ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ

СЫКТЫВКАРСКИЙ ЛЕСНОЙ ИНСТИТУТ (филиал)

 ГОУ ВПО «Санкт-Петербургская государственная

лесотехническая академия имени С. М. Кирова»

Факультет экономики и управления

Кафедра бухгалтерского учета, анализа,

 аудита и налогообложения

Допущен к защите

Заф.кафедрой, к.э.н.,доцент

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_Л.В.Сластихина

«\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_200 г.

Курсовая работа

По дисциплине «Аудит»

На тему «Аудит товарно-материальных ценностей принятых в переработку, на хранение или на комиссию»

Выполнил Патова Анна Сергеевна Студентка ФЗО, 5 курса

 Гр.2680

Специальность БУАиА

№ зач.кн.020817

Проверил Сластихина Любовь Васильевна к.э.н., доц.

Сыктывкар 2007

**Содержание**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Введение**  | **3** |
| **Гл. 1** | Товарно-материальные ценности. Общее положение | **4** |
| 1.1 | Понятие ТМЦ | **4** |
| 1.2 | Процедура аудита операций с товарно-материальными ценностями и их оценка | **6** |
| 1.2.1 | Аудит операций учитываемых на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» | **9** |
| 1.2.2 | Аудит операций учитываемых на счете 003 «Материалы, принятые в переработку» | **11** |
| 1.2.3 | Аудит операций учитываемых на счете 004 «Товары, принятые на комиссию» | **14** |
| 1.3 | Проверка состояния складского хозяйства и обеспечение сохранности материальных ресурсов | **19** |
| 1.4. | Аудиторская проверка полноты оприходования и правильности оценки покупных материальных ресурсов | **22** |
| **Гл.2** | Аудит ТМЦ | **25** |
| 2.1 | Инвентаризация товарно-материальных ценностей | **25** |
| 2.2 | Аудит товарно-материальных ценностей | **28** |
| 2.3 | Формы первичных учетных документов | **35** |
|  | **Заключение** | **39** |
|  | **Литература** | **40** |
|  | **Приложения**  |  |

**Введение.**

В переходный период к рыночной экономике обстановка со снабжением и сохранностью сырья и материалов продолжает оставаться сложной. Это обусловлено не только их дефицитом, но и слабым контролем за приемом, хранением и использованием ресурсов, в связи с чем аудит товарно-материальных ценностей нельзя недооценивать.

Аудит товарно-материальных ценностей позволяет определить фактическое наличие и недостачу материальных ценностей.

Данные учета не дают в полном объеме информации о состоянии складского хозяйства и сохранности материальных ценностей.

В своей курсовой работе я хочу осветить такую актуальную тему, как аудит товарно-материальных ценностей, так как в настоящее время производственные запасы составляют значительную часть стоимости имущества предприятия, а затраты материальных ресурсов в некоторых отраслях доходят до 90% и более в себестоимости продукции. Также производственные запасы (сырье, материалы, топливо и другие), являясь предметами труда, обеспечивают вместе со средствами труда и рабочей силой производственный процесс предприятия, в котором они используются однократно. Производственные запасы целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

Данные бухгалтерского учета должны содержать информацию для изыскания резервов, снижения себестоимости продукции в части рационального использования материалов, снижения норм расхода, обеспечения надлежащего хранения материалов, их сохранности, передача в переработку или на комиссию.

В процессе производства материалы используются различно. Одни из них полностью потребляются в производственном процессе (сырье и материалы), другие – изменяют только свою форму (смазочные материалы, краски), третьи - входят в изделия без каких-либо внешних изменений (запасные части), четвертые – только способствуют изготовлению изделий, не входят в их массу или химический состав (МБП).

Для правильной организации аудита товарно-материальных запасов важное значение имеют их классификация, оценка, методы и выбор единицы учета, которые будут рассмотрены в моей работе.

**Гл. 1. Товарно-материальных ценности. Общие положения.**

**1.1.Понятие товарно - материальных ценностей.**

Учет товарно-материальных ценностей на предприятиях организуется в соответствии со стандартом бухгалтерского учета №7 «Учет товарно-материальных запасов», в котором определена сфера действия стандарта, изменение товарно-материальных запасов, их себестоимость и оценка, признание расхода, раскрытие в отчетности. Данный стандарт применяется субъектами при составлении и раскрытии финансовых отчетов, подготовленных на основе исчисления себестоимости товарно-материальных запасов.

Товарно-материальные ценности – это активы в виде:

* запасов сырья, материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий (деталей), топлива, тары и тарных материалов, запасных частей, прочих материалов, предназначенных для использования в производстве или при выполнении работ и услуг;
* незавершенного производства;
* готовой продукции, товаров, предназначенных для продажи в ходе деятельности субъекта.

Счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"

Счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение.

Организации -покупатели учитывают на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" ценности, принятые на хранение, в случаях: получения от поставщиков товарно-материальных ценностей, по которым организация на законных основаниях отказалась от акцепта счетов платежных требований и их оплаты; получения от поставщиков неоплаченных товарно-материальных ценностей, запрещенных к расходованию по условиям договора до их оплаты; принятия товарно-материальных ценностей на ответственное хранение по прочим причинам. Организации-поставщики учитывают на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" оплаченные покупателями товарно-материальные ценности, которые оставлены на ответственном хранении, оформленные сохранными расписками, но не вывезенные по причинам, не зависящим от организаций. Товарно-материальные ценности учитываются на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" в ценах, предусмотренных в приемосдаточных актах или в счетах платежных требованиях.

Аналитический учет по счету 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" ведется по организациям-владельцам, по видам, сортам и местам хранения.

Счет 003 "Материалы, принятые в переработку"

Счет 003 "Материалы, принятые в переработку" предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья и материалов заказчика, принятых в переработку (давальческое сырье), не оплачиваемых организацией-изготовителем. Учет затрат по переработке или доработке сырья и материалов ведется на счетах учета затрат на производство, отражающих связанные с этим затраты (за исключением стоимости сырья и материалов заказчика). Сырье и материалы заказчика, принятые в переработку, учитываются на счете 003 "Материалы, принятые в переработку" по ценам, предусмотренным в договорах.

Аналитический учет по счету 003 "Материалы, принятые в переработку" ведется по заказчикам, видам, сортам сырья и материалов и местам их нахождения.

Счет 004 "Товары, принятые на комиссию"

Счет 004 "Товары, принятые на комиссию" предназначен для обобщения информации о наличии и движении товаров, принятых на комиссию в соответствии с договором. Этот счет используется организациями-комиссионерами.

Товары, принятые на комиссию, учитываются на счете 004 "Товары, принятые на комиссию" в ценах, предусмотренных в приемосдаточных актах. Аналитический учет по счету 004 "Товары, принятые на комиссию" ведется по видам товаров и организациям (лицам) - комитентам.

