета, предусмотренные в программе аудита; оформляются рабочие документы аудита, в которых отображаются результаты выполнения

аудиторских процедур и собранные аудиторские доказательства.

3) Стадия подведения итогов выполненной аудиторской проверки, на которой оценивают, полностью ли выполнена программа аудита; оценивают существенность выявленных ошибок и нарушений; составляют письменную информацию по результатам проведенной проверки руководству проверенной организации; обсуждают с руководством проверенной организации результаты проведенной проверки, возможность и целесообразность внесения изменения в бухгалтерский учет, и бухгалтерскую отчетность; получают от руководства организации протокол внесения изменений в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность (если проверенная аудитором отчетность не была еще представлена пользователям бухгалтерской отчетности и в нее были внесены исправления на основании письменной информации аудитора); оформляют новый вариант письменной информации руководству проверенной организации, в которой уже не указываются существенные ошибки, исправленные предприятием.

4) Стадия формирования окончательного мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности, на которой оформляется аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности; выдаются рекомендации (в устной или письменной форме) о совершенствовании системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля; обсуждаются с руководством проверенного предприятия результаты проведенной проверки и возможность выполнения рекомендаций.

Для достижения целей аудита в соответствии с Национальным стандартом аудиторской деятельности №3 «Планирование аудита» составляется программа аудиторской проверки по разделу «Товарно-производственные запасы», являющаяся частью общей программы аудита.

Перечень вопросов, подлежащих рассмотрению в ходе аудита ТМЗ:

1) Оценка эффективности системы внутреннего контроля в отношении ТМЗ:

- обоснованность и оптимальность выбора в учетной политике

организационно-технических и методических аспектов данного участка учета;

- представление финансовой информации наиболее эффективным образом в целях ее оптимального использования уполномоченными лицами;
- проверка объективности информации, представленной в бухгалтерской отчетности, об имеющихся в наличии ТМЗ;
- проверка организации системы утверждений (наличие приказа об установлении круга лиц, которым дано право подписывать документы на отпуск ТМЗ со склада).

2) Проверка обеспечения контроля за наличием и сохранностью ТМЗ:

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

3) Проверка правильности документального оформления движения ТМЗ:

- наличие первичных документов, подтверждающих движение ТМЗ;
- применение унифицированных форм первичной учетной документации;

- особенности документального оформления (соответствие содержания первичного документа сути хозяйственной операции).

4) Проверка полноты и своевременности оприходования материальных ценностей:

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

5) Проверка правильности оценки ТМЗ при их оприходовании и списании в производство:

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

6) Проверка использования материальных ценностей на производственные и другие цели:

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

7) Проверка правильности отражения материальных ценностей на счетах бухгалтерского учета:

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

Поставленные задачи решаются путем выполнения определенного набора аудиторских процедур, которые выбираются при планировании аудита и в ходе

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

Основными источниками информации являются первичные документы по учету производственных запасов и различные аналитические и синтетические регистры. В качестве первичных документов по учету материалов используются преимущественно унифицированные учетные документы, к числу которых относятся следующие формы:

- доверенность (форма №М-2 и № М-2а) – применяется для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению;
- приходный ордер (форма № М-4) – используется для учета материале поступающих от поставщиков или из переработки;
- акт о приемке материалов (форма № М-7) – для оформления приемки материальных ценностей, имеющих количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика;
- лимитно-заборная карта (форма № М-8) – применяется для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции в течение месяца;
- требование-накладная (форма № М-11) – используется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально-ответственными лицами;
- накладная на отпуск материалов на сторону (форма № М-15) – применяется для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям;
- карточка учета материалов (форма № М-17) – предназначена для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду, размеру или другому признаку материала;

- акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма № М-35) – применяется для оформления оприходования материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, пригодных для использования при производстве работ.

Необходимо проверить, как ведется учет на синтетических счетах 1000 «Материалы», 1100 «Животные на выращивании и откорме», 1500 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 1600 «Отклонения в стоимости материальных ценностей». Забалансовый учет материальных ценностей ведется на счетах: **счет 002** «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» **счет 003** «Материалы, принятые в переработку» **счет 004** «Товары, принятые на комиссию».

Основное внимание при этом, безусловно, следует уделить счету 1000 «Материалы», который подразделяется на субсчета по группам материалов.

Для подтверждения фактического наличия товарно-материальных ценностей следует провести инвентаризацию. В ходе аудиторской проверки аудиторы могут сами проводить инвентаризацию или наблюдать за процессом ее проведения. Для подтверждения достоверности арифметических подсчетов товарно-материальных ценностей, соответствия их величине, отраженной в первичных документах и в регистрах бухгалтерского учета, обычно используется пересчет данных. В случае если аудитор не смог наблюдать за проведением инвентаризации на отчетную дату, в ходе проверки должна быть проведена выборочная контрольная инвентаризация.

При аудите организации учета движения материальных ценностей на складах прежде всего надо проконтролировать организацию складского хозяйства и контрольно-пропускной системы. Далее проверяют, как организован складской учет материалов и как ведется контроль со стороны бухгалтерии.

Весь объем аудиторских процедур проверки, по существу, можно условно разделить на несколько групп: аудит наличия и сохранности ТМЗ; аудит

движения ТМЗ.

В ходе проверки наличия и сохранности ТМЗ аудитор осуществляет ряд процедур:

- проверяет отсутствие искажений в начальном сальдо по ТМЗ, правильность перенесения остатков по счетам учета из предыдущего периода на начало анализируемого;
- сопоставляет данные финансовой отчетности и бухгалтерского учета;
- анализирует правильность синтетического и аналитического учета ТМЗ;
- удостоверяется, что к исполнению принимаются лишь надлежащим образом оформленные документы;
- проверяет установление порядка нормирования ТМЗ, соблюдение норм, выявляет отклонения и меры, принимаемые для их ликвидации;
- проверяет своевременное и полное отражение операций в регистрах бухгалтерского учета, проведение периодической сверки синтетического учета с данными карточек складского учета;
- устанавливает правильность определения и списания стоимости израсходованных ТМЗ на себестоимость;
- анализирует организацию контроля над закупками, сам процесс закупок: наличие договора, оплату счетов, накладных, счетов-фактур, оприходование ТМЗ в регистрах бухгалтерского учета;
- проверяет сроки и периодичность проведения инвентаризации в соответствии с требованиями законодательства, правильность оформления материалов инвентаризации и отражения ее результатов в учете.

Сохранность сырья и материалов зависит от условий хранения, поэтому следующим этапом контроля является проверка состояния складского хозяйства на предприятии. Аудитор выясняет число и размещение складских помещений, их емкость, специализацию, проверяет условия для хранения ценностей, обеспеченность пожарно-охранной сигнализацией,

весомизмерительным оборудованием, тарой и т.д.

После этого целесообразно провести тестирование по специальной анкете и определить, как следует проводить инвентаризацию товарно-производственных запасов – полную или частичную, а также осуществить сплошную документальную проверку отдельных направлений движения ценностей или ограничиться выборочной. Выводы делаются на основе изучения системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета на предприятии по примерной анкете.

Вопросы для оценки системы внутреннего контроля товарно-производственных запасов:

- созданы ли условия, обеспечивающие сохранность товарно-производственных запасов;
- кто осуществляет функции контроля сохранности и использования товарно-производственных запасов;
- производятся ли инвентаризации товарно-производственных запасов, когда и сколько раз;
- проводятся ли проверки полноты и своевременности оприходования товарно-производственных запасов;
- осуществляется ли контроль за обоснованностью норм расхода материалов на производстве;
- выявляются ли лица, виновные в перерасходе сырья и материалов;
- сличаются ли первичные данные о расходе товарно-производственных запасов с данными отчетов об их движении, производственных отчетов;
- проверяется ли законность и целесообразность расходования товарно-производственных запасов и т.д.

При проверке движения ТМЗ аудитор детально изучает:

- документальное оформление операций по движению ТМЗ, применение унифицированных форм, наличие всех необходимых реквизитов, отношение операций к проверяемому периоду;

- правильность оприходования ТМЗ при покупке, безвозмездном получении, прочем поступлении;
- верность списания и отражения прибыли при продаже, прочем выбытии ТМЗ;
- правильность оприходования материалов, полученных при ликвидации основных средств;
- соблюдение законодательства при отражении нетипичных операций;
- правильность забалансового учета ТМЗ, принятых на ответственное хранение, а также товаров, взятых на комиссию;
- полноту учета операций с аффилированными лицами;
- соответствие законодательству операций при передаче ТМЗ в залог и т. д.

Для определения правильности налогообложения ТМЗ аудитор проверяет:

- правомерность отражения в учете НДС при приобретении ТМЗ, применение налогового вычета;
- верность начисления в учете НДС при реализации;
- правильность и полноту формирования первоначальной стоимости ТМЗ для целей налогового учета;
- правильность включения в расходы из расходуемых ТМЗ;
- списание ТМЗ по методам, закрепленным в учетной политике для целей налогового учета;
- правильность формирования доходов и расходов при продаже ТМЗ.

Аудитор по результатам анализа системы внутреннего контроля и учета на предприятии составляет программу проверки операций с товарно-производственными запасами (таблица 1.1.).

Если у аудитора сложилось мнение о неудовлетворительном уровне хранения ценностей на складах предприятия, он может порекомендовать его

руководству провести выборочную инвентаризацию некоторых групп материалов (дефицитных, дорогостоящих), закрепленных за конкретными материально ответственными лицами.

Таблица 1.1.

Условная программа аудиторской проверки операций товарно-производственных запасов²

Перечень процедур	Источники информации
Проверка данных регистров учета ТМЗ и сверка их со счетами Главной книги	Карточки учета ТМЗ, ведомости журнал-ордера, машиннограммы, главная книга
Проверка полноты оприходования и правильности определения фактической себестоимости	Договоры, счета фактуры, накладные, авансовые отчеты, машинограммы, Главная книга.
Проверка данных инвентаризации ТМЗ и сравнение ее результатов с данными аналитического учета	Инвентаризационные описи и карточки учета материалов, Главная книга
Выбор контрольных групп ТМЗ по данным регистров учета и проведение выборочной инвентаризации ТМЗ	Инвентаризационные описи, результаты текущей инвентаризации карточки учета материалов, накладные, машиннограммы.
Проверка правильности и возмещения НДС по поступившим ТМЗ, начисления НДС и других налогов по реализации и прочему выбытию ТМЗ	Расчетно-платежные документы, расчеты по налогоам, счет-фактуры, накладные, книга покупок, книга продаж.
Анализ правильности оценки ТМЗ при отпуске их на производство и ином выбытии методом выбранным на предприятии.	Учетная политика, карточки учета материалов, счета- фактуры, накладные, договоры, машиннограммы.

При получении согласия и назначении инвентаризационной комиссии аудитор составляет перечень подлежащих проверке ценностей; далее требует от заведующего складом (кладовщика) отчета по приходу и отпуску материалов на дату начала инвентаризации (один экземпляр отчета передается в бухгалтерию, второй остается у аудитора), получает от него расписку об отсутствии неоприходованных и не списанных в расход ценностей. Во время инвентаризации аудитор наблюдает за правильным проведением членами инвентаризационной комиссии установленных процедур (пересчет запасов, их

² Составлено автором.

взвешивание, заполнение инвентаризационных описей и т.д.).

Все вышеуказанные процедуры помогают аудитору собрать необходимую аналитическую информацию о составе, стоимости и движении ТМЗ, которая в совокупности с данными, полученными в ходе аудита всех остальных статей финансовой отчетности, позволит проверяющему выразить мнение о достоверности полученных сведений.

Таким образом, плюсы проведения аудиторской проверки для финансово-хозяйственной деятельности предприятия очевидны. Помимо официального мнения в форме аудиторского заключения о финансовой (бухгалтерской) отчетности, полученная от аудиторов по итогам проверки информация, в том числе о состоянии учета ТМЗ, важна для обеспечения контроля за их сохранностью, снижения налоговых рисков, а также для принятия оптимальных управленческих решений.

