1. Теоретические основы учета и аудита материально-производственных запасов
   1. Структура и классификация материально-производственных запасов на предприятии
   2. Требования МСБУ, МСФО, МСА по учету и аудиту материально-производственных запасов
   3. Планирование аудита материально-производственных запасов
2. Аудит материально-производственных запасов

2.1 Краткая характеристика предприятия.

2.2 Постановка бухгалтерского учета материально - производственных запасов

2.3 Разработка программы аудита материально-производственных запасов

3. Аудиторская проверка материально-производственных запасов и обобщение ее результатов

3.1 Проверка учета материально-производственных запасов

3.2 Обобщение результатов аудиторской проверки

3.3 Предложения по совершенствованию учета материально - производственных запасов

* 1. **Структура и классификация материально-производственных запасов на предприятии**

В условиях современных рыночных отношений любой хозяйствующий субъект, заинтересованный в создании конкурентоспособной продукции (работ, услуг), ее продаже на внутреннем и внешнем рынках, получении стабильной прибыли от своей деятельности, должен обеспечить себе устойчивое финансовое положение. В достижении поставленной цели участвуют материально-производственные запасы, которые обеспечивают бесперебойный процесс производства и продажи продукции.

Требованиями рыночной экономики определено, что любая организация, ведущая производственную или иную коммерческую деятельность должна обладать определенными действующими, функционирующими материально-производственными запасами. И от того, как размещены и используются эти активы в различных отраслях и видах деятельности, зависит эффективность работы организации, ее финансовая устойчивость.

Основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов:

- сплошное, непрерывное и полное отражение движения (прихода, расхода, перемещения) и наличия запасов;

- учет количества и оценка запасов;

- оперативность (своевременность) учета запасов;

- достоверность;

- соответствие синтетического учета данным аналитического учета на начало каждого месяца (по оборотам и остаткам);

- соответствие данных складского учета и оперативного учета движения запасов в подразделениях организации данным бухгалтерского учета.

В соответствии с положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденным Приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. №44н, в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);

- предназначенные для продажи;

- используемые для управленческих нужд организации.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц, и предназначенные для продажи.

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования единицей материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

МПЗ находятся в постоянном движении. Совершая непрерывный кругооборот, который отражается в возобновлении процесса производства, они обеспечивают его непрерывность и ритмичность. При последовательном прохождении МПЗ всех стадий кругооборота происходит изменение их натурально-вещественной формы. Так, на первой стадии материальные оборотные активы, имеющие первоначальную форму денежных средств, превращаются в производственные запасы (материалы), то есть переходят из сферы продажи в сферу производства. На втором этапе материально-производственных запасов в виде производственных запасов, участвуя в производственном цикле, принимают форму незавершенного производства, полуфабрикатов, готовой продукции. Завершает кругооборот стадия, в процессе которой при продаже готовой продукции и полуфабрикатов организация получает денежные средства в наличной или безналичной форме. Результатом прохождения материально-производственных запасов полного кругооборота является полученная разница между поступившей денежной выручкой и первоначально затраченными денежными средствами. Эта разница представляет величину денежных накоплений организации, ее валовую прибыль. После завершения одного кругооборота материально-производственных запасов вступают в новый. Таким образом, совершая полный кругооборот, материально-производственных запасов функционируя на всех стадиях параллельно во времени, обеспечивают непрерывность и стабильность процесса производства и процесса продажи продукции, товаров, работ, услуг, в чем и заключается экономическая сущность материально-производственных запасов.

Рассматривая состав материально-производственных запасов, оценивая их значение в текущей деятельности организации, необходимо иметь представление об их классификации, которая даст возможность при оценке эффективности материально-производственных запасов выбрать более широкий диапазон показателей, характеризующих их использование.

Классификация материально-производственных запасов организаций объединяется по следующим классификационным признакам: размещению в производственном процессе; наличию источников финансирования; постоянству нахождения в организации; сферам применения; назначению; составу; оптимизации размеров запасов; категориям риска, степени ликвидности.

Представляет интерес классификация материальных запасов на основе логистической концепции. При анализе материальных запасов предлагается использовать четыре основных классификационных признака: цель создания, место нахождения, время, выполняемые функции.