**1.2. Процедуры аудита операций с товарно-материальными ценностями и их оценка.**

Цели проверки: установление сохранности и операций по дви­жению производственных запасов, материальных ценностей и товаров, правильности их стоимостной оценки, документального оформления и отражения в учете. Проверка складского учета товарно-материальных ценностей, правильности налогообложения товарно-материальных ценностей, правильности отражения товарно-материальных ценностей в балансе.

 Нормативное регулирование операций с товарно-материальными ценностями и их учета осуществляется следующими документами:

• Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от21.11.1996 г. № 129-ФЗ (ред. от 28.03.2002 г.);

• «Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденным При­казом «О бухгалтерском учете», Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н;

• Гражданским кодексом Российской Федерации;

• Налоговым кодексом Российской Федерации;

• Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтер­ской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н (ред. от 24.03.2000г.).

Источниками информации для проверки учета ТМЦ могут служить следующие документы:

• ведомость № 10;

• сальдовая книга (ведомость учета остатков материалов);

• акт о приемке материалов;

• карточки складского учета;

• накладные;

• приходный ордер;

• лимитно-заборная карта;

• реестр сдачи документов;

• требования на отпуск;

• товарно-транспортные накладные.

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ — материально-производственные запасы — часть имущества:

• используемая при производстве продукция, выполнении ра­бот и оказании услуг, предназначенных для продажи; — предназначенная для продажи;

• используемая для управленческих нужд организации.

Баланс сверяется с данными главной книги по счету 10, прове­ряется арифметически и на соответствие оборотов по корреспонди­рующим счетам.

Главная книга сверяется с журналом-ордером № 6 и ведомостью № 10. Ведомость № 10 проверяется арифметически, на правильность оформления и составления, на соответствие оборотов по корреспон­дирующим счетам и сверяется с книгой учета остатков и реестра­ми, с журналом-ордером № 6 по графе «Фактическая себестоимость приобретенных материалов» по приходу, с журналом-ордером № 10 — по расходу.

Книга учета остатков материалов проверяется арифметически и сверяется с карточками складского учета.

Реестры сдачи документов проверяются по форме, на соответ­ствие с первичными документами, арифметически и сверяются с данными ведомости № 10.

Карточки складского учета проверяются по форме, существу и сверяются с первичными документами. Аудитору необходимо удо­стовериться в правильности оформления и учета:

• *поступления материалов:*

-приходный ордер выписывается при соответствии фактичес­кого наличия материальных ценностей документам постав­щика;

- акт приемки материалов применяется для оформления посту­пивших материалов без платежных документов и в случае

расхождения фактического наличия с данными сопроводи­тельных документов поставщика:

 • *отпуска материалов:*

*—* лимитно-заборная карта выписывается на каждое наимено­вание материалов при постоянном систематическом отпуске материалов на производство;

— требование — для однократного отпуска материалов на хозяй­ственные нужды;

— накладная — для отпуска материалов на сторону.

Приходные ордера и акты о приемке материалов проверяются форме, существу и сверяются с договорами поставки и принятыми к оплате счетами-фактурами.

Проверяются договоры поставки. Аудитору необходимо получить дополнительные сведения по счетам 60, 15, 16.

Аудитору необходимо проверить наличие и правильность оформления договора о материальной ответственности с кладовщиком. С целью проверки системы внутреннего контроля и постановки материальной ответственности необходимо проверить акты инвентаризации ТМЦ, инвентаризационные ведомости, сличительные ведомости, количество фактически проведенных инвентаризаций сопоставляется с установленным приказом по учетной политике в целях получения дополнительных сведений, аудитор может проводить самостоятельные (независимые) инвентаризации.

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

— по себестоимости каждой единицы;

— по средней себестоимости;

— по методу ФИФО;

— по методу ЛИФО.

Необходимо установить, каким методом пользуется предприятие. Выбор метода оценки ТМЦ устанавливается в приказе по учетной политике. Фактически используемый метод сопоставляется с данными приказа. Аудитор может проводить самостоятельные расчеты себестоимости материалов, подлежащих списанию.

В учетной политике также может быть предусмотрено исполь­зование счетов 15 и 16. Если предприятие ввело их в рабочий план счетов и применяет в учете, следовательно, материальные ценнос­ти оцениваются по фактической себестоимости с обособленным уче­том суммы транспортно-заготовительных расходов.

Всю полученную в ходе проверки информацию аудитор регист­рирует в своих рабочих документах, сопоставляет данные факти­чески выявленных ошибок с предварительно рассчитанными и кор­ректирует при необходимости план проведения проверки.

### 1.2.1. Аудит операций учитываемых на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"

Счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение.

Организации учитывают на этом забалансовом счете материально-производственные запасы, не принадлежащие им на праве собственности, как запасы, находящиеся у них на ответственном хранении, в следующих случаях:

1) при получении организацией-покупателем запасов:

- если организация отказалась от акцепта счетов - платежных требований и их оплаты. В соответствии с ГК РФ (ст. 475 и др.) покупатель может отказаться от исполнения договора купли-продажи по поступившим товарам, но обязан их принять на ответственное хранение.

Взаимные претензии по расчетам между плательщиком и получателем запасов рассматриваются сторонами в установленном порядке без участия банковских учреждений. Покупатель (получатель), отказываясь в соответствии с правовыми актами или договором поставки от переданного поставщиком товара, обязан обеспечить сохранность этого товара (ответственное хранение), а также незамедлительно уведомить об этом поставщика.

Необходимые расходы, понесенные покупателем в связи с принятием товара на ответственное хранение или его возвратом продавцу, подлежат возмещению поставщиком.

Расходовать и использовать эти ценности до выяснения всех спорных вопросов и получения комплекса товарно-сопроводительных документов организация не вправе, но обеспечить их сохранность обязана.

После выяснения всех спорных вопросов и принятия к учету материальных ценностей на соответствующие счета (10, 41 и др.) в корреспонденции со счетами расчетов или возврата материальных ценностей собственнику счет 002 закрывается.

Поэтому организация-покупатель учитывает материальные ценности по дебету счета 002 в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах либо счетах - платежных требованиях, а при их отсутствии оценивает экспертным путем поступившие материальные ценности и оформляет соответствующий акт:

- на которые в соответствии с договором купли-продажи право собственности сохраняется за продавцом до их оплаты или наступления иных обстоятельств (ст. 491 ГК РФ); после их оплаты счет 002 закрывается, а имущество принимается к бухгалтерскому учету на соответствующие счета;

2) при хранении на складе организации-продавца товаров, на которые право собственности перешло к организации-покупателю.

Организации-поставщики учитывают на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" оплаченные покупателями товарно-материальные ценности, которые в виде исключения оставлены на ответственном хранении, оформленные сохранными расписками, но не вывезенные по причинам, не зависящим от организаций.

Списанные с баланса поставщика ценности являются собственностью покупателя, но временно в порядке исключения находятся на складе поставщика.

Поставщик (продавец) обязан вывезти товар, принятый покупателем (получателем) на ответственное хранение, или распорядиться им в разумный срок. Если поставщик в этот срок не распорядится товаром, покупатель вправе продать товар или возвратить его поставщику.