1.2. Классификация и характеристика производственных запасов на основе нормативно-правовых актов

Переход к рыночным отношениям выявил необходимость создания новых экономических институтов, регулирующих взаимоотношения различных субъектов предпринимательской деятельности, среди которых достойное место занимает институт аудиторства. Его главная цель – обеспечить контроль за достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской и налоговой отчетности. Данные по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций у юридических объектов могут быть объективно подтверждены независимым аудитором.

Аудит представляет собой независимую экспертизу и анализ публичной финансовой отчетности хозяйствующего субъекта уполномоченными на то лицами (аудиторами) с целью определения ее достоверности, полноты и соответствия действующему законодательству и требованиям, предъявляемым к ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности, а также включает другие виды контрольной работы.

Аудиторская деятельность (аудит) в Республики Узбекистан определена как предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, документов бухгалтерского учета, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг. То есть, аудит как вид деятельности заключается в сборе и оценке фактов, касающихся функционирования и положения экономического субъекта, или информации о таком положении и функционировании и осуществляется компетентным независимым лицом, которое исходя из установленных критериев, выносит заключение о качественной стороне этого функционирования, положения и информации.

В Республики Узбекистан создана соответствующая правовая база аудиторской деятельности, определилась система его нормативного регулирования. основополагающим документом является Закон Республики Узбекистан от 26 май 2000 года №110- Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности».

В соответствии с этим документом, при проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе:

- 1) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;
- 2) проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации;
- 3) получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам;
- 4) отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой отчетности в бухгалтерском заключении в случае непредставления аудируемым лицом всей необходимой информации, а также в случае выявления в ходе проверки обстоятельств, оказывающих существенное влияние на мнение аудиторской организации или аудитора о степени достоверности финансовой отчетности аудируемого лица.

5) Осуществлять иные права не противоречащие законодательству Республики Узбекистан.

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны:

1) осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Республики Узбекистан;

2) предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства Республики Узбекистан, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах Республики Узбекистан, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;

3) в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;

4) обеспечивать сохранность документов, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг.

Материально-производственные запасы составляют значительную часть стоимости имущества организации, поэтому цель аудиторской проверки учета материально - производственных запасов состоит в подтверждении достоверности данных по наличию и движению товарно-материальных ценностей, установлении правильности оформления операций по производственным запасам в соответствии с действующими нормативными актами Республики Узбекистан.

Основными задачами аудиторской проверки операций с материально-производственными запасами являются:

- подтверждение достоверности показателей баланса по статье «Производственные запасы»;

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

- проверка организации складского хозяйства и обеспечения сохранности материально-производственных запасов;
- оценка качества проведенной в организации инвентаризации;
- проверка порядка формирования стоимости материально-производственных ресурсов и соответствие его избранной учетной политике;
- изучение других вопросов, вытекающих непосредственно из особенностей деятельности проверяемой организации.

При разработке программы проверки руководитель группы аудиторов должен учитывать, что аудит материальных ценностей очень трудоемок. Поэтому при организации аудита используется выборочный метод и лишь в исключительных случаях – сплошной. Размер выборки и объем аудиторских процедур зависят от степени доверия аудитора к системе внутреннего контроля. Наиболее эффективным методом получения информации о системе внутреннего контроля являются опросы работников, производимые при помощи специальной анкеты.

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

На первом этапе аудиторской проверки по данным аналитического учета определяется номенклатура применяемых материалов и выделяются группы основных и вспомогательных материалов, дорогостоящих, легко реализуемых и пр. По хозяйственным договорам определяется география поставщиков, условия поставки и оплаты.

Методом обследования выявляются условия хранения производственных запасов, соответствуют ли они требованиям обеспечения их сохранности.

К сфере аудиторского контроля относится проверка правильности оценки приобретаемых производственных запасов.

Важным моментом проверки является контроль полноты и своевременности оприходования поступивших материальных ценностей. Для этого сопоставляют наименование и количество оприходованных материалов с

аналогичными данными в сопроводительных документах поставщиков.

Важным этапом аудиторской проверки является подтверждение обоснованности оценки и списания материальных ценностей, для чего аудитор проверяет, соответствует ли избранный организацией и зафиксированный в учетной политике метод фактически используемому, подтверждает или не подтверждает экономическую целесообразность применяемого порядка оценки.

Аудитор должен выявить все случаи поступления материальных ценностей без счетов-фактур и других сопроводительных документов. Также необходимо проверить соблюдение требований по проведению инвентаризации материальных ценностей, порядок списания с баланса естественной убыли и пр.

Выявленные в ходе проверки отклонения фиксируются в рабочих документах аудитора и в таблицах с определением количественного влияния на показатели отчетности.

При реализации материальных ценностей проверяется правильность определения их цены, отражения на счетах бухгалтерского учета, начисления налогов и документального оформления этих операций.

Заключительным этапом проверки является контроль за ведением сводного учета материальных ценностей. Эти данные проверяются путем сверки журнала-ордера 10, накопительных ведомостей и Главной книги.

При необходимости аудитор проводит анализ всей системы учета материальных ценностей и дает рекомендации по ее рационализации.

В процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг наряду со средствами труда участвуют предметы труда, которые обслуживают один производственный цикл, а их стоимость полностью включается в себестоимость готовой продукции (работ, услуг). Эта особенность оказывает влияние на организацию учета предметов труда, называемых в практике материально-производственными запасами.

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Республики Узбекистан указанные понятия означают следующее:

1. материально-производственные запасы – часть имущества:

используемая в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, предназначенных для продажи;

предназначенная для продажи;

используемая для управленческих нужд организации;

2. готовая продукция – часть материально-производственных запасов, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством;

3. товары – часть материально-производственных запасов организации, приобретенная или полученная от других юридических и физических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

Фактическими затратами на приобретение материально-производственных запасов могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;

- таможенные пошлины и иные платежи;

- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;

- затраты по подготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке материально-

производственных запасов, затраты по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, затраты по оплате услуг автотранспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену на запасы, установленную договором, затраты по оплате процентов по кредитам поставщиков (коммерческий кредит) и тому подобные затраты. В состав данных затрат организации могут также относить и затраты по оплате процентов по заемным средствам, если они связаны с приобретением запасов;

- затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Фактическая себестоимость материально - производственных запасов при их изготовлении силами организации определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

Фактическая себестоимость материально - производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Республики Узбекистан.

Фактическая себестоимость материально - производственных запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их рыночной стоимости на дату оприходования.

Фактическая себестоимость материально – производственных запасов, приобретенных по договорам, предусматривающим оплату не денежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей),

переданных или подлежащих передаче организацией.

Фактическая себестоимость материально - производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Республики Узбекистан.

Организация, осуществляющая торговую деятельность, может затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу.

Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения. Организациям, осуществляющим розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной (розничной) стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

Материально - производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету на забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре.

Оценка материально - производственных запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в суммах путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Республики Узбекистан, действующему на дату принятия к бухгалтерскому учету организацией запасов по договору.

При отпуске материально - производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной (розничной) стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится организацией одним из следующих методов:

по себестоимости каждой единицы;

по средней себестоимости;

по себестоимости первых по времени приобретения материально - производственных запасов (метод ФИФО);

по себестоимости последних по времени приобретения материально - производственных запасов (метод ЛИФО).

Оценка по себестоимости каждой единицы применяется для материально-

производственных запасов, используемых организациями в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или для запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга.

На средних и крупных предприятиях, в обороте которых имеется значительное количество материальных ценностей, целесообразно текущий учет вести в оценке по твердым учетным ценам на каждое наименование материала. На малых предприятиях, где номенклатура потребляемых в производстве материальных ценностей незначительна, текущий учет лучше строить в оценке по фактической себестоимости изготовления или приобретения.

Особенности учета материальных ценностей в твердых учетных ценах состоят в том, что движение всех материалов (поступление, внутреннее перемещение, отпуск) оценивается по заранее разработанным на предприятии и зафиксированным в номенклатуре - ценнике ценам.

Поскольку учетная цена может не совпадать с фактической себестоимостью приобретения, то возникает необходимость учитывать на отдельных аналитических счетах отклонения от фактической себестоимости.

Для этого определяется процент отклонений фактической себестоимости изготовленных материальных ценностей от их стоимости по учетным ценам (или процент транспортно-заготовительных расходов). Данный процент распространяется на стоимость материалов, израсходованных в течение месяца предприятием. В оценке по твердым учетным ценам, что позволяет определить суммы отклонений от учетной цены, приходящиеся на израсходованные материалы и их фактическую себестоимость для списания по направлениям затрат.

Отклонения от учетных цен, относящиеся к остаткам материалов на складе, при составлении баланса присоединяются к остаткам, учтенным по твердым ценам, что позволяет отразить наличие производственных запасов по их фактической себестоимости.

Организации, ведущие текущий учет материальных ценностей по

фактической себестоимости изготовления и приобретения, в конце месяца определяют средневзвешенную себестоимость единицы каждого наименования материала. Она необходима для оценки материальных ценностей при отпуске на производственные, ремонтные и хозяйственные цели.

Чтобы рассчитать средневзвешенную себестоимость, необходимо определить:

- в натуре и по стоимости фактическое количество материалов данного вида, находящегося в обороте предприятия (сальдо на начало месяца плюс поступление);

- средневзвешенную себестоимость единицы материала, для чего стоимость материалов в обороте разделить на их количество;

- фактическую себестоимость израсходованных на производство материалов;

- фактическую себестоимость остатка материалов на конец месяца.

Разновидностью метода средней себестоимости является метод расчета продажи товаров по скользящей средней себестоимости. Этот метод оценки товаров основан на определении средней себестоимости товаров в течение отчетного месяца по мере их поступления на дату продажи каждой партии товаров.

При оценке по методу ФИФО применяется правило: первая партия на приход – первая в расход, т.е. расход материальных ресурсов оценивается по стоимости их приобретения в определенной последовательности: сначала списываются в расход материалы по цене первой закупленной партии, затем второй, третьей и т.д. Порядок не зависит от фактической последовательности расходования партий поступивших материалов.

У этого метода наряду с тем достоинством, что соблюдается последовательность в оценке ресурсов на производство в том же порядке, в каком они поступили, имеются и недостатки. Если рыночные цены на ресурсы подвержены сильным колебаниям, то эти колебания в той или иной степени отражаются в себестоимости готовой продукции и проявляются в росте или

снижении прибыли, особенно в материалоемких отраслях. Ввиду того, что закупленные запасы идут в производство не сразу и иногда время производства довольно велико, колебания их себестоимости значительно отстают во времени от колебаний рыночных цен, а это оказывает влияние на прибыль.

Поэтому в условиях инфляции наиболее предпочтительным является применение метода ЛИФО. При оценке материальных ресурсов по этому методу используется правило: последняя партия на приход – первая на расход. Материальные ресурсы, выданные со склада, оцениваются по стоимости последнего приобретения, затем предыдущего и т.д.

Поскольку материальные ценности списываются на производство по последней рыночной цене, то себестоимость продукции своевременно отражает колебания рыночных цен, и предприятие получает более реальное представление о прибыли от реализации продукции.

Применение одного из методов по конкретному наименованию производится в течение отчетного года.

«Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

1.3. Организация внутреннего контроля за материально-производственными запасами

Одним из основных способов влияния на величину материальных расходов являются организация и эффективное функционирование системы внутреннего контроля (СВК). Рассмотрим сущность СВК.

Система (от греч. systema - целое, составленное из частей соединение) - это совокупность элементов, взаимодействующих друг с другом, образующих

определенную целостность, единство. Претерпев длительную историческую эволюцию, понятие система с середины 20-го в. становится одним из ключевых философско-методологических и специально-научных понятий. В современном научно-техническом знании под системой понимают разработку проблематики, связанной с исследованием и конструированием.