В зависимости от целевого назначения выделяются следующие категории:

а) технологические (переходные) запасы, движущиеся из одной части логистической системы в другую;

б) текущие (циклические) запасы, создаваемые в течение производственного периода, или запасы объемом одну партию товаров;

в) резервные (страховые или «буферные») запасы, создаваемые для компенсации случайных колебаний спроса, а также изменений рыночной конъюнктуры.

Классификация по месту нахождения предполагает разделение материальных запасов на два вида: производственные и товарные запасы.

Производственные запасы формируются на предприятиях-потребителях. Товарные запасы находятся у предприятий-изготовителей, а также в каналах сферы обращения.

Классификация по исполняемым функциям позволяет подразделить запасы на текущие, подготовительные, страховые, сезонные. Текущие запасы обеспечивают непрерывность снабжения производственного процесса между двумя поставками. Подготовительные запасы образуются при технологической необходимости дополнительной подготовки материальных ресурсов к производственному потреблению. Гарантийные запасы предназначены для компенсации потерь в случае отсутствия текущих запасов. Сезонные запасы образуются для компенсации сезонного влияния на процессы производства, транспортировки или потребления.

Классификация по времени позволяет выделить различные количественные уровни запасов: максимальный запас; запас, соответствующий “точке заказа”; средний текущий запас; минимальный запас, который в количественном отношении равен сумме гарантийного и подготовительного запасов.

В связи с вышесказанным основными задачами аудита и учета материально-производственных запасов являются:

- формирование фактической себестоимости запасов;

- правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску запасов;

- контроль за сохранностью запасов в местах их хранения (эксплуатации) и на всех этапах их движения;

- контроль за соблюдением установленных организацией норм запасов, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг;

- проведение анализа эффективности использования запасов.

* 1. **Требования МСБУ, МСФО, МСА по учету и аудиту материально-производственных запасов**

Между правилами учета материально-производственных запасов (МПЗ) по МСФО и по российским стандартам бухгалтерского учета имеются различия.

Согласно международному стандарту МСФО 2 «Запасы», запасы - это активы, которые:

- предназначены для продажи в ходе нормальной деятельности;

- находятся в процессе производства для такой продажи;

- существуют в форме сырья и материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

В связи с этим запасы можно подразделить на три категории: сырье и материалы, незавершенное производство, готовая продукция и товары. Сравнивая отечественные стандарты с международными, можно сделать вывод, что определения МПЗ идентичны, по сути, во всех существенных аспектах. С вводом нового Плана счетов методология учета запасов приведена в соответствие с МСФО.

Основное отличие МСФО и РСБУ: в финансовой отчетности, составленной на основании МСФО, отражается стоимость всех готовых и незавершенных товаров. То есть вне зависимости от права собственности активы должны быть признаны запасами и учтены на балансе организации. В то время как по нынешнему российскому законодательству право собственности является обязательным условием для учета на балансе.

Также согласно РСБУ в бухгалтерской отчетности в составе запасов отражаются расходы будущих периодов. В МСФО такой статьи не предусмотрено ни одним стандартом. В какой-то мере расходам будущих периодов в международном учете соответствуют так называемые предоплаченные расходы, но отражаются они в составе выданных авансов. Также российские бухгалтеры показывают в запасах стоимость животных, которая оговаривается в МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

В соответствии с МСФО 2 запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин — себестоимости или возможной чистой цене реализации. В международной практике данный порядок соблюдают, так как он позволяет лучше осветить положение дел компании для ее руководства.

На основании МСФО 2 себестоимость формируется из покупной цены, импортных пошлин, налогов (кроме тех возмещаемых), расходов на перевозку и обработку, а также из других затрат, связанных с приобретением. А вот торговые скидки, полученные уже после принятия запасов на учет, из себестоимости вычитаются.

Возможная чистая цена реализации — это то, что мы привыкли считать рыночной ценой, но за вычетом расходов на продажу. Снижение стоимости запасов отражается как резерв под обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

В МСФО 2 предусмотрены следующие способы, которыми можно списывать материально-производственные запасы.