На основании этих документов товарно-материальные ценности приходуются по дебету счета 002, а после отгрузки списываются с этого счета.

Учет запасов на ответственном хранении во всех изложенных случаях покупатели и продавцы ведут на забалансовом счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" в оценке, установленной в договоре (согласно расчетным документам поставщиков). Аналитический учет данных запасов ведут по организациям-владельцам в порядке, принятом для учета материально-производственных запасов, принадлежащих организации.

Аналитический учет на счете 002 организуется по аналогии с учетом на счетах учета товарно-материальных ценностей, т.е. по видам, сортам, местам хранения, организациям-владельцам, номенклатуре и т.п.

Таким образом, записи по счету 002 имеют следующий вид:

а) у покупателя:

**Дебет счета 002** - получение от поставщиков неоплаченных ценностей, принятых на ответственное хранение;

**Кредит счета 002** - снятие с учета товарно-материальных ценностей, принятых ранее на ответственное хранение, в связи с их возвратом поставщику;

б) у поставщика:

**Дебет счета 002** - покупателем ценности временно оставлены на ответственном хранении с оформлением сохранных расписок;

 **Кредит счета 002** - списаны ценности, ранее принятые на ответственное хранение.

### 1.2.2. Аудит операций учитываемых на счете 003 "Материалы, принятые в переработку"

В соответствии со ст. 220 ГК РФ переработка материалов может быть предметом договора. При этом: первая организация передает второй материалы (давальческое сырье) в переработку без передачи права собственности на них; вторая организация перерабатывает материалы, не принадлежащие ей, и передает первой организации первую движимую вещь как продукт переработки; право собственности на новую движимую вещь переходит ко второй организации, если стоимость переработки существенно превышает стоимость полученных материалов; при приобретении второй организацией права собственности на изготовленную вещь она обязана возместить стоимость материалов первой организации. В соответствии с ПБУ 5/98 "Учет материально-производственных запасов" 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.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций установлено, что организация - изготовитель (переработчик) продукции из давальческого сырья учитывает сырье и материалы, полученные от организаций-заказчиков, на счете 003 "Материалы, принятые в переработку". На данном счете учет сырья и материалов ведется в разрезе заказчиков, по видам ценностей и в оценке, предусмотренной в договорах.

Организация, принимающая материалы в переработку, ведет учет в следующем порядке:

**Дебет счета 003 "Материалы, принятые в переработку"** - отражается стоимость материалов, принятых в переработку;

**Дебет счета 20 "Основное производство" Кредит счета 10 "Материалы", 23 "Вспомогательные производства", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и др.** - отражаются затраты по переработке сырья и материалов;

**Дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит счета 90 "Продажи"** - отражается выручка от выполнения работ по переработке (без учета стоимости материалов);

**Дебет счета 90 "Продажи" Кредит счета 20 "Основное производство"** - списываются затраты по переработке давальческого сырья;

**Дебет счета 90 "Продажи" Кредит счета 68 "Расчеты по налогам и сборам"** - отражается задолженность перед бюджетом по НДС от выручки (а также акциза по подакцизной продукции);

**Кредит счета 003 "Материалы, принятые в переработку"** - списывается стоимость сырья и материалов, ранее принятых в переработку, при передаче готовой продукции заказчику;

**Дебет учета денежных средств Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"** - отражаются денежные средства, полученные в оплату работ по переработке.

Организация, передающая материалы в переработку, учитывает их в течение времени переработки на счете 10 "Материалы", субсчет 10-7 "Материалы, переданные в переработку на сторону". По окончании переработки затраты на переработку и стоимость материалов формируют себестоимость готовой продукции.

При этом в учете организации-заказчика производятся следующие записи:

**Дебет счета 10-7 "Материалы, переданные в переработку на сторону" Кредит счета 10-1 "Сырье и материалы"** - списывается учетная стоимость сырья и материалов, переданных в переработку;

**Дебет счета 20 "Основное производство" Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"** - на основании актов сдачи-приемки выполненных работ отражается стоимость работ по переработке (без учета НДС), принятых к оплате;

**Дебет счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"** - приняты к учету суммы НДС от стоимости работ по переработке давальческого сырья и материалов;

**Дебет счета 20 "Основное производство" Кредит счета 10-7 "Материалы, переданные в переработку на сторону"** - списывается учетная стоимость сырья и материалов, переданных в переработку, по получении готовой продукции, изготовленной из них;

**Дебет счета 43 "Готовая продукция" Кредит счета 20 "Основное производство"** - принимается к учету готовая продукция в момент получения продуктов переработки от организации-переработчика по величине затрат, образующих себестоимость готовой продукции.

Таким образом, передача материалов (давальческого сырья) в переработку не рассматривается как их продажа и организация-заказчик при этом не использует счет 90 "Продажи".

Если договором предусматривается оплата работ организации-переработчика частью передаваемых материалов, то операции по передаче данной части материалов должны оформляться и учитываться организацией-заказчиком в установленном порядке как их продажа.

### 1.2.3. Аудит операций учитываемых на счете 004 "Товары, принятые на комиссию"

Счет 004 "Товары, принятые на комиссию" применяется организациями-комиссионерами для учета поступления, движения и выбытия товара, принятого от комитента на комиссию в с По договору комиссии комиссионер обязуется по поручению комитента (т.е. лица, по поручению которого совершается сделка) произвести одну или несколько операций от своего имени за вознаграждение. Разновидностью договора комиссии является договор консигнации. Комитент, именуемый консигнантом, передает товары комиссионеру (консигнатору) для продажи третьим лицам.

Консигнатор в случае выполнения условий договора обычно получает комиссионное вознаграждение в виде скидки от цены товара, если цена консигнанта фиксирована.

Если договором предусмотрены свободные цены продажи, то консигнатор может получить дополнительную прибыль в виде разницы в ценах, зафиксированных в договоре консигнации, и фактически проданных по сделке.

В любом случае по договору комиссии или консигнации комиссионер (консигнатор) получает не принадлежащие ему товарно-материальные ценности для продажи и должен обеспечить их сохранность. Поэтому ведение счета 004 является для него обязательным условием для представления в отчетности комитенту (владельцу материальных ценностей).

Полученные по договору комиссии товары принимаются к учету по дебету счета 004 в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах, и списываются с забалансового счета 004 при продаже либо при возврате товаров комитенту.

Аналитический учет на счете 004 ведется по видам товаров и организациям (лицам) - комитентам, так как необходимо обеспечить не только сохранность каждой единицы товара, но и правильно произвести расчеты с каждым комитентом.