Система внутреннего контроля МПЗ должна охватывать все виды запасов (сырье и материалы, готовую продукцию и товары) и все виды операций с ними (оприходование приобретенных сырья, материалов, товаров для перепродажи, отпуск МПЗ в производство, оприходование готовой продукции, отгрузку товаров и готовой продукции покупателям и т.д.).

Действующее законодательство определяет СВК как процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками компании, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности бухгалтерской (финансовой) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности компании нормативным правовым актам. Это означает, что организация СВК и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из этих целей.

Таким образом, СВК представляет собой совокупность различных внутренних мер, принимаемых под влиянием внешних факторов и оказывающих влияние на эффективность финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

В соответствии с НСАД № 12 основными элементами СВК являются контрольная среда, процесс оценки рисков организацией, контрольные действия, функционирование информационных систем, связанных с подготовкой и мониторинг средств контроля (представлены в таблица 1.2). Аудитор в целях оценки тестирует СВК с помощью составленных тестов,

содержащих различные вопросы, связанные с деятельностью аудируемого лица и ее особенностями, с построением СВК и прочие.

Таблица 1.2

Элементы системы внутреннего контроля³

ЭЛЕМЕНТЫ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ				
Контрольная среда	Процесс оценки рисков аудируемым лицом	Функционирование информационных систем связанных с подготовкой (бухгалтерской) отчетности	Контрольные действия	Мониторинг средств контроля
<ul style="list-style-type: none"> - доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности; - участие собственника или его представителей; - компетентность и стиль работы руководства; - организационная структура; - наделение ответственностью и полномочиями; - кадровая политика и практика. 	<ul style="list-style-type: none"> - изменения в окружении аудируемого лица; - новый персонал; - внедрение новых или изменение уже применяемых информационных систем; - быстрый рост и развитие аудируемого лица; - новые технологии; - новые подходы к ведению деятельности, новые виды товаров, работ, услуг и др. 	<ul style="list-style-type: none"> - техническими средствами; - программным обеспечением; - персоналом; - соответствующими процедурами. 	<ul style="list-style-type: none"> - проверка выполнения; - обработка информации; - проверка наличия и состояния объектов; - разделение обязанностей. 	<ul style="list-style-type: none"> - наблюдение руководства за тем своевременно ли подготавливаются выверки расчетов с банками; - оценка внутренними аудиторами соответствия действий персонала; - политика аудируемого лица в отношении определенных условий договоров с покупателями.

Цели внутреннего контроля хранения МПЗ заключаются в минимизации потери запасов в результате краж, злоупотреблений, порчи, непроизводительного расходования; обеспечение эффективного взаимодействия с отделами сбыта, снабжения и производственными отделами.

Учетная политика организации представляет собой совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета, призвана обеспечить эффективность СВК и включает такие вопросы, как: организация эффективной системы учета; разработка форм первичных документов с учетом специфики деятельности компании; порядок проведения инвентаризации; автоматизация учетного процесса и проч.

³ Составлено автором.

При организации СВК за МПЗ необходимо учитывать факторы, влияющие на нее. Такие факторы можно разделить на внешние и внутренние. К внешним факторам, в частности, можно отнести: изменение законодательства, экономической и политической обстановки в стране; уровень развития научно-технического прогресса и прочие внешние факторы; удаленность подразделений компании друг от друга.

Учитывая влияние внешних факторов на СВК, компаниям необходимо принимать ряд мер, для того чтобы СВК своевременно реагировала на воздействие таких факторов и могла обеспечить достижение поставленных перед ней целей. Данные меры можно разделить на две группы: связанные с учетом и иные меры. Первая группа мер должна способствовать своевременному, уместному обеспечению заинтересованных пользователей достоверной и прозрачной информацией для принятия ими стратегически правильных и экономически обоснованных решений. К группе иных мер относится такой комплекс мероприятий, который предопределяет учетные меры, являясь их методической основой, а также ряд мер, не связанных с формированием информации, но способствующих достижению поставленных перед СВК целей (разработка системы нормативного обеспечения организации; техническое оснащение складских помещений; организация контрольно-пропускных пунктов на территории экономического субъекта и иные меры). Очевидно, что внешние факторы являются основополагающими и предопределяют комплекс внутренних мер, формирующих СВК.

Преимущественные направления организации СВК за хранением и движением МПЗ заключаются в следующем: 1) должны приниматься меры, снижающие вероятность потерь, хищений и неэффективного использования запасов; 2) должны быть гарантии, что запасы не могут использоваться или не могут быть перемещены без должного отражения в учете; 3) должно быть обеспечено правильное формирование себестоимости запасов; 4) в бухгалтерской (финансовой) отчетности имеющиеся запасы должны быть отражены в правильной оценке; 5) должно быть достигнуто соответствие

учетных остатков, показанных в регистрах аналитического учета, результатам инвентаризации.

Основные направления СВК за процессом снабжения в организации заключаются в следующем: 1) должны приниматься меры, предупреждающие возникновение кредиторской задолженности в отношении товаров, покупка которых не была санкционирована; 2) кредиторская задолженность не должна отражаться до момента получения товаров и предоставления услуг; 3) санкционированная (и только санкционированная) кредиторская задолженность должна соответствующим образом анализироваться и отражаться; 4) необходимо производить разделение обязанностей между лицами, выполняющими следующие функции; заказ товарно-материальных ценностей, их закупка, получение и приемка и окончательная оплата; главная цель такого разделения обязанностей – предупреждение злоупотреблений в результате сговора.

Необходимыми предпосылками действенного контроля за сохранностью МПЗ являются:

- наличие должным образом оборудованных складов и кладовых или специально приспособленных площадок (для материалов открытого хранения), проведение надлежащей специализации складов;

- размещение материалов по секциям складов, а внутри них — по отдельным группам и типо-, сорто- размерам материалов (в штабелях, стеллажах, на полках и т.п.) таким образом, чтобы обеспечить возможность их быстрой приемки, отпуска и проверки наличия; в местах хранения каждого вида материала следует прикреплять ярлык с указанием данных о находящемся здесь материале;

- оснащение мест хранения материалов необходимым весовым хозяйством, измерительными приборами и мерной тарой, обеспечивая их периодическое освидетельствование и клеймение;

- внедрение централизованной доставки материалов с базисных складов в производственные помещения (цехи) по согласованным графикам;

- сокращение излишних промежуточных складов и кладовых;
- организация, там, где это необходимо и целесообразно, участков раскроя материалов;

- установление круга лиц, ответственных за приемку и отпуск материальных ценностей (заведующих складами, кладовщиков, экспедиторов и др.), за правильное и своевременное оформление этих операций, а также за сохранность вверенных им материальных ценностей; заключение с этими лицами в установленном порядке письменных договоров о материальной ответственности; увольнение и перемещение материально ответственных лиц по согласованию с главным бухгалтером организации;

- определение перечня должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск со складов материалов, а также выдавать разрешения (пропуска) на вывоз с территории организации материальных ценностей.

Для обеспечения правильной и рациональной организации учета материалов также необходимо:

- применять номенклатуры-ценники на материалы. В целях улучшения учета целесообразно определить надлежащее количество учетных групп материалов, избегая при этом чрезмерного укрупнения и добиваясь привлечения их к перечням в статистической отчетности;

- установить четкую систему документооборота и строгий порядок оформления операций по движению материальных ценностей;

- проводить в установленном порядке инвентаризации, а также контрольные выборочные проверки остатков материалов и своевременно отражать в бухгалтерском учете результаты этих инвентаризаций и проверок;

- разрабатывать и постоянно совершенствовать нормы хранения запасов, отпуска и расходования материалов;

- внедрять средства автоматизации учета.

Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом, обязательными реквизитами которого являются:

наименование документа, дата составления документа, наименование экономического субъекта, составившего документ, содержание факта хозяйственной жизни, величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения, наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события.

Одним из основных мероприятий системы внутреннего контроля МПЗ является инвентаризация. Инвентаризация МПЗ проводится перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, кроме запасов, инвентаризация которых проводилась не ранее 1 октября отчетного года.

Проведение инвентаризации обязательно также при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел); при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей; в случаях пожара, стихийных бедствий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями. Кроме того, для контроля за сохранностью материалов, условиями их хранения и состоянием складского учета в межинвентаризационные периоды целесообразно проводить систематические проверки и выборочные инвентаризации материалов. При этом количество таких инвентаризаций в отчетном году устанавливается руководителем организации.

Инвентаризация МПЗ осуществляется инвентаризационными комиссиями при обязательном участии материально ответственных лиц. К началу инвентаризации в карточках складского учета должны быть отражены все операции по движению материалов; по каждому из них выведены остатки на день инвентаризации; первичные документы по движению материалов необходимо сдать в бухгалтерию и подвергнуть бухгалтерской обработке. Факт сдачи всех документов в бухгалтерию и отсутствия неоприходованных или

неписанных ценностей материально ответственные лица подтверждают письменно.

При проведении инвентаризации комиссия в присутствии материально ответственных лиц осуществляет тщательный подсчет, взвешивание или обмер каждого вида (сорта) материалов и полученные фактические результаты записывает в инвентаризационные описи. Запись производится по каждому отдельному наименованию материалов с указанием номенклатурного номера, вида, группы, артикула, партии, сорта, в единицах счета, массы или меры.

Отдельные описи составляются на материалы, находящиеся в пути, на ответственном хранении на складах других организаций, подвергшиеся порче, ненужные, неликвидные, а также на поступившие или отпущенные во время проведения инвентаризации. Описи подписываются всеми членами комиссии и материально ответственными лицами, которые подтверждают, что все материалы проверены в их присутствии и претензий к комиссии они не имеют.

Данные инвентаризационных описей используются для составления сличительных ведомостей, в которых фактические данные описей сопоставляются с учетными данными. При выявлении недостатков или излишков материально ответственные лица должны дать, им соответствующие объяснения. Комиссия устанавливает характер, причины выявленных расхождений или порчи материалов определяет порядок регулирования разниц и возмещения потерь.

Таким образом, из вышеизложенного следует, что для аудитора оценка организации и функционирования СВК аудируемого лица является актуальной. Без правильной организации учета и контроля за использованием материалов невозможно обеспечить контроль за остатками, поступлением и расходом материальных запасов организации. Аудитор в ходе аудиторской проверки на основании положений НСАД № 12 дает оценку эффективности СВК, руководствуясь своим профессиональным суждением.

Заключения по первой главе

При получении согласия и назначении инвентаризационной комиссии аудитор составляет перечень подлежащих проверке ценностей; далее требует от заведующего складом (кладовщика) отчета по приходу и отпуску материалов на дату начала инвентаризации (один экземпляр отчета передается в бухгалтерию, второй остается у аудитора), получает от него расписку об отсутствии неоприходованных и не списанных в расход ценностей. Во время инвентаризации аудитор наблюдает за правильным проведением членами инвентаризационной комиссии установленных процедур (пересчет запасов, их взвешивание, заполнение инвентаризационных описей и т.д.).

Все вышеуказанные процедуры помогают аудитору собрать необходимую аналитическую информацию о составе, стоимости и движении ТМЗ, которая в совокупности с данными, полученными в ходе аудита всех остальных статей финансовой отчетности, позволит проверяющему выразить мнение о достоверности полученных сведений.

Таким образом, плюсы проведения аудиторской проверки для финансово-хозяйственной деятельности предприятия очевидны. Помимо официального мнения в форме аудиторского заключения о финансовой (бухгалтерской) отчетности, полученная от аудиторов по итогам проверки информация, в том числе о состоянии учета ТМЗ, важна для обеспечения контроля за их сохранностью, снижения налоговых рисков, а также для принятия оптимальных управленческих решений.

На средних и крупных предприятиях, в обороте которых имеется значительное количество материальных ценностей, целесообразно текущий учет вести в оценке по твердым учетным ценам на каждое наименование материала. На малых предприятиях, где номенклатура потребляемых в производстве материальных ценностей незначительна, текущий учет лучше строить в оценке по фактической себестоимости заготовления или приобретения.