1. Метод сплошной идентификации. Его используют в отношении запасов, которые не являются взаимозаменяемыми. То есть когда точно известно, какие МПЗ остались на складе, а какие переданы в производство или реализованы.

2. Метод ФИФО. Проданным запасам присваивают себестоимость первых по времени закупок. То есть стоимость запасов на конец периода определяется по ценам последних поступлений.

3. Метод средней стоимости — когда все запасы имеют одинаковую среднюю цену в периоде.

ЛИФО в международном учете отменен уже давно (с 1 января 2005 года), так как признан необъективным. Ведь в период роста цен из всех упомянутых способов метод ЛИФО дает самый низкий показатель чистой прибыли.

МСФО 2 разрешает рассчитывать среднюю стоимость с помощью периодической или непрерывной оценки.

С 1 января 2008 года вступил в силу приказ Минфина России от 26.03.2007 г. №26н (зарегистрирован в Минюсте России 12.04.2007 г. №9285) «О внесении изменений в нормативно- правовые акты по бухгалтерскому учету». Изменения коснулись Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 г. №34н, ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденного приказом Минфина России от 09.06.2001 г. №44н и Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001 г. №119н.

Изменения разрабатывались Минфином России с целью совершенствования нормативно-правового регулирования в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и являются очередным шагом по выполнению задач, определенных в Концепции развития бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу, в частности, задачи по более активному использованию Международных стандартов финансовой отчетности при формировании информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной для принятия экономических решений заинтересованными внешними и внутренними пользователями.

В соответствии с указанными изменениями при отпуске материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии начиная с 2008 года такой способ их оценки как по себестоимости последних по времени приобретения (ЛИФО) использоваться не может.

В связи с рассмотренными изменениями в учете материально-производственных запасов организациям потребуется уточнить учетную политику на 2008 год, а именно - выбрать соответствующий способ из разрешенных нормативно-правовыми актами по бухгалтерскому учету для оценки материалов при отпуске в производство и ином выбытии (по себестоимости первых по времени приобретения (ФИФО) или по средней себестоимости), ранее оцениваемых по способу ЛИФО, и применять его при списании материально-производственных запасов начиная с января 2008 года.

Обращаясь к историческому опыту отмены метода ЛИФО в МСФО – по МСФО 2 «Запасы» был предусмотрен перспективный характер изменения учетной политики, обозначавший, что с 1 января следующего года организация начинает применять новый метод оценки вместо ЛИФО и какой-либо пересчет остатков не производился. К сожалению, в тех изменениях, которые внесены в ПБУ 5/01, аналогичное разрешение отсутствует.

Кроме того, Приказом Минфина РФ №26н из ПБУ 5/01 исключен пункт 7. В нем говорится, что, когда предприятие самостоятельно создает материально-производственные запасы, их фактическая себестоимость определяется исходя из затрат, связанных с их производством. При этом принимается во внимание порядок, который организация установила для расчета себестоимости соответствующих видов изготавливаемой продукции. Однако такой порядок действовал только до 2008 года, так как с 2008 года данный пункт исключен из Положения по бухгалтерскому учету. Тем не менее, как поступать с 2008 года организации, создающей МПЗ самостоятельно, в приказе Минфина не сказано. Остается ждать официальных разъяснений.

**1.3 Цель и основные принципы учета материально-производственных запасов**

Целью аудиторской проверки материально-производственных запасов (МПЗ) является формирование мнения о достоверности показателей отчетности по статьям материальных ценностей "Запасы" и о соответствии применяемой в организации методики учета и налогообложения операций с МПЗ действующим в Российской Федерации нормативным документам. Это достигается проведением проверок на существенность, а также структур контроля и системы бухгалтерского учета и оценкой риска аудита, который зависит от характера запасов предприятия и их важности для бухгалтерских отчетов. Проверка запасов рассматривается как основная часть аудита на тех предприятиях, где их величина существенна.

В процессе проверки аудитор должен установить:

- реальность наличия и существования МПЗ;

- все ли операции с МПЗ, которые должны быть отражены на счетах учета, действительно в них представлены;

- является ли организация собственником всех МПЗ