При этом комиссионер производит следующие учетные записи:

**Дебет счета 004 "Товары, принятые на комиссию"** - отражена стоимость товаров, принятых для продажи по договору комиссии;

**Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"** - отражена задолженность за принятые на комиссию товары перед комитентом;

**Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"** - отражена задолженность покупателей перед комиссионером (в аналитическом разрезе по каждому покупателю);

**Дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит счета 90 "Продажи"** - отражено комиссионное вознаграждение, уплаченное (подлежащее уплате) комитентом комиссионеру; <P**>Дебет учета денежных средств Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"** - погашена задолженность покупателей перед комиссионером;

**Дебет счета 51 "Расчетные счета" Кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"** - погашена задолженность по комиссионному вознаграждению;

**Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" Кредит счета 51 "Расчетные счета"** - погашена задолженность перед комитентом, исчисленная как стоимость принятых по договору товаров, за вычетом суммы комиссионного вознаграждения и других расходов, понесенных комиссионером, если это предусмотрено договором или связано с исполнением комиссионером налоговых обязательств в связи с посредническим договором;

**Дебет счета 90 "Продажи" Кредит счета 44 "Расходы на продажу"** - списаны расходы комиссионера на продажу;

**Дебет счета 90 "Продажи" Кредит счета 68 "Расчеты по налогам и сборам"** - отражена задолженность бюджету по НДС с суммы комиссии;

**Дебет счета 90 "Продажи" (99 "Прибыли и убытки") Кредит счета 99 (90)** - отражен финансовый результат по данной операции как сравнение оборотов за отчетный период;

**Кредит счета 004 "Товары, принятые на комиссию"** - списана с учета стоимость проданных товаров.

Правоотношения сторон по договорам комиссии регулируются гл. 51 ГК РФ. Согласно ст. 996 ГК РФ вещи, поступившие к комиссионеру от комитента, являются собственностью последнего. Поэтому товары, поступившие на комиссию, не отражаются на балансе комиссионера, а учитываются в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию".

При отгрузке товара покупателю в учете организации-посредника отражается дебиторская задолженность покупателя по оплате товаров и кредиторская задолженность перед комитентом. Для учета расчетов с комитентом организация-комиссионер может использовать счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", например субсчет "Расчеты с комитентом".

В соответствии с п. 5 ПБУ 9/99 сумма комиссионного вознаграждения для комиссионера является доходом от обычных видов деятельности. В бухгалтерском учете выручка от обычных видов деятельности признается при наличии условий, предусмотренных п. 12 ПБУ 9/99, в данном случае эти условия считаются выполненными при реализации товаров покупателю.

В соответствии с п. 2 ст. 475 ГК РФ в случае существенного нарушения требований, предъявляемых к качеству товара, покупатель вправе отказаться от исполнения договора купли-продажи.

На основании п. 1 ст. 990 ГК РФ комиссионер заключает сделку с покупателем от своего имени. При этом по сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер. Следовательно, покупатель имеет право возвратить некачественный товар комиссионеру (если иные условия не установлены договором).

При отказе покупателя от исполнения договора купли-продажи из-за несоответствия качества поставленного товара в бухгалтерском учете комиссионера уменьшается задолженность покупателя по оплате возвращенного им товара, а также уменьшается задолженность комиссионера перед комитентом по расчетам за проданный товар. Одновременно возвращенный товар отражается комиссионером по дебету забалансового счета 004, так как право собственности на него принадлежит по-прежнему комитенту.

Ввиду того что при возврате покупателем некачественного товара договор комиссии не может быть выполнен комиссионером по причинам, зависящим от комитента, комиссионер сохраняет право на комиссионное вознаграждение и на возмещение понесенных расходов в соответствии с п. 2 ст. 991 ГК РФ.

Рассмотрим порядок отражения операций у комиссионера при реализации товаров по договору комиссии:

получение товара от комитента:

Д-т 004 "Товары, принятые на комиссию" - получен товар по договору комиссии;

реализация покупателю принятых на комиссию товаров:

Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К-т 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с комитентом", - отражена задолженность покупателя за отгруженные ему товары;

Д-т 51 "Расчетные счета" К-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" - поступили средства от покупателя за отгруженные товары;

Д-т 004 "Товары, принятые на комиссию" - товар, принятый на комиссию, списан с забалансового счета;

Д-т 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с комитентом", К-т 90 "Продажи", субсчет "Выручка", - признан доход в виде комиссионного вознаграждения;

Д-т 90 "Продажи", субсчет "НДС", К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "НДС", - начислен НДС с суммы комиссионного вознаграждения;

Д-т 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с комитентом", К-т 51 "Расчетные счета" - денежные средства за вычетом комиссионного вознаграждения перечислены комитенту;

возврат нереализованного товара комиссионером комитенту:

К-т 004 "Товары, принятые на комиссию" - неоплаченный товар возвращен комиссионером в соответствии с условиями договора купли-продажи;

возврат некачественного товара комиссионером. Брак выявлен комиссионером до реализации товара покупателю:

К-т 004 "Товары, принятые на комиссию" - некачественный товар возвращен комиссионером в соответствии с условиями договора купли-продажи;

возврат некачественного товара покупателем комиссионеру:

Д-т 004 "Товары, принятые на комиссию" - отражен возврат товара покупателем;

Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К-т 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с комитентом" (сторно), - отражен возврат принятых на комиссию товаров;

Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К-т 51 "Расчетные счета" - покупателю перечислены денежные средства за возвращенный товар;

К-т 004 "Товары, принятые на комиссию" - возвращенный товар передан комитенту.

Особенности налогового учета у комиссионера

по возвращаемому товару

Согласно п. 1 ст. 156 НК РФ налоговой базой по НДС при осуществлении посреднических услуг является сумма вознаграждения (любых других доходов), полученная при исполнении заключенных договоров.

Если покупатель возвращает некачественный товар, договор комиссии не может быть выполнен комиссионером по причинам, зависящим от комитента; поэтому в соответствии с п. 2 ст. 991 ГК РФ комиссионер сохраняет право на комиссионное вознаграждение и на возмещение понесенных расходов. В связи с этим комиссионер не осуществляет корректировку выручки (комиссионного вознаграждения) и суммы НДС в случае возврата некачественного товара покупателем, если бракованный товар был передан на реализацию комитентом, а не возник по вине комиссионера.

**1.3. Проверка состояния складского хозяйства и обеспечения сохранности материальных ресурсов**

Для осуществления непрерывности процессов расширенного производства предприятия создают и пополняют запасы товарно-материальных ценностей как составной части их производственных фондов.

С увеличением объемов производства особую актуальность Представляют вопросы рационального формирования и использования указанных запасов и обеспечения их безусловной сохранности; ресурсосбережение выступает важным направлением

эффективного ведения хозяйства, на что обращается особое внимание. Осуществлению этих задач способствует организация надлежаще­го экономического контроля на каждом предприятии. Основными задачами аудита товарно-материальных ценностей 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 цен­ностей;

 -обоснования и соблюдения установленных норм расхода сырья, материалов, топлива, нефтепродуктов и других ценностей, своевре­менности и качества инвентаризаций и правильности принимаемых по результатам ревизии решений.

На каждом предприятии должна быть разработана конкретная программа внутрихозяйственного контроля за сохранностью и ис­пользованием материальных ресурсов, которая должна предусмат­ривать подробный перечень проверяемых вопросов, сроки проверки и фамилии исполнителей. Программа носит комплексный характер и включает сведения по видам ресурсов.