ГЛАВА II. ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ

2.1. Аудит за сохранностью и состоянием хранения товарно-материальных запасов

Сохранность и использование производственных запасов на предприятии имеет очень важное значение в условиях рыночной экономики. Для выявления отрицательных и положительных моментов в учете производственных запасов на предприятии проводится аудиторская проверка наличия, сохранности и использования запасов в конкретных целях по назначению и нормам расхода. Целью аудиторской проверки материально-производственных запасов явилось формирование мнения о достоверности учета материальных ценностей, сохранности и использования запасов, и соответствие применяемой в организации методики учета данных операций, действующему в Республики Узбекистана законодательству. В качестве информационной базы для аудиторской проверки были использованы:

1. Нормативные документы, касающиеся приема, учета, хранения и отпуска материальных ценностей;
2. Приказ об учетной политике;
3. Документы по оформлению операций с материально-производственными запасами на предприятии;
4. Организационно-правовые документы и материалы предприятия;
5. Бухгалтерская отчетность и бухгалтерские регистры по учету материально-производственных запасов.

В процессе проведения аудиторской проверки руководствовалась следующими нормативными документами:

- Закон Республики Узбекистан от 13.04.2016 г.;
- Закон Республики Узбекистан от 09.12.1992 г. №734-ХП «Об аудиторской деятельности». Новая редакция утверждена Законом Республики Узбекистан от 26.05.2000 г. №78-П;
- Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан

№21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению» утвержденное Приказом Министерства Финансов от 09.09.2002 г. №103, зарегистрированным Министерством Юстиции 23.10.2002 г. №1181;

- Национальной стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан №4 «Товарно-материальные запасы» утвержденное Приказом Министерства Финансов от 15.06.2006 г. №52, зарегистрированным Министерством Юстиции 17.07.2006 г. №1595;

- Национальной стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан №15 «Бухгалтерский баланс» утвержденное Приказом Министерства Финансов от 12.03.2003 г. №45, зарегистрированным Министерством Юстиции 20.03.2003 г. №1226;

- Национальной стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан №19 «Организация и проведение инвентаризации» утвержденное Приказом Министерства Финансов от 19.10.1999 г. №ЭГ/17-19-2075, зарегистрированным Министерством Юстиции 02.11.1999 г. №833;

- Национальной стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан №3 «Отчет о финансовых результатах» утвержденное Приказом Министерства Финансов от 25.08.1998 г. №43, зарегистрированным Министерством Юстиции 27.08.1998 г. №484;

- Национальной стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан №2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности» утвержденное Приказом Министерства Финансов от 20.08.1998 г. №41, зарегистрированным Министерством Юстиции 26.08.1998 г. №483;

- Национальной стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан №1 «Учетная политика и финансовая отчетность» утвержденное Приказом Министерства Финансов от 26.07.1998 г. №17-17/86, зарегистрированным Министерством Юстиции 14.08.1998 г. №474;

- «Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности» утвержденное Министерством Финансов от 26.07.1998 г. №17-

07/86, зарегистрированным Министерства Юстиции 14.08.1998 г. №475;

- Национальной стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан №3 «Планирование аудита» утвержденное Приказом Министерства Финансов от 14.07.1999 г. №54, зарегистрированным Министерства Юстиции 10.11.1999 г. №837;

При аудиторской проверке рассмотрены следующие вопросы, касающиеся учета производственных запасов:

-оценка организации учета материальных ценностей на данном предприятии;

-проверка сохранности и состояния хранения производственных запасов на предприятии;

-проверка обоснованности приобретения и правильности списания производственных запасов;

-проверка состояния складского учета на предприятии;

-выявление недостатков в сохранности и использовании производственных запасов;

-обобщение результатов проведенной проверки, формирование мнения о достоверности учета.

Все вышеуказанные задачи были достигнуты путем проведением самостоятельной аудиторской проверки учета материально - производственных запасов в соответствии с разработанной программой.

Аудиторская проверка материально-производственных запасов начинается с ознакомления с материальным отделом бухгалтерского учета:

-кто ведет бухгалтерский учет движения ценностей (образование, бухгалтерский стаж, родственные связи);

-какими нормативными документами пользуется бухгалтер данного участка; -кому подотчетен данный бухгалтер;

-кто его проверяет по исполняемой работе;

-наличие плана (графика) - схемы документооборота и альбома с перечнем и образцами заполненных первичных документов;

-обоснованность, оптимальность и целесообразность выбора в учетной политике организационных, методических и технических аспектов по данному участку учета;

-наличие схем постановки учета движения ценностей на счетах; -какие методы внутреннего контроля используются (инвентаризация, документирование, партионного раскроя, нормативного учета) для проверки отклонений фактического расхода материалов от норм;

-соблюдаются ли сроки проведения инвентаризации ценностей и порядок оформления результатов инвентаризации.

Сохранность материальных ценностей зависит от условий их хранения, поэтому следующим этапом контроля является проверка состояния складского хозяйства в данной организации.

Было выяснено: число и размещение складских помещений, хранилищ (буртов, башен, траншей и т.п.), в том числе типовых и приспособленных, их емкость; условия для хранения ценностей; обеспеченность весоизмерительными приборами.

После этого был изучен вопрос: проведение инвентаризаций производственных запасов - на предприятии инвентаризации проводятся регулярно. результатом подтверждения являются инвентаризационные ведомости.

Классификация основных видов материальных ценностей по их назначению и применению в производственном процессе Общества используется бухгалтерией ООО «Azamat Biznes Modern» для ведения бухгалтерского учета товарно-производственных запасов на синтетическом счете 1000 «Материалы». Так как доля материальных затрат составляет значительную часть всех затрат Общества, то учет ТМЗ имеет важную роль.

Согласно Приказу по учетной политике разработанного и принятого в Обществе, данные по товарно-производственным запасам по статьям баланса за 2015 год приведен в таблице 2.1.

Таблица 2.1.

**Состав и структура товарно-производственных запасов за 2015 год по
ООО «Azamat Biznes Modern»⁴**

Наименование показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного года
Товарно-производственные запасы, всего	1 141 084 268.71	1 823 154 434.95
Производственные запасы	474 686 125.72	270 654 793.81
Незавершенное производство	520 853.04	533 238 174.20
Готовая продукция	665 253 129.53	1 018 637 306.52
Товары	624 160.42	624 160.42

В течении отчетного года на предприятии произошло увеличение ТМЗ на 682070166,24 сум за счет увеличения незавершенного производства на 532717321,16 сум и готовой продукции на 353384176,99 сум. Бухгалтерский учет товарно-производственных ценностей осуществляется непосредственно в бухгалтерии данного Общества после поступления всех первичных документов со склада. В основном материальные ценности приобретаются со стороны (у поставщиков). Согласно действующему положению и законодательству все материальные ценности учитываются в Обществе по фактической себестоимости.

В процессе самостоятельной аудиторской проверки состояния и сохранности производственных запасов были установлены следующие моменты:

- реальность наличия и существования материально-производственных запасов на предприятии;

- все операции с материально-производственными запасами, которые должны быть отражены на счетах учета, действительно в них представлены;

- данная организация действительно является собственником всех материально-производственных запасов, т.е. имеются все имущественные права

⁴ Составлено автором.

на них (материалы), а суммы, отражены как задолженность в данных бухгалтерского учета;

- оценка материально-производственных запасов и связанных с ними обязательств производится правильно;

-а также правильно выбраны и применяются принципы учета материально-производственных запасов.

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

2.2. Аудит обоснованности приобретения и правильности списания товарно-материальных запасов

Обоснованность операций по поступлению и оприходованию материально-производственных запасов была проверена на основе договоров с поставщиками и сопроводительных документов (товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, спецификации, упаковочные ярлыки, качественные удостоверения, приемные квитанции и др.).

Во время проведения контроля аудитором было проверено: правильность ведения складского учета, обоснованность записей кладовщиком в карточках; полноту оприходования, правильность списания материалов, поступивших со стороны, а также полноту и своевременность оприходования готовой продукции. Нарушение порядка оприходования и списания ТМЦ приводит к хищению продукции, а также к созданию излишков сырья, из которых затем изготавливают неучтенную продукцию или же реализуют без отражения в

бухгалтерском учете с целью сокрытия доходов от налогообложения и присвоения полученных средств.

Общим способом проверки приходных операций на складе явилось сопоставление приходных документов склада с сопроводительными документами поставщиков или документами на приобретение материалов в розничной торговле за наличный расчет.

На предприятии закупочные акты содержат следующие обязательные реквизиты: паспортные данные продавца, наименование, количество и стоимость материальных ценностей. Внутренними документами, которыми оформляют поступившие ценности, могут быть сопроводительные документы поставщиков со штампами получателя груза, приемные акты, приходные накладные и некоторые другие документы в зависимости от принятого порядка оформления приемки груза.

Приступая к проверке полноты оприходования и правильности оценки покупных материальных ценностей, аудитор устанавливает, соответствуют ли итоговые суммы, отраженные в ведомостях учета материальных ценностей, данным других учетных регистров.

По данным регистра синтетического учета по счету 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам», а также по приходным документам складов определено количество поступивших материалов и правильность документального оформления приемки грузов. Для этого оплаченные платежные документы поставщиков сопоставляются с приходными ордерами, приемными актами, а также с записями в карточках складского учета.

Проверяя полноту оприходования материальных ценностей, было обращено внимание на реальность кредиторской задолженности поставщикам с целью выявить неучтенные счета поставщиков. Для этого он сверяет записи в регистрах бухгалтерского учета с данными предъявленных счетов, договоров, денежных документов об оплате поставщикам. В ходе документальной проверки операций по поступлению материально-производственных запасов установлено соблюдение правил количественной и качественной приемки;

правильность оформления актов приемки, коммерческих актов, актов расхождений, выявленных при приемке; своевременность представления в бухгалтерию отчетов материально ответственных лиц и реестров оправдательных документов. При проверке полноты оприходования материальных ценностей внутренние документы сверяли с сопроводительными документами поставщиков. Аудитор изучил правильность составления актов на расхождение в количестве и качестве поступивших материальных ценностей и своевременность предъявления претензий к поставщикам или транспортной организации (например, железной дороге).

Выручка от реализации продукции или товаров по договору мены отражается в бухгалтерском учете одновременно после исполнения обеими сторонами обязательств передать соответствующие товары. В ходе аудита материально-производственных запасов аудитор проверял порядок отражения в учете НДС по поступающим ценностям. Было обращено внимание на порядок списания НДС, в зависимости от назначения закупаемых запасов или целей, в которых они были использованы, так как по материалам НДС, учтенный на счете 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)», списан за счет собственных источников.

Во всех случаях НДС списывают при условии оприходования и оплаты ценностей поставщику.

Расходы на содержание заготовительно-складского аппарата предприятия включены в фактическую себестоимость заготовительных материалов в соответствии с принципами, отраженными в учетной политике предприятия. Распределяют такие расходы по окончании отчетного месяца. Материальные ценности отражены в учете и отчетности по фактической себестоимости. Ее определяют по затратам на их приобретение (транспортно-заготовительные расходы), включая оплату процентов за приобретение в кредит, предоставленный поставщиком этих ресурсов; наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплаченные снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям; таможенные пошлины, расходы

на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями (без НДС).

Финансовые показатели деятельности организации зависят от выбранного метода оценки запасов.

На предприятии существует неизменность применения в течение года выбранного метода оценки по отношению к конкретным видам запасов; правильность его применения, а также обоснованность и полезность для управления.

Отпуск материалов в производство был проверен по накопительным ведомостям расхода материалов со складов, составляемым на основе расходных документов.

Аудитор установил целесообразность таких операций, правильность оформления всех документов – договоров, доверенностей, товарно-транспортных накладных и других первичных документов (в частности, проверить, выделен ли в них отдельной строкой НДС). Операции по реализации отражены по кредиту счета 1000 «Материалы» и дебету счета 9300 «Прочих доходов от основной деятельности» и одновременно по дебету счета 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» и кредиту счета 9300 на суммы, причитающиеся к получению с покупателей за реализуемые им материалы.