В условиях полной документальной ревизии целесообразно сна­чала проверить организацию складского хозяйства, состояние хране­ния, учета и сохранности товарно-материальных ценностей, затем выявить полноту, своевременность и правильность оприходования всех поступающих на предприятие ценностей по отдельным каналам поступления и отраслям производства. После этого устанавливают полноту, своевременность и правильность списания ценностей по от­дельным направлениям их выбытия. Заканчивается ревизия выявле­нием соблюдения установленного порядка нормирования товар­но-материальных ценностей, соответствия их фактического остатка нормативному, наличия излишних ценностей и соответствия данных бухгалтерского учета данным бухгалтерской, статистической и опе­ративной отчетности об их наличии и движении.

Основными источниками ревизии являются; первичные доку­менты по движению товарно-материальных ценностей, данные ре­гистров аналитического и синтетического учета, инвентаризацион­ные описи товарно-материальных ценностей, данные бухгалтерской и статистической отчетности.

В обеспечении сохранности и рационального использования то­варно-материальных ценностей важное значение имеет правильная организация складского хозяйства, в понятие которого входит нали­чие необходимых помещений и емкостей для их хранения с набором измерительных, учетных, противопожарных и охранных средств. Поэтому при осуществлении экономического контроля за состояни­ем хранения и сохранности товарно-материальных ценностей в пер­вую очередь следует уделять внимание организации складского хо­зяйства.

Особые контрольные функции в этом отношении возложены на главного бухгалтера предприятия. При его непосредственном участии осуществляется вся организаторская работа по подготовке мест хранения товарно-материальных ценностей, обеспечению их необхо­димыми весоизмерительными и противопожарными средствами и тарой, зачислению отдельных лиц на должности материально ответ­ственных работников, инструктаж.

С лицами, принимаемыми на должность заведующего складом, должен заключаться договор о полной индивидуальной материаль­ной ответственности.

На выявление всех недостатков в организации складского (учета) хозяйства, хранения и сохранности товарно-материальных ценностей направлен последующий контроль за указанными операциями, основной формой которого являются документальные ревизии.

 В ходе ревизии устанавливают наличие и состояние складских помещений и других емкостей, предназначенных для хранения соответствующих видов товарно-материальных ценностей, подъездных путей и околоскладских площадок, весоизмерительных приборов,

противопожарных средств, охраны, хранения и складского учета. Проверку складских помещений и емкостей для хранения товарно-материальных ценностей рекомендуется проводить путем их осмотра в натуре в начале ревизии.

Аудиторы устанавливают техническое состояние тех или иных помещений (наличие исправной крыши, стен, полов, остекленных и огражденных оконных проемов, наружных и внутренних запоров на дверях и воротах, оборудование стеллажными полками, закромами), необходимых весов, расчетных таблиц, мерной тары и других измерительных приборов, а также поддержание режима влажности, температуры и освещенности. При этом обращают внимание на соблю­дение действующего порядка клеймения весов и других измеритель­ных приборов, обеспечения ими потребностей ревизуемого предпри­ятия. Необходимо помнить, что материалы по секциям складов, а внутри их по отдельным группам и типо-, сорторазмерам материалов должны размещаться таким образом, чтобы обеспечить возможность быстрой их приемки, отпуска и проверки наличия. В местах хранения каждого вида материала должны быть прикреплены ярлыки, в которых указываются наименование, номенклатурный номер, единица измерения и норма запаса.

**1.4.Аудиторская проверка полноты оприходования и правильности оценки покупных материальных ресурсов.**

Важным звеном организации систематического контроля за обоснованностью поступления является предварительный и текущий контроль за указанными операциями осуществляемый вышестоящими лицами.

Текущий контроль осуществляется в процессе поступления и орприходования указанных товарно-материальных ценностей путем проверки товарно -транспортных накладных, счетов-фактур, других сопроводительных документов, их встречной сверки с документами по оприходованию этих ценностей.

Всестороннему изучению подлежат указанные операции при документальных ревизиях. Особое внимание следует обратить на обоснованность приобретения тех или иных ценностей, своевременность их оприходования и эффективность использования. Необходимо выяснить соблюдается ли на предприятии порядок выдачи доверенностей на получение товарно- материальных ценностей и отчетности по их использованию.

Своевременность оформления документов при приемке и отпус­ку ценностей и записи в книги или- карточки складского учета прове­ряется при обследовании мест хранения товарно-материальных цен­ностей. При этом необходимо выяснить наличие на складе неучтен­ных излишков, договоров (контрактов) и разовых сделок по постав­щикам материальных ресурсов.

Объектом исследования аудиторско-ревизионных проверок яв­ляется оперативная и служебная информация.

На проверяемом предприятии изучается учет в журнале посту­пивших грузов по каждому поставщику об ассортименте и сроках поставки материальных ресурсов по договору (контракту) и прове­ряется на основании документов фактически поступивший ассорти­мент материалов с указанием даты поступления. При этом проверка достоверности приведенной информации является важной деталью аудита. Для этого информацию, содержащуюся в оперативном учете, сопоставляют с данными бухгалтерского учета.

Выявить нарушавших условия договора (контракта) поставщи­ков позволяет достоверная информация о выполнении договорных обязательств. При установлении факта нарушения условий договора (контракта) к нарушителям предъявляются штрафные и другие сан­кции. Если штрафные санкции не'были удовлетворены, следует вы­яснить, не связано ли это с пропуском исковой давности или непра­вильным и неполным оформлением исковых материалов через хо­зяйственные суды и выявить конкретных виновников. Эту информа­цию можно получить при изучении бухгалтерских регистров по уче­ту расчетов по претензиям на счете 63 "Расчеты по претензиям" и до­кументов, на основании которых отражены записи в этих регистрах, а также материалов служебной переписки по предъявленным претен­зиям.

Регистры синтетического и аналитического учета по счетам, на которых собирается информация о наличии и движении ценностей (счет 15 "Заготовление и приобретение материалов", счет 16 "Откло­нения в стоимости материалов", счет 10 "Материалы" в разрезе суб­счетов и прочие), отчеты материально ответственных лиц с прило­женными к ним первичными документами, регистры синтетического и аналитического учета расчетов с поставщиками и прочие регистры являются источниками проверки полноты оприходования товар­но-материальных ценностей.

При проверке полноты и правильности оприходования покуп­ных материальных ценностей устанавливают соответствие итоговых сумм, отраженных в ведомостях учета товарно-материальных ценностей данным других учетных регистров.

Поступившие товарно-материальные ценности иногда оформля­ют внутренними документами: сопроводительными документами поставщиков с наложенными штампами получателя груза, приемны­ми актами, приходными накладными и другими документами, зави­сящими от принятого порядка оформления груза.