Особенно тщательно были проверены документы на списание недостач, порчи и уценки материально-производственных запасов, а также правильность применения норм естественной убыли при перевозках некоторых видов материалов.

Кроме того, аудитор на основании первичных документов проверил достоверность записей в регистрах синтетического и аналитического учета (выборочным способом).

На предприятии все записи достоверны.

В процессе аудиторской проверки состояния складского учета были обследованы склады, кладовые, цеха и другие места хранения

производственных запасов на предприятии, проверены условия их хранения, состояние противопожарной безопасности складских помещений, оснащенность складов оборудованием, техникой, приборами и правильность их эксплуатации, состояние охраны складских помещений.

При осмотре мест хранения материально-производственных запасов по имеющимся у материально ответственных лиц документам было выявлено, что оформление приемки и отпуска материальных ценностей, а также записи в книги и карточки складского учета производятся своевременно. Запасы на предприятии хранятся на нескольких складах, и в этом случае их инвентаризация проводится одновременно, чтобы исключить возможность переброски ценностей с одного склада на другой.

На предприятии обеспечен постоянный контроль за сохранностью имеющихся товарно-материальных ценностей. Важный прием такого контроля является инвентаризация, которая позволяет контролировать как сохранность собственности предприятия, так и правильность ведения бухгалтерского учета. При инвентаризации материальных ценностей проверяют наличие производственных запасов на определенную дату путем пересчета, взвешивания, определения их объема и сопоставления полученных, фактических данных с данными бухгалтерского учета.

На предприятии проводится как частичная, когда проверяют наличие ценностей в отдельных местах хранения, так и полная, когда проверкой охватываются все ценности на предприятии в целом. Обязательная полная инвентаризация проводится ежегодно перед составлением годового отчета в сроки, установленные инструкцией по проведению инвентаризации. Кроме годовой инвентаризации на предприятии проверяют наличие остатков в натуре в течение года.

Для проведения инвентаризации создается специальная комиссия. Результаты проверки оформляются инвентаризационной описью и соответствующим актом. Руководитель предприятия лично рассматривает материалы инвентаризации и принимает соответствующие решения по ее

результатам.

Выявленные при инвентаризации излишки приходуют. При этом составляют бухгалтерскую запись:

Дебет 1010-1090 «Материалы»

Кредит 9310-9390 «Прочие доходы от основной деятельности»
Недостачи производственных запасов, а также потери от порчи ценностей относят в дебет счета расходов периода 9430 «Прочие операционные расходы» с кредита соответствующих материальных счетов. Если недостачи выявлены ревизиями в текущем году, но относятся они к прошлым годам, на дебет счета 9430 соответствующие суммы относят с кредита счета 9910 «Конечный финансовый результат». Недостающую продукцию текущего года списывают по плановой себестоимости. В дальнейшем после принятия решения о списании потерь и недостач их списывают с кредита счета 8710 в установленном порядке. Как таковых недостатков в состоянии складского учета не обнаружено.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей - один из приемов контроля, обеспечивающий сохранность собственности, качественное состояние ценностей, ведение их складского и бухгалтерского учета. Ее проводят все предприятия и организации независимо от форм собственности, вида деятельности и режимности работы.

Товарно - материальные ценности (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы) заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Инвентаризация товарно - материальных ценностей должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении.

При хранении товарно - материальных ценностей в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение не допускается (например, опломбировывается) и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

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

Товарно - материальные ценности, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации.

Эти товарно - материальные ценности заносятся в отдельную опись под наименованием "Товарно - материальные ценности, поступившие во время инвентаризации". В описи указывается дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка "после инвентаризации" со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации товарно - материальные ценности могут отпускаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии.

Эти ценности заносятся в отдельную опись под наименованием "Товарно - материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации". Оформляется опись по аналогии с документами на поступившие товарно - материальные ценности во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению члена комиссии.

Инвентаризация товарно - материальных ценностей, находящихся в пути, отгруженных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На счетах учета товарно - материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально ответственных лиц (в пути, товары отгруженные и др.), могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по находящимся в пути - расчетными документами поставщиков или другими их заменяющими документами, по отгруженным - копиями предъявленных покупателям документов (платежных поручений, векселей и т.д.), по просроченным оплатой документам - с обязательным подтверждением учреждением банка; по находящимся на складах сторонних организаций - сохранными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации.

Предварительно должна быть произведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами. Например, по счету "Товары отгруженные" следует установить, не числятся ли на этом счете суммы, оплата которых почему-либо отражена на других счетах ("Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и т.д.), или суммы за материалы и товары, фактически оплаченные и полученные, но числящиеся в пути.

Описи составляются отдельно на товарно - материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций.

В описях на товарно - материальные ценности, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке приводятся следующие данные: наименование, количество и стоимость, дата отгрузки, а также перечень и номера документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета.

В описях на товарно - материальные ценности, отгруженные и не оплаченные в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке приводятся

наименование покупателя, наименование товарно - материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа.

Товарно - материальные ценности, хранящиеся на складах других организаций, заносятся в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях на эти ценности указываются их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов.

В проверяемом Обществе инвентаризация, проводилась с 01.11.15 по 31.11.15 на основании приказа № 339 от 08.10.15 о результатах которой, составлен акт после заседания инвентаризационной комиссии. По результатам инвентаризации недостач и излишков комиссией по инвентаризации обнаружено.

Таблица 2.2.

**Хозяйственная операция по результатам инвентаризации на ООО
«Azamat Biznes Modern»⁵**

Дата	Хозяйственная операция	Сумма	Дт	Кт
01.11.15	Недостача	2.0000	5910	1010
07.11.15	Излишек	13200	2910	9390
12.11.15	Результаты инвентаризации списаны на материальное ответственное лицо	20.000	4730	5910
30.11.15	Излишек	13200	9390 9910	9910 8710

Была проверена вся документация, отражающая проведение инвентаризации товарно-материальных ценностей за проверяемый период. Инвентаризационные ведомости были заполнены без помарок и пометок, незаполненные строки в них были перечеркнуты.

В описях на товарно - материальные ценности, переданные в переработку другой организации, указываются наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи ценностей в переработку, номера и даты документов.

⁵ Составлено автором.

Заключения по второй главе

На предприятии закупочные акты содержат следующие обязательные реквизиты: паспортные данные продавца, наименование, количество и стоимость материальных ценностей. Внутренними документами, которыми оформляют поступившие ценности, могут быть сопроводительные документы поставщиков со штампами получателя груза, приемные акты, приходные накладные и некоторые другие документы в зависимости от принятого порядка оформления приемки груза.

Приступая к проверке полноты оприходования и правильности оценки покупных материальных ценностей, аудитор устанавливает, соответствуют ли итоговые суммы, отраженные в ведомостях учета материальных ценностей, данным других учетных регистров.

По данным регистра синтетического учета по счету 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам», а также по приходным документам складов определено количество поступивших материалов и правильность документального оформления приемки грузов. Для этого оплаченные платежные документы поставщиков сопоставляются с приходными ордерами, приемными актами, а также с записями в карточках складского учета.

Проверяя полноту оприходования материальных ценностей, было обращено внимание на реальность кредиторской задолженности поставщикам с целью выявить неучтенные счета поставщиков. Для этого он сверяет записи в регистрах бухгалтерского учета с данными предъявленных счетов, договоров, денежных документов об оплате поставщикам. В ходе документальной проверки операций по поступлению материально-производственных запасов установлено соблюдение правил количественной и качественной приемки; правильность оформления актов приемки, коммерческих актов, актов расхождений, выявленных при приемке; своевременность представления в бухгалтерию отчетов материально ответственных лиц и реестров оправдательных документов. При проверке полноты оприходования материальных ценностей внутренние документы сверяли с сопроводительными

документами поставщиков. Аудитор изучил правильность составления актов на расхождение в количестве и качестве поступивших материальных ценностей и своевременность предъявления претензий к поставщикам или транспортной организации.

При осмотре мест хранения материально-производственных запасов по имеющимся у материально ответственных лиц документам было выявлено, что оформление приемки и отпуска материальных ценностей, а также записи в книги и карточки складского учета производятся своевременно. Запасы на предприятии хранятся на нескольких складах, и в этом случае их инвентаризация проводится одновременно, чтобы исключить возможность переброски ценностей с одного склада на другой.

На предприятии обеспечен постоянный контроль за сохранностью имеющихся товарно-материальных ценностей. Важный прием такого контроля является инвентаризация, которая позволяет контролировать как сохранность собственности предприятия, так и правильность ведения бухгалтерского учета. При инвентаризации материальных ценностей проверяют наличие производственных запасов на определенную дату путем пересчета, взвешивания, определения их объема и сопоставления полученных, фактических данных с данными бухгалтерского учета.

На предприятии проводится как частичная, когда проверяют наличие ценностей в отдельных местах хранения, так и полная, когда проверкой охватываются все ценности на предприятии в целом. Обязательная полная инвентаризация проводится ежегодно перед составлением годового отчета в сроки, установленные инструкцией по проведению инвентаризации. Кроме годовой инвентаризации на предприятии проверяют наличие остатков в натуре в течение года.

Для проведения инвентаризации создается специальная комиссия. Результаты проверки оформляются инвентаризационной описью и соответствующим актом.

ГЛАВА III. ЗАДАЧИ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ АУДИТА ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ НА ОСНОВЕ МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКИ АУДИТОРСКИХ КОМПАНИЙ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА

3.1. Совершенствование системы внутреннего контроля в аудите товарно-материальных запасов

В рамках процедуры тестирования системы внутреннего контроля охватываются все виды запасов (сырье и материалы, готовая продукция и товары) и все виды операций с ними (приобретение, продажа, отпуск МПЗ в производство, оприходование готовой продукции, отгрузка готовой продукции покупателям).

Для исследования системы внутреннего контроля разработаем вопросный лист закрытой формы и заполнен аудитором на основании полученной информации (Приложения №1).

Отрицательные ответ на вопросы требуют дополнительного внимания аудитора.

На основании договоров поставки, спецификаций, накладных поставщиков, актов приемки МПЗ, первичных документов складского учета аудиторы отвечают на приведенные ниже вопросы. При положительном ответе на некоторые вопросы необходимо проведение дополнительных процедур.

Пояснения к таблице 3.1.:

- п.3 - количественные отклонения материалов от сопроводительных документов бывают при порче материала в пути или по вине поставщика (поставщик это подтверждает);

- п.4 - если материал большой по габаритам и его ждут на объекте, то его доставляют сразу на объект, минуя склад. Материальная ответственность за такие грузы возлагается на экспедитора до его полного отчета перед бухгалтерией;

- п.7 - приобретать материалы за наличный расчет разрешено только снабженцу по дополнительной заявке;

- п.9 - существует приобретение материалов по бартеру на изготовление окон.

Таблица 3.1.

Опросный лист⁶

№	Вопрос	Да(+)/ Нет(-)
1	Нет ли расхождений в расчетных, сопроводительных документах и фактически поступивших ТМЦ?	-
2	ТМЦ приходуются по количеству в единицах, указанных в товаросопроводительных документах?	+
3	Оформляется ли акт о приемке, если имеются количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов, а также при неотфактурованных поставках?	+
4	Имеет ли место поступление материальных ценностей, минуя склад?	+
5	Оформляются ли приходные и расходные документы на складе?	+
6	Есть ли в организации приказ с перечнем материалов, завозимых на объекты, минуя склад?	-
7	Имеется ли список лиц, которым разрешено приобретать ТМЦ за наличный расчет?	+
8	Приобретаются ли ТМЦ у физических лиц?	-
9	Применяются ли организацией неденежные формы расчета за поступившие материалы?	+
10	Имеются ли случаи безвозмездного поступления материалов (полученных по договору дарения или безвозмездно); поступление материалов, внесенных в качестве вклада в уставный (складочный) капитал?	-
11	Имеются ли на балансе организации запасы, стоимость которых на момент приобретения была выражена в иностранной валюте?	+

Целью аудита является выражение мнения о правильном приходовании, списании и достоверности отражения в бухгалтерской отчетности материально-производственных запасов во всех существенных аспектах.

Общий план аудиторской проверки учета производственных запасов:

1. Аудит операций по поступлению материальных ценностей;
2. Аудит аналитического учета движения материальных ценностей на складе предприятия;
3. Аудит учета использования материальных ценностей, списания недостач, потерь и хищений;
4. Аудит сводного учета материальных ценностей;

⁶ Составлено автором.

5. Проведения анализа использования материальных ценностей

Программа проведения аудита производственных запасов представлена в таблице 3.2.

Таблица 3.2.

Программа проведения аудита⁷

№ п/п	Наименование аудиторских процедур	Период проведения	Рабочие документы аудитора
Аудит операций по поступлению материальных ценностей			
1.1	Аудит учета операций по приобретению материальных ценностей	12 месяцев	Ведомости по учету поступления
1.2	Передаче материалов в порядке обмена (бартер)	12 месяцев	Ведомости по учету поступления
1.3	Аудит учета прочих операций по поступлению материалов (безвозмездно при взносе в уставный капитал и др.)	12 месяцев	Ведомости по учету поступления
2. Аудит аналитического учета движения материальных ценностей на складах предприятия			
2.2.	Изучение организации пропускной системы при ввозе и вывозе материальных ценностей с предприятия.	II квартал	Книга регистрации пропусков, сообщения работников охраны и кладовщиков.
2.3.	Проверка полноты оприходования ценностей и правильность их оценки	В течении 12 месяцев	Таблицы сверки внутренних документов с документами поставщиков
2.4.	Установления соответствия данных складского учета данным бухгалтерского учета по складу, субсчетам и номенклатурным номерам материалов	В течении 12 месяцев	Оборотные ведомости, карточки складского учета
2.5.	Проверка полноты и качества инвентаризации производственных запасов.	Ноябрь отчетного года, июнь отчетного года.	Приказ о проведении инвентаризации, приказ об учетной политике, таблицы по данным инвентари-зационных ведомостей
Аудит учета использования материальных ценностей, списания недостач, потерь и хищений			
3.1.	Проверка операций по отпуску материальных ценностей в производство и на сторону на основе расходных документов	В течении 12 месяцев	Расходные документы по учету материалов, счета-фактуры
3.2.	Проверка обоснованности списания отклонений в стоимости материалов на выпуск готовой продукции	Один раз в квартал	Акты и другие документы на списание расхода материалов
3.3.	Проверка обоснованности списания хищений, недостач, потерь материальных ценностей	Декабрь отчетного года	Акты на списание хищений, недостач
Аудит сводного учета материальных ценностей			
4.1.	Проверка данных аналитического и синтетического учета по синтетическим счетам, субсчета, направлениям затрат	Один раз в квартал	Сводные ведомости по расходу материалов, ведомости незавершенного производства, ж/ор № 10
4.2.	Сверка данных бухгалтерских регистров и отчетности	Один раз в квартал	Баланс (ф. № 1), приложение № 5, разработочные таблицы, ж/орд № 10
4.3.	Сверка оформления результатов инвентаризации	Ноябрь отчетного года	Инвентаризационные ведомости по счетам и группам материалов
Проведения анализа использования материальных ценностей			
5.1.	Выявление неиспользуемых материалов в течение проверяемого периода	6 месяцев	Карточки складского учета, оборотные ведомости
5.2.	Выявление неиспользуемых материалов свыше одного и более лет	Декабрь отчетного года	Карточки складского учета, оборотные ведомости

⁷ Составлено автором.

Путем сопоставления данных регистров бухгалтерского учета и отчетности (бухгалтерский баланс, Главная книга, ведомость остатков по синтетическим счетам) следует убедиться в том, что сальдо по счетам 1000, 1100 корректно перенесены из предыдущего периода.

Также необходимо провести проверку соответствия учетной политики действующему законодательству:

1. Материальные ценности учитываются по фактической себестоимости их приобретения, с использованием только счета 1000.
2. С основного склада материалы по цене приобретения отписываются на участки работы небольшими партиями.
3. При отпуске в производство материалы списываются по средней себестоимости.
4. Инвентаризация материальных запасов проводится: полная - один раз в ноябре или при смене материально-ответственного лица; выборочная - ежемесячно, в конце месяца; инвентаризируются участки в конце каждого месяца.

3.2. Пути совершенствования этапов организации, проведения оформления результатов аудита товарно-материальных запасов на основе международных стандартов

В целях совершенствования процесса аудита материалов на крупных предприятиях рекомендуется следующее.

1. Совершенствование аудиторских доказательств.

В целях получения более объективной информации о состоянии складского учета на предприятии в ходе проведения аудита складов рекомендуется получать информацию о состоянии складского учета не у сотрудников бухгалтерии, а у заведующих складами и кладовщиков. Таким образом можно, например, получить информацию о наличии непригодных к употреблению, залежалых, устаревших материалах, выявить недостатки взаимосвязи между складским и бухгалтерским учетом и т.д. Зачастую полученная подобным

образом информация носит более объективный характер, нежели сведения, полученные в бухгалтерии. На рисунке 3.1. представлена предлагаемая схема получения аудиторских доказательств.

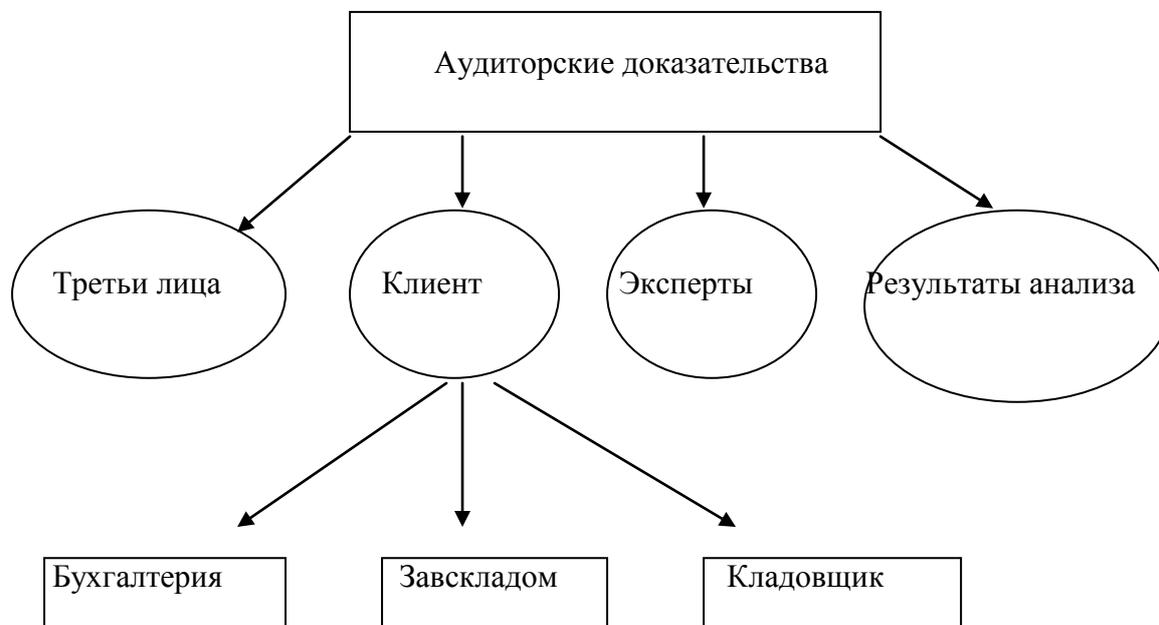


Рисунок 3.1. Схема получения аудиторских доказательств⁸.

Таким образом в результате получения информации от небухгалтерского персонала предприятия могут быть получены сведения, не известные сотрудникам бухгалтерии или не сообщенные ими.

2. Совершенствование рабочих документов аудитора. Составление опросного листа. Существенную роль в формировании у аудитора представления о состоянии учета на предприятии играет опросный лист.

Составление опросного листа – это один из этапов сбора аудиторских доказательств, на основании которых аудитор проводит дальнейший анализ полученной информации.

3. Системная организация аудита.

На настоящем этапе своего развития аудит превращается из проверяющего в системно-ориентированный. Поэтому одной из основных задач аудита является предоставлению руководству предприятия информации об имеющихся

⁸ Составлено автором.

место недостатках и путях их совершенствования.

Хозяйственные операции по учету запасов относятся к операциям с повышенным уровнем риска по следующим причинам: вероятность санкционированного списания запасов под несуществующие заказы и объемы выпуска в целях увеличения себестоимости выпуска и снижения налогов на прибыль и имущество; высокий риск хищения запасов; большое количество операций, и соответственно, значительный массив первичной учетной документации, следствием чего могут стать отсутствие некоторых оправдательных документов, несанкционированное списание запасов (отсутствие реквизитов, придающих документам юридическую силу), а также потеря бумаг; искажение фактов списания запасов из-за технических ошибок при подсчете и измерении совершаемых операций на стадии сбора и регистрации информации.

Для того чтобы оценить уровень указанных рисков, аудитор должен проверить:

- наличие должным образом организованного места хранения запасов (как оно защищено от доступа посторонних лиц; имеются ли охрана и пожарная сигнализация; существует ли контроль выдачи и вывоза ценностей);

- проведение инвентаризации запасов (обязательной, плановой, внезапной), оформление ее результатов соответствующими документами;

- круг лиц, отвечающих за сохранность, приемку и отпуск запасов, а также заключение с данными людьми договоров о материальной ответственности;

- соблюдение порядка оформления первичных документов, в том числе применение унифицированных форм первичной документации, составление приходных и расходных документов на каждую операцию в день ее совершения, заполнение всех обязательных реквизитов;

- своевременность и полноту отражения операций с запасами в регистрах бухгалтерского учета, применение системы нормирования расхода материальных запасов;

- раскрытие принципов учета запасов с помощью положений учетной политики, способы ведения учета операций, связанных с движением запасов, используемые счета, методы оценки и др., применение учетной политики последовательно от периода к периоду;

- оприходование материалов, полученных от ликвидации основных средств, определение стоимости указанных материалов по рыночным ценам;

- наличие нетипичных операций с запасами.

Если аудитор осуществляет аудиторскую проверку организации впервые, то он в соответствии с МСА 510 «Первичные соглашения по аудиту – начальные сальдо» должен получить доказательства того, что:

- начальные сальдо по счетам учета запасов не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность проверяемого периода;

- остатки по счетам учета запасов на начало текущего периода правильно перенесены из предыдущего периода (за исключением случаев изменения начального сальдо в результате переоценки);

- учетная политика организации в отношении оценки запасов применялась последовательно от периода к периоду.

При этом аудитору необходимо руководствоваться положением МСА 500, согласно которым аудиторские доказательства должны быть достаточными и надлежащими. При этом аудитор опирается на доказательства убеждающие, но не исчерпывающие по характеру. При получении аудиторских доказательств путем процедур проверки по существу аудитор должен рассмотреть их достаточность с целью подтверждения предпосылок подготовки финансовой отчетности.

В соответствии с указанными аудиторскими стандартами предпосылки подготовки финансовой отчетности, которые осуществляет руководитель при подготовке финансовой отчетности, могут быть разбиты на следующие категории: предпосылки составления финансовой отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов

хозяйственной жизни и предпосылки составления финансовой отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода.

Если организация провела переоценку запасов и их балансовая стоимость на начало отчетного периода изменена, то аудитору следует убедиться в правильности отражения в отчетности переоцененной стоимости материалов.

Проверяя учет запасов, аудитор может использовать процедуры, соответствующие аудиторским задачам на различных стадиях аудита. Во-первых, это инвентаризация, осуществляемая с целью установления наличия запасов в организации. Инвентаризация может проводиться как по требованию аудитора бухгалтерскими работниками аудируемого лица, так и самим аудитором по его усмотрению (по мере надобности) на любой стадии проверки. Во-вторых, это процедура подтверждения, которая заключается в истребовании и изучении бухгалтерской документации, отражающей поступление, движение и остаток запасов на учетных счетах. В-третьих, это пересчет, суть которого состоит в повторном расчете численных показателей, содержащихся в первичной учетной документации.