Внутренние документы сверяются с сопроводительными доку­ментами поставщиков при проверке полноты оприходования мате­риальных ценностей. При этом проверяются правильность состав­ления актов на расхождение в количестве и качестве поступивших товарно-материальных ценностей и своевременность предъявле­ния претензий к поставщикам или железнодорожной (транспор­тной) организации. Расхождения в количестве и качестве посту­пивших ценностей могут образовываться за счет их присвоения и оформления подложных документов (актов) в целях сокрытия не­достач или пересортиц товарно-материальных ценностей. Можно также обнаружить подлоги в сопроводительных документах пос­тавщиков при оприходовании материальных ценностей, такие как изменения наименования отдельных видов товарно-материальных ценностей или их потребительских свойств (сортности, марки, ар­тикула, размера, влажности и прочие), завышение веса брутто, та­ры и другие нарушения. Поэтому при проверке документов на оп­риходование ценностей необходимо хорошо владеть экспертной оценкой документов. Сомнительные документы необходимо све­рить с записями в отчетах материально ответственных лиц, прове­рить правильность бухгалтерских записей и произведенных запи­сей в регистрах бухгалтерского учета, таких как накопительные ве­домости, журналы-ордера. Если есть необходимость, производят встречную проверку с документами, находящимися у поставщиков товарно-материальных ценностей.

При проверке полноты оприходования ценностей изучают пра­вильность их оценки, руководствуясь при этом Законом "О бухгал­терском учете и отчетности".

От правильной организации и постановки синтетического и ана­литического учета зависит правильность оценки материальных цен­ностей. Следовательно, в ходе аудита прежде всего необходимо про­верить правильность учета на счете 10 "Материалы" в разрезе субсче­тов и по каждому наименованию материальных ценностей в зависи­мости от их потребительских свойств. Затем проверяется присвоение материальным ценностям номенклатурного номера в зависимости от их потребительских свойств и их запись в первичных документах и складском учете. При этом аудитор составляет следующую вспомога­тельную ведомость (табл.1).

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование поступивших ТМЦ | Номенклатур­ный №, при­своенный на предприятии | Номенклатурный номер, который следовало при­своить в соответствии с результатами проверки | Отклонения, + (-) | Примечания |

***Таблица 1.* Ведомость проверки правильности присвоения номенклатурного номера поступившим от поставщиков товарно-материальным ценностям**

При учете материалов на счете 10 по учетным ценам необходимо дополнительно проверить правильность подсчета отклонения в стоимости материалов и списания со счета 15 "Заготовление и приобретение материалов" в дебет счета 10 "Материалы" по учетной стоимости и в дебет счета 16 "Отклонение в стоимости материалов" на разницу между фактической и учетной стоимостью. При этом аудитор составляет следующую вспомогательную ведодость (табл.2).

***Таблица.2.* Ведомость проверки правильности подсчета отклонений по поступившим товарно-материальным ценностям**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование товарно-материальных ценностейей | Стоимость откло­нений, отнесенных на счет 16, соглас­но данным пред­приятия, р. | Стоимость отклоне­ний, которую следо­вало отнести на счет 16, согласно данным проверки, р. | Отклонения, + (-) | Примечания |

**Гл. 2. Аудит товарно-материальных ценностей**

**2.1.Инвентаризация ТМЦ**

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 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.

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, находящиеся в эксплуатации, инвентаризируются по местам их нахождения и материально ответственным лицам, на хранении у которых они находятся.

Инвентаризация проводится путем осмотра каждого предмета. В описи малоценные и быстроизнашивающиеся предметы заносятся по наименованиям в соответствии с номенклатурой, принятой в бухгалтерском учете. (Приложение 1,2,3)

**2.2.Аудит ТМЦ**

При аудиторской проверке правильности оприходования материальных ценностей обращается внимание на взаимоувязку производственной программы с обеспеченностью ее материальными ценностями. Устанавливают, составлены ли расчеты определения потребности материалов в соответствии с действующими нормами расхода сырья, основных и вспомогательных материалов с учетом применения прогрессивной технологии, а расчеты производственных запасов -с предусмотренными нормативами, и обеспечивают ли они бесперебойный выпуск продукции.

В процессе аудиторско-контрольных процедур объектом исследования являются оперативная и служебная информации. В оперативном учете приводятся данные по каждому поставщику. Изучается, как осуществляется оперативный учет в проверяемой организации: указываются ли по каждому поставщику в отдельности ассортимент и сроки поставки материалов по договору и приводится ли на основании документов фактически поступивший ассортимент материалов с указанием даты поступления. Важно выяснить достоверность приведенной информации, выявить поставщиков, нарушавших условия договора. Устанавливают, предъявлялись ли штрафные и другие санкции к нарушителям договорной дисциплины, возмещены ли они организации.

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

В случае расхождения устанавливают их причины. Они могут быть результатом небрежного отношения бухгалтеров к выполнению своих обязанностей: иногда такие расхождения являются следствием неполного оприходования ценностей. Особое внимание уделяется проверке операций по счету 671 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

По авансам, выданным на поставку материальных ценностей, выставленным аккредитивам, векселям, выданным и акцептованным, устанавливают по каждой сумме в отдельности полноту оприходования материальных ценностей, не истекли ли сроки поставки, выясняют причины задержки поступления материалов. Основными документами для оприходования материальных ценностей являются сопроводительные документы поставщиков, приложенные к отчетам материально ответственных лиц: товарно-транспортные накладные, налоговые счета-фактуры, спецификации, упаковочные ярлыки, качественные удостоверения, приемные квитанции и другое в зависимости от вида груза, его упаковки и способа доставки. Внутренними документами, которыми оформляются поступившие ценности, могут быть сопроводительные документы поставщиков с наложенными штампами получателя груза, приемные акты, приходные накладные и некоторые другие документы, в зависимости от принятого порядка оформления приема груза.

При проверках полноты оприходования материальных ценностей внутренние документы сверяются с сопроводительными документами поставщиков. Проверяющие изучают правильность составления актов на расхождение по количеству и качеству поступивших материальных ценностей и своевременность предъявления претензий к поставщикам или транспортной организации. Многие такие расхождения обусловлены присвоением материальных ценностей и оформлением подложных актов в целях сокрытия недостач или пересортица материальных ценностей. Сомнительные документы надо сверить с записями в отчетах материально ответственных работников, проверить правильность корреспонденции счетов и производственных записей в регистрах бухгалтерского учета (накопительных ведомостях, журналах-ордерах), в которых сделаны записи по оприходованию ценностей, приведенных в сомнительных документах.

Одновременно с проверкой полноты оприходования материальных ценностей изучают правильность их оценки. Если учет материалов осуществляется по учетным ценам, проверяют, правильно ли подсчитано отклонение в стоимости материалов.

Проверяют первичные документы, на основании которых отражены в учете покупная стоимость материальных ценностей и транспортно-заготовительные расходы по их приобретению. При большом документообороте используется прием выворотки документов по интервалу в заданной совокупности.

При проверке документов, по которым оплачены или начислены расходы, устанавливают, предусмотрены ли они договором и не превышают ли действующих тарифов на перевозку грузов, а также выясняют, правильно ли они присоединены к тем группам или отдельным наименованиям ценностей, за которые произведена или начислена оплата.