В общем виде информация о МПЗ организации может содержаться также в регистрах бухгалтерского учета и разделе актива бухгалтерского баланса «Оборотные активы». Если у аудитора возникают сомнения в правильности и своевременности учета, производимого бухгалтерией организации, он может прибегнуть к инспектированию, состоящему в систематическом контроле за учетной деятельностью бухгалтерских работников. Также при помощи инспектирования могут быть проконтролированы своевременность и полнота отражения в регистрах бухгалтерского учета поступления и выбытия запасов и правильность их оценки.

Операции по движению запасов в любой организации характеризуются значительным количеством и разнообразием, поэтому их проверка в ходе аудита имеет выборочный характер. При определении объема выборки аудитор должен руководствоваться положениями МСА 530 «Аудиторская выборка и другие

процедуры выборочной проверки» согласно которым аудиторская выборка, которая делается для тестов средств контроля, является надлежащей, если применение средств контроля оставляет доказательства предпринятых действий (например, наличие подписей на документах). При выборке используются те же процедуры получения аудиторских доказательств, что и в МСА 500 «Аудиторские доказательства».

Исследование генеральной совокупности, как правило, используется для проверки по существу. Например, когда генеральную совокупность составляют счета с большой стоимостью и риск существенного искажения отчетности высок.

Таким образом, в процессе проверки аудитор должен установить: реально ли существуют запасы (путем участия в инвентаризации либо оценке ее результатов); все ли операции с запасами, которые должны быть отражены на счетах учета, действительно в них представлены (документальная проверка); является ли фирма-клиент собственником всех запасов, т.е. имеются ли на них имущественные права, а суммы, отраженные как задолженность, обязательствами (правовой аспект проверки); правильно ли оценены запасы и связанные с ними обязательства; правильно ли выбраны и применялись принципы учета запасов.

В рамках итогового этапа аудита хозяйственных операций, связанных с учетом запасов, обобщаются результаты аудита, анализируются ошибки, выявленные в ходе аудита, с учетом требований МСА 320. Существенность ошибок оценивается количественно и качественно. Для количественной оценки аудитор сравнивает обнаруженные ошибки с уровнем существенности, установленным на стадии планирования. При качественной оценке аудитор руководствуется собственным практическим опытом и знаниями.

Ошибки, обнаруженные в процессе аудита по данному объекту аудита, могут оказывать влияние: на правильность проведения инвентаризации нематериальных активов; на правильность начисления амортизации, по нематериальным активам; на правильность определения себестоимости

продукции (товаров, работ, услуг); на правильность определения финансовых результатов; на правильность исчисления и уплаты налога на прибыль; на правильность исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

При анализе ошибок, выявленных в ходе аудита, необходимо определить степень их влияния на достоверность финансовой отчетности. По результатам аудита аудитор может разработать рекомендации для устранения ошибок в учете и совершенствования системы учета запасов. Перечень проверенных документов, выявленные ошибки и нарушения, а также мнение аудитора по результатам проверки фиксируются в соответствии с МСА 230 «Аудиторская документация в рабочих документах аудитора».

Как правило, по окончании аудиторской проверки аудиторы помимо аудиторского заключения представляют аудируемому лицу «Отчет по результатам аудиторской проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности». Основанием для составления аналитической части аудиторского заключения служит МСА 260 «Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями». Аналитическая часть представляет собой отчет аудиторской организации экономическому субъекту. В начале аналитической части приводятся реквизиты аудиторской организации, далее в отчете аудитора информация излагается по разделам примерно в такой последовательности: название объекта проверки; источники исходной информации, предоставленные для проверки; нарушения, установленные в ходе проверки; соответствующие рекомендации по устранению выявленных нарушений.

Одним из первоначальных и основополагающих этапов аудита является предварительное планирование, которое предполагает анализ бизнеса клиента, оценку внутренней и внешней среды его деятельности, а также ознакомление с системой бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

На этапе предварительного планирования используется широкий информационный массив, источниками формирования которого (по возможности) являются: личные беседы с руководством и специалистами организации; осмотр помещений и мест хранения ценностей; анализ локальных

организационно-распорядительных документов, бухгалтерской (финансовой) и статистической отчетности, учредительных и других внутренних документов, материалов проверок налоговых органов и т.д.; исследование динамики финансовых показателей деятельности организации.

Адекватное понимание бизнеса аудируемого лица предполагает анализ информации самого различного характера: сведений об особенностях отрасли, в которой осуществляет свою деятельность аудируемое лицо; общеэкономических факторов и особенностей законодательства, влияющих на деятельность аудируемого лица; структуре собственности и системе управления аудируемого лица; о характере деятельности, поставщиках (подрядчиках), покупателях (заказчиках), видах выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг), рынках сбыта аудируемого лица; основных финансовых показателях аудируемого лица и их тенденциями; функционировании системы бухгалтерского учета; условиях, оказывающих влияние на подготовку финансовой отчетности аудируемого лица.

На этапе предварительного планирования или этапе ознакомления с деятельностью экономического субъекта согласовываются условия будущей проверки в соответствии с НСАД.

Аудитору необходимо получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, достаточное для планирования аудита и разработки эффективного подхода к проведению аудита. Аудитору следует использовать свое профессиональное суждение, чтобы оценить аудиторский риск и разработать аудиторские процедуры, необходимые для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня.

В ходе аудиторской деятельности возникает аудиторский риск, представляющий собой предпринимательский риск аудитора. Аудиторский риск базируется на оценке риска неэффективности системы учета клиента, СВК, риска невыявления ошибок клиента аудиторами. Поэтому аудиторский риск состоит из трех компонентов: неотъемлемый риск; риск средств контроля и риск необнаружения.

При разработке общего плана аудита аудиторю следует провести оценку неотъемлемого риска на уровне финансовой отчетности. При разработке программы аудита аудиторю следует соотнести проведенную оценку неотъемлемого риска с существенными остатками по счетам бухгалтерского учета и группами однотипных операций на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности или предположить, что неотъемлемый риск в отношении данной предпосылки является высоким.

Для проведения оценки неотъемлемого риска аудитор полагается на свое профессиональное суждение для того, чтобы учесть факторы на уровне финансовой отчетности и на уровне остатков по счетам бухгалтерского учета и группы однотипных операций (таблица 3.3.).

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных (с количественной точки зрения) искажений. Данное положение предусмотрено НСАД № 9 «Существенность и аудиторский риск». Существенность – это свойство информации, которое делает ее способной влиять на экономические решения пользователя этой информации.

А уровень существенности – это тот максимально допустимый размер ошибки, искажения, который может быть показан в информации, содержащейся в финансовой отчетности, и который не ведет квалифицированного пользователя в заблуждение относительно этой информации. Соответственно если сумма ошибок в отчетности превышает уровень существенности, то квалифицированный пользователь отчетности, скорее всего, будет не в состоянии сделать на ее основе правильные выводы. Другими словами, уровень существенности – это допустимая ошибка бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудит учета товарно-материальных запасов выраженный на сегодняшний день в виде отдельного мероприятия как ежегодная инвентаризация и анализ ее результатов - это крайне недостаточный аудит.

Таблица 8

**Факторы, влияющие на профессиональное суждение аудитора при
проведении оценки неотъемлимого риска⁹**

Учет факторов	Факторы
На уровне финансовой отчетности	<ol style="list-style-type: none"> 1. Опыт и знания руководства, а также изменения в его составе за определенный период (например, неопытность руководства может повлиять на подготовку финансовой отчетности аудируемого лица). 2. Необычное давление на руководство (например, обстоятельства, вследствие которых руководство может склониться к искажению финансовой отчетности, такие, как большое число банкротств организаций в данной отрасли или нехватка капитала, необходимого для дальнейшей деятельности аудируемого лица; банкротство головной организации (если аудируемое лицо является дочерней организацией) или банкротство дочерней организации (если аудируемое лицо является головной организацией); банкротство крупных акционеров (участников) аудируемого лица). 3. Характер деятельности аудируемого лица (например, потенциальная возможность технического устаревания его продукции и услуг, сложность структуры капитала, значимость площадей аффилированных лиц, а также количество производственных и их территориальное расположение); 4. Факторы, влияющие на отрасль, к которой относится аудируемое лицо (например, состояние экономики и условия конкуренции, отражением которых являются финансовые тенденции и показатели, а также изменения в области технологии, потребительского спроса и учетной политики, характерные для данной отрасли) и другие.
На уровне остатков по счетам бухгалтерского учета и группы однотипных операций	<ol style="list-style-type: none"> 1. Счета бухгалтерского учета, которые могут быть подвержены искажениям (например, статьи, требовавшие корректировки в предыдущие периоды или связанные с большой ролью субъективной оценки); 2. Сложность лежащих в основе учета операций и прочих событий, которые могут потребовать привлечения экспертов; 3. Роль субъективного суждения, необходимого для определения остатков на счетах бухгалтерского учета; 4. Подверженность активов потерям или незаконному присвоению (например, наиболее привлекательных и ликвидных активов, таких, как денежные средства); 5. Завершение необычных и сложных операций, особенно в конце или ближе к концу отчетного периода; 6. Операции, которые не подвергаются процедуре обычной обработки

Для анализируемого предприятия пришло время обеспечить аудит - формирования и использования товарно-материальных запасов с периодичностью один раз в квартал.

⁹ Составлено автором.

Это позволит предприятию своевременно принимать меры по устранению допущенных упущений в части поставок товарно-материальных ценностей, и в их использовании, а также своевременно устранять причины необоснованной потери или порчи товарно-материальных запасов.

Действующая система внезапной проверки для предприятий с частной формой собственности не совсем совершенная форма аудита. Инвентаризационная комиссия созданная из работников предприятия не в состоянии проводить аудит периодически, часто.

Хотелось бы предложить внедрение внутреннего постоянно действующего аудита.

Постоянно действующий внутренний аудит позволит предприятию своевременно устранять допущенные ошибки как в организации учета товарно-материальных запасов, так и в организации эффективности производственных процессов предприятия. Повысит аккуратность и внимательность в оформлении документов по учету товарно-материальных запасов, повысит внимательность и ответственность персонала в работе, увеличит эффективность работы предприятия.

Хотелось бы предложить предприятию организовать внутренний аудит оценки товарно-материальных запасов.

Оценка материальных запасов и суммы транспортно-заготовительных расходов непосредственно влияют на размер валового дохода через себестоимость реализованной продукции, а следовательно, и на величину подоходного налога с юридических лиц. В настоящее время правильность применения оценки материальных запасов контролируется налоговыми органами.

Заключения по третьей главе

В соответствии с указанными аудиторскими стандартами предпосылки подготовки финансовой отчетности, которые осуществляет руководитель при подготовке финансовой отчетности, могут быть разбиты на следующие

категории: предпосылки составления финансовой отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни и предпосылки составления финансовой отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода.

Если организация провела переоценку запасов и их балансовая стоимость на начало отчетного периода изменена, то аудитору следует убедиться в правильности отражения в отчетности переоцененной стоимости материалов.

Проверяя учет запасов, аудитор может использовать процедуры, соответствующие аудиторским задачам на различных стадиях аудита. Во-первых, это инвентаризация, осуществляемая с целью установления наличия запасов в организации. Инвентаризация может проводиться как по требованию аудитора бухгалтерскими работниками аудируемого лица, так и самим аудитором по его усмотрению (по мере надобности) на любой стадии проверки. Во-вторых, это процедура подтверждения, которая заключается в истребовании и изучении бухгалтерской документации, отражающей поступление, движение и остаток запасов на учетных счетах. В-третьих, это пересчет, суть которого состоит в повторном расчете численных показателей, содержащихся в первичной учетной документации.