В ходе обследования особое место отводится проверке закрепления материальной ответственности за работниками, связанными с приемом, хранением и отпуском ресурсов.

По имеющимся документам у материально ответственных работников проверяют своевременность оформления и записей в книги или карточки складского учета. Выясняют, нет ли на складе неучтенных излишков материалов и сырья. Они могут создаваться несколькими способами: за счет замены сырья при изготовлении готовой продукции; в результате обвеса, обсчета, обмера покупателей; оформления актов на потери материалов при их транспортировке или при их хранении на складах.

Для выявления неучтенных излишков материалов, готовой продукции и других ценностей в процессе обследования следует использовать данные складского учета. Если создаются неучтенные излишки, в складском учете расход отдельных видов ценностей за определенные периоды превышает их приход и, таким образом, накапливаются неучтенные излишки соответствующих ценностей. Этот перерасход перекрывается за счет последующего поступления и оприходования материальных ценностей аналогичных наименований сортов. Такие излишки обычно изымаются в счет последующих поступлений или выписки бестоварных документов до проверки их фактического наличия при последующей инвентаризации.

Важнейшими условием предупреждения расхищения материальных ценностей является должная постановка пропускной системы при ввозе на территорию организации и вывозе. Источниками проверки являются книги регистрации пропусков, журналы взвешивания грузов на автомобильных весах, сообщения охранников-контролеров и органов милиции о вывозе и выносе с территории организации материальных ценностей без должного оформления, приказы о принятых мерах по устранению выявленных нарушений и др.

В процессе проверки устанавливают соответствие данных складского учета с показателем синтетического учета со счетом подраздела 20 - "Материалы". Для этого общий итог остатков (в суммарном выражении) по сальдовой ведомости сверяют с остатками на конец месяца, приведенными в оборотной ведомости. Такое сопоставление проводится по каждому складу в отдельности. Общие обороты выбытия материалов за месяц по всем складам и остатки материалов на конец месяца, приведенные в ведомости, сверяют с кредитовым оборотом и остатками со счетом подраздела 20 - "Материалы" в Главной книге. Если все расхождения явились результатом запущенности учета материальных ценностей, то проверка прекращается до восстановления бухгалтерского учета.

Отпуск материальных ценностей со складов в производство оформляется различными документами в зависимости от принадлежности предприятия к соответствующей отрасли. Ими могут быть лимитно-заборные карты с отрывными месячными талонами, акты-требования на замену материалов или на дополнительный их отпуск, комплектовочные ведомости, раскройные карты, заборные листы и другие.

Одновременно следует внимательно проанализировать данные складского учета после отпуска материальных ценностей. В результате представляется возможным выявить размер завышенных списаний, что приводит к созданию не учетных излишков материалов на складах с последующим их изъятием.

Основная цель анализа материальных ценностей инвентаризации заключается в проверке соблюдения требований Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации.

Как предусмотрено Методическими указаниями, проведение инвентаризации обязательно:

• при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

• перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября;

• при смене материально ответственных лиц (на день приема - передачи дел);

• при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

• в случае стихийных бедствий, пожаров, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

• при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусмотренных законодательством Республики Казахстан или нормативными актами Министерства финансов РК.

Проверяют наличие в бухгалтерии всех необходимых документов, подтверждающих факт проведения инвентаризаций:

• приказов или распоряжений о проведении и составе комиссий;

• материальных отчетов;

• инвентаризационных описей, сличительных ведомостей;

• письменных объяснений материально ответственных лиц по результатам инвентаризаций;

• протоколов, приказов и других документов по рассмотрению и утверждению результатов инвентаризаций.

Для проверки качества инвентаризаций нужно проанализировать данные инвентаризационных описей и установить:

• указано ли в них место, где проводилась инвентаризация (склад, цех, кладовая), и время ее проведения;

• полностью ли записаны наименования материалов, их марки, сортность, артикулы и другие отличительные признаки;

• оговорены ли исправления в установленном порядке;

• приведены ли на каждой странице описей прописью показатели числа порядковых номеров товарно-материальных ценностей общий итог количества всех единиц в натуральном выражении;

• наличие на инвентаризационных описях подписей членов комиссии, а также записи материально ответственных лиц о правильности проведения инвентаризаций и принятии ценностей на ответственное хранение.

Потери от порчи, брака и боя оформляются отдельной инвентаризационной описью или актом с указанием периода образования по каждому виду ценностей, причин потерь и возможного их использования. Списание же их за счет предприятия может быть произведено лишь по решению руководителя организации.

В процессе проверки выясняют, соблюдается ли порядок оформления списания потерь и не производится ли их повторное списание. Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета должны регулироваться в следующем порядке.

Основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшееся в излишке, подлежат оприходованию и зачислению на финансовые результаты организации с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц. Убыль ценностей в пределах норм, утвержденных законодательством, списываются по распоряжению руководителя организации соответственно на издержки производства и обращения. Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач. Убыль ценностей в пределах норм определяется после зачета недостач ценностей излишками в результате пересортицы. В том случае,

если после зачета все же оказалась недостача ценностей, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача, произошедшая по вине материально ответственных лиц.

Неотъемлемой частью контроля сохранности материальных ценностей на складах предприятия является проверка складского учета. Практика работы показывает, что основные нарушения в ведении складского учета состоят в наличии отрицательных переходов остатков ("красивое сальдо") по видам материальных ценностей отсутствие записи о поступлении материалов по отдельным приходным документам, расхождении между данными карточек складского учета и бухгалтерского учета, завышении количества списываемых документов на расход материалов, неправильном подсчете переходящих остатков и др. Известно, что учет движения и остатков материалов осуществляют в карточках складского учета материалов. Карточка открывается на каждый номенклатурный номер отдельно, поэтому такой учет называют сортовым и осуществляют его в натуральном выражении. Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов (приходный ордер требование, накладная и др.) в день совершения операции. Поэтому, проверяя состояние учета движения материальных ценностей на складах предприятия, аудитор должен обратить внимание на достоверность записи и правильность составления ведомости учета движения материалов по первичным документам на прием и отпуск материалов, сданных в бухгалтерию предприятия.

Для анализа запасов материальных ценностей используют карточки складского учета, оборотные (сальдовые) ведомости и инвентаризационные описи, а также первичные документы.

Проводя аудит производственных запасов, следует иметь в виду, что первичные документы по поступлению и расходу производственных запасов играют важную роль в организации материального учета, так как являются его основой. Непосредственно по первичным документам осуществляют предварительный, текущий и последующий контроль за движением, сохранностью к рациональному использованию материальных ресурсов. Проведя акты и другие документы на покупку у физических лиц материальных ценностей по рыночным ценам, оплаченных наличными деньгами из кассы или из подотчетных сумм, аудитор устанавливает достоверность этих операций и правильность оформления актов: наличие в них паспортных реквизитов, адресов и расписок граждан в получении денег;

достоверность подписей сотрудников предприятия, подтверждающих факт покупки материалов по рыночным ценам; наличие подписи руководителя предприятия, утвердившего акт совершения покупки; полноту оприходования закупленных ценностей - под отчет материально ответственного лица.

Далее аудитору следует тщательно проводить правильность бухгалтерских записей по отпуску материальных ценностей со склада на различные цели. При этом должны делаться следующие записи на счетах бухгалтерского учета:

• на стоимость материалов, отпущенных основному, вспомогательному производствам: дебет счетов 901,921-кредит счетов подраздела 20;

• на стоимость материалов, отпущенных для нужды общехозяйственного назначения и управленческий дебет счета 821 - кредит счетов подраздела 20 и др.

Одним из важных вопросов аудита является проверка правильности оценки материальных ресурсов, списанных на производство, поскольку материалы поступают из различных источников, а начальные остатки их могут иметь иную цену по сравнению с закупленными.

Таким образом, при аудите производственных запасов аудитор обязан удостовериться в своевременности и полноте оприходования материалов, правильности оформления отпуска их в производство, на сторону и др.

В конце обследования аудиторы могут непосредственно проводить контрольные проверки поступивших материальных ценностей и их вывоза, контрольные проверки поступивших материальных ценностей и их вывоза, контрольные инвентаризации отдельных видов материалов сырья.

Обследование состояния материальных ценностей с последующей документальной проверкой дает возможность сделать обоснованные выводы о целостности ценностей и разработать профилактические мероприятия.

Документы необходимые для проведения аудита

Первичные и иные документы, послужившие основанием для производства записей на забалансовых счетах.

Соответствующие ведомости аналитического учета имущества или обязательств учитываемых на забалансовых счетах.

Аудиторские процедуры

Инспектирование (проверка записей, документов); пересчет (проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов).

### 2.3.Формы первичных учетных документов

### По учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Форма**          | **Нормативный акт,   утвердивший форму**   | **Порядок заполнения формы**     |
| Акт о приеме-передаче товарно-материальных  ценностей на хранение (Унифицированная      форма N МХ-1)          | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Журнал учета          товарно-материальных  ценностей, сданных на хранение              (Унифицированная      форма N МХ-2)          | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Акт о возврате        товарно-материальных  ценностей, сданных на хранение              (Унифицированная      форма N МХ-3)          | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Журнал учета          поступающих грузов    (Унифицированная      форма N МХ-4)          | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Журнал учета          поступления           продукции, товарно-   материальных          ценностей в места     хранения              (Унифицированная      форма N МХ-5)          | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Журнал учета          расхода продукции,    товарно-материальных  ценностей в местах    хранения              (Унифицированная      форма N МХ-6)          | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Журнал учета          поступления           плодоовощной          продукции в места     хранения              (Унифицированная      форма N МХ-7)          | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Журнал учета          расхода плодоовощной  продукции в местах    хранения              (Унифицированная      форма N МХ-8)          | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Весовая ведомость     (Унифицированная      форма N МХ-9)          | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Партионная карта      (Унифицированная      форма N МХ-10)         | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Акт о расходе         товаров по партии     (Унифицированная      форма N МХ-11)         | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Акт о расходе         товаров по партиям    (Унифицированная      форма N МХ-12)         | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Акт о контрольной     проверке продукции,   товарно-материальных  ценностей, вывозимых  из мест хранения      (Унифицированная      форма N МХ-13)         | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Акт о выборочной      проверке наличия      товарно-материальных  ценностей в местах    хранения              (Унифицированная      форма N МХ-14)         | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Акт об уценке         товарно-материальных  ценностей             (Унифицированная      форма N МХ-15)         | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Карточка учета        овощей и картофеля в  буртах (траншеях,     овощехранилищах)      (Унифицированная      форма N МХ-16)         | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Акт о зачистке бурта  (траншеи,             овощехранилища)       (Унифицированная      форма N МХ-17)         | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Накладная на          передачу готовой      продукции в места     хранения              (Унифицированная      форма N МХ-18)         | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Ведомость учета       остатков товарно-     материальных          ценностей в местах    хранения              (Унифицированная      форма N МХ-19)         | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Отчет о движении      товарно-материальных  ценностей в местах    хранения              (Унифицированная      форма N МХ-20)         | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Отчет о движении      товарно-материальных  ценностей в местах    хранения              (Унифицированная      форма N МХ-20а)        | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                            |
| Отчет экспедитора     (Унифицированная      форма N МХ-21)         | Постановление         Росстата от           09.08.1999 N 66        | Указания по применению          и заполнению форм первичной     учетной документации по учету   продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения     (утв. Постановлением            Госкомстата РФ от 09.08.1999    N 66)                           |

**Заключение**

В данной работе были рассмотрены особенности аудита товарно-материальных ценностей принятых в переработку, на хранение или на комиссию,а также особенности их оценки и признания. Важной задачей является эффективное управление товарно-материальными запасами, так как в настоящее время производственные запасы составляют значительную часть стоимости имущества предприятия, а затраты материальных ресурсов в некоторых отраслях доходят до 90% и более в себестоимости продукции. Определены роль и задачи аудита в управлении производственными запасами предприятия. Существенное значение для сохранности товарно-материальных запасов имеет наличие технически оснащенных складских помещений с современными весоизмерительными приборами и устройствами, позволяющими механизировать и автоматизировать складские операции и складской учет.

Предлагаются общие рекомендации, позволяющие управлять производственными запасами. Во-первых, необходимо постоянно контролировать обеспеченность предприятия производственными запасами. Во-вторых, необходимо рационально использовать эти запасы. В-третьих, следить за движением материальных ценностей.

Таким образом, подводя итог моей работы можно сделать следующие выводы и предложения.. Существенно улучшить учет товарно-материальных запасов можно, совершенствуя применяемые документы и учетные регистры, то есть более широко используя накопительные документы, предварительную выписку документов по движению материалов и оперативных документов на вычислительных машинах, карточки складского учета в качестве расходного документа по отпущенным материалам (бездокументальной системы оформления расхода материалов) и другое.

**Литература**

1. Пупко Г.М. Аудит и ревизия : учебное пособие/2-е изд., Стереотип-МН; Книжный дом;Мисанта,2004-429с.
2. Горожанкина Е.А. Аудит: учебник для студентов экономических колледжей.- М: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К»,-2007-368с.
3. План счетов бухгалтерского учета с кратким комментарием руководителя Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Бакаева А.С.-М.: Информационное агентство ИПБ-БИНФА,2001.-176с.
4. СПС КонсультантПлюс: Законодательство. {Электронный ресурс}:метод. Указания.
5. Стандарты бухгалтерского учета 2002г. Учет товарно-материальных запасов. Стандарт бухгалтерского учета №7 от 13 ноября 1996г. №3.
6. Баканова М.И. Бухгалтерский учет в торговле.: учебное пособие/под ред. М.И. Баканова.-М.: Финансы и статистика,2003.-567с.
7. Федеральный закон от 21 ноября 2005 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

8. Налоговый кодекс РФ, часть первая, от 31 июля 1998 года № 146- ФЗ//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».