В общем виде информация о МПЗ организации может содержаться также в регистрах бухгалтерского учета и разделе актива бухгалтерского баланса «Оборотные активы». Если у аудитора возникают сомнения в правильности и своевременности учета, производимого бухгалтерией организации, он может прибегнуть к инспектированию, состоящему в систематическом контроле за учетной деятельностью бухгалтерских работников. Также при помощи инспектирования могут быть проконтролированы своевременность и полнота отражения в регистрах бухгалтерского учета поступления и выбытия запасов и правильность их оценки.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящее время предприятия при определении стратегических и тактических целей сталкиваются с проблемами организации производства, формирования и использования прибыли, регулирования издержек, увеличения имущества и объема выручки от реализации, что приводит к неэффективному использованию ресурсов предприятия и способов их реализации.

Период становления рыночной экономики в Узбекистане сопровождался возникновением различных форм собственности и интеграцией страны в мировое сообщество. Это потребовало по-новому взглянуть на проблемы управления и контроля. Отпала идеологическая трактовка многих понятий и представлений о единой форме собственности, возникли расхождения и противоречия между государственными и групповыми интересами, между управляющими и управляемыми. Информационный дефицит, появившийся в связи с возникновением альтернативных и равноценных форм собственности, не удовлетворял ни отечественных производителей, ни зарубежных партнеров. Встала необходимость создания новых контрольных органов - аудиторских служб. Аудит является новым понятием в экономической жизни нашей страны, его содержание и сферы применения еще окончательно не определены. Таким образом, аудит является одной из развивающихся форм контроля.

В магистерской диссертации рассмотрены аудит товарно-материальных запасов на основе международных и национальных стандартов. В работе проведен анализ действующей практики аудита товарно-материальных запасов и указаны выявленные недостатки учета и даны следующие рекомендации по их устранению.

1. В связи с введением в действие Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, утвержденного приказом Министерства финансов Республики Узбекистан от 09.09.2002 г. №103, зарегистрированным МЮ 23.10.2002 г. №1181 и инструкции по его применению, организации следует произвести большой объем работ по налаживанию сбора и обработки информации на измененных счетах.

2. Для совершенствования документооборота и порядка учета расчетов с поставщиками рекомендуется отражать в учете полученные товарно-материальные ценности в день их фактического поступления на склад.

При отсутствии счетов-фактур от поставщиков товарно-материальных запасов следует учитывать по ценам, предусмотренным соответствующими хозяйственными договорами с поставщиками (протоколами согласования цен и пр.).

Также необходимо улучшить схему документооборота с тем, чтобы информация о поступивших материалах попадала в бухгалтерию в самые кратчайшие сроки (в день обработки ТГН на складе и в день получения счета-фактуры предприятием), избегая простоя документов на складах и в инженерной службе с обязательным отражением данных требований в учетной политике предприятия.

3. Для улучшения организации складского учета рекомендуется: наладить своевременный учет прихода и расхода материалов на складах; своевременно маркировать поступившие на склад материалы индивидуальными бирками; произвести перемещение материалов по видам, вместо текущего размещения по моментам прихода; на инвентарных карточках указать информацию о местонахождении материала на складе; произвести нумерацию полок и стеллажей на складах.

4. Для устранения некорректного использования счета 1600 «Счета учета отклонений в стоимости материалов» необходимо внести в учетную политику предприятия положение об учете поступления материалов с использованием счетов 1500 и 1600.

5. В целях оптимизации бухгалтерского учета и получении более точной информации о величине активов на предприятии рекомендуется проводить списание материалов на производство следует не по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО), а по методу средней себестоимости.

6. Для совершенствования учетной политики в части организации учета отпуска материалов на сторону рекомендуется учитывать материалы,

предназначенные для продажи на сторону на счете 2910 «Товары», что соответствует требованиям НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы».

7. Для получения более объективной информации о реальной стоимости материалов, организации предлагается формировать резервы под снижение стоимости материальных ценностей.

8. Основные пути сокращения производственных запасов сводятся к их рациональному использованию, ликвидации сверхнормативных запасов материалов, совершенствованию нормирования, улучшению организации снабжения, в том числе путем установления четких поставок и обеспечения их выполнения, оптимального выбора поставщиков, налаженной работы транспорта.

Важная роль принадлежит улучшению организации складского хозяйства.

В области совершенствования аудита материалов предлагается следующее.

1. В качестве совершенствования аудиторских доказательств предлагается осуществлять устный опрос не только сотрудников бухгалтерии, но и завскладами и кладовщиков.

2. В целях формирования у аудитора более точного представления о состоянии учета материалов на предприятии предлагается использование опросного листа.

3. Отличительной особенностью современного аудита является его системно-ориентированная направленность. В этой связи предлагается разработка схемы предоставления информации о состоянии учета материалов на предприятии руководству экономического субъекта.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Нормативно-правовые акты и публикации методологического характера

- 1.1. Конституция Республики Узбекистан.-Т.: Узбекистан, 2009 г
- 1.2. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан.-Т.: Адолат, 2008 г.
- 1.3. Налоговый кодекс Республики Узбекистан. [Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2016 г., № 1, ст. 2, № 17, ст. 173].
- 1.4. Об аудиторской деятельности: Закон республики Узбекистан от 26.05.2000г. [Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2015 г., № 33, ст. 439].
- 1.5. О бухгалтерском учете: Закон Республики Узбекистан. от 13 апреля 2016 года № ЗРУ-404. Газете «Народное слово» от 14 апреля 2016 года № 73 (6478)
- 1.6. О дальнейшем совершенствовании деятельности аудиторских организаций и повышении их ответственности за качество оказываемых услуг: Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-615 от 04.04.2007г.
- 1.7. О дополнительных мерах по повышению финансовой устойчивости аудиторских организаций: Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-907 от 02.07.2008г.
- 1.8. Положение об аудиторских организациях: Приложение №2 к Постановлению Президента Республики Узбекистан №615 от 04.04.2007г.
- 1.9. О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок: Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан №365 от 22.09.2000г.
- 1.10. Положение о службе внутреннего аудита: Приложение №2 к Постановлению Кабинета Министров Республики Узбекистан №215 от 16.10.2006г.
- 1.11. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан №4 «Товарно-материальные запасы» утвержденное Приказом

Министерства Финансов от 15.06.2006 г. №52, зарегистрированным Министерством Юстиции 17.07.2006 г. №1595.

1.12. Каримов И.А. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. – Т.: Узбекистан, 2009 г. – 48 с.

1.13. Каримов И.А. Наша главная цель – решительно следовать по пути широкомасштабных реформ и модернизации страны. –Т.: Узбекистан, 2013. С. 52.

1.14. Каримов И.А. Создание в 2015 году широких возможностей для развития частной собственности и частного предпринимательства путем осуществления коренных структурных преобразований в экономике страны, последовательного продолжения процессов модернизации и диверсификации – наша приоритетная задача. –Т.: Узбекистан, 2015. С. 64.

1.15. Каримов И.А. Наша главная цель – углубить осуществляемые реформы и структурные преобразования в экономике, обеспечить ускоренное развитие частной собственности, предпринимательства и малого бизнеса. –Т.: Узбекистан, 2016. С. 88.

1.16. Аудит. Учебное пособие. Ассоциация преподавателей бизнес дисциплин Узбекистана, 2009г. – 184 с.

1.17. Арнс Э.А., Лоббек.К. Аудит: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2001 г. - 560 с.

1.18. Гуцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты. - М., "Элит 2000", "ЮНИТИ-ДАНА", 2002. - 400 с.19. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебное пособие. - М.: Издательство ПРИОР, 2002 г. - 320 с.

1.19. Do'smurotov R.D. Audit asoslari. -Т.: O'zbekiston milliy entsiklopediyasi. 2003.-612 b.

1.20. Karimov A., Islomov F., Avloqulov A. Xalqaro audit. Darslik. –Т. Iqtisod-Moliya, 2015 y. 542 b.

1.21. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебное пособие. - М.: Издательство ПРИОР, 2002 г. - 320 с.

1.22. Fayziyev Sh., Dustmuradov R. va b. Audit. Darslik. –Т. Iqtisod-Moliya, 2015 у. 536 в.

1.23. Файзиев Ш, Машарипов О и. др. Учебное пособие. –Т.:Иктисод-Молия 2015г. 164 с.

1.24. Юдина А.В. Основы аудита: учебное пособие. – М.:Кнорус, 2011. – 352 с.

2. Монографии, научные статьи, патенты, научные сборники

2.1. Бурцев В.В. Управленческий аудит системы управления финансами организации // Аудиторские ведомости. - 2000 г. - № 8. - с.3 - 10.

2.2. Исаков О. Становление и развитие аудита в Узбекистане // «Биржа» - №14, 2009г. – с. 7

2.3. Роженцова И.А. Аналитические процедуры на этап планирования аудита. //Бухгалтерский учет, 2009 № 6. – с. 72 – 74

3. Другие использованных литератур

3.1. Основные показатели социально-экономического развития Республики Узбекистан 2010-2015 гг.

3.2. Интернет сайты:

www.stat.uz (Официальный сайт государственного комитета статистики)

www.mf.uz (Официальный сайт Министерства финансов Республики Узбекистан)

Опросный лист

№ п/п	Направления и вопросы контроля	Да(+)/ Нет(-)
1.1	Защищены ли помещения складов от доступа посторонних лиц? Контролируется ли выдача и вывоз ценностей?	- +
1.2	Проводятся ли инвентаризации материальных ценностей?	+
1.3	Оформляются ли результаты инвентаризации соответствующими документами (инвентаризационные описи, сличительные ведомости)?	+
1.4	Составляются ли на дату инвентаризации отчеты материально-ответственных лиц?	+
1.5	Имеется ли постоянно действующая инвентаризационная комиссия?	+
1.6	Привлекаются ли к ответственности лица, виновные в кражах, хищениях?	+
1.7	Заключаются ли договоры о материальной ответственности с кладовщиками, заведующими складами и др.?	+
1.8	Бухгалтерский учет ведут лица, не имеющие доступа к материальным ценностям?	+
1.9	Разработаны ли: - должностные инструкции, разграничивающие обязанности и ответственность работников при осуществлении операций с материалами; - инструкции по хранению, приемке, отпуску материалов? Контролируется ли соблюдение этих инструкций?	+ + +
2.1	Применяются ли унифицированные формы первичной документации?	+
2.2	Составляются ли приходные и расходные документы на каждую операцию?	+
2.3	Заполняются ли все обязательные реквизиты?	+
2.4	Документы составляются в день совершения операции?	-
2.5	Все ли машинные документы распечатываются?	+
2.6	Имеются ли образцы заполнения документов, образцы подписей материально-ответственных лиц?	+
2.7	Производится ли нумерация первичных документов?	+
2.8	Фиксируются ли документы (счета-фактуры, доверенности) в журналах регистрации?	+
2.9	Производится ли проверка полноты оприходования материалов?	+
2.10	Применяется ли система нормирования расхода материалов?	+
2.11	Произведено ли деление материалов на классификационные группы?	+
2.12	Применяется ли система кодирования номенклатуры материалов?	+
2.13	Применяются ли при отпуске и приемке материалов измерительные приборы и инструменты?	+
3.1	Прикладываются ли первичные документы к отчетам материально-ответственных лиц?	+
3.2	Сверяются ли данные этих отчетов с данными первичных документов?	+
3.3	Применяются ли программы автоматизации бухгалтерского учета материалов?	+
3.4	Оговорены ли в учетной политике принципы учета материалов (используемые счета, методы оценки и др.)?	+
4.1	Организовано ли в организации структурное подразделение для осуществления внутреннего контроля (отдел внутреннего контроля, ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита и т.д.)?	-
4.2	Имеется ли утвержденная программа, график проведения проверок?	-
4.3	Имеются ли акты и другие внутренние документы, отражающие результаты проведенных проверок?	+
4.4	Регулярно ли проводятся проверки и соответствует ли их периодичность утвержденным нормативным положениям по организации?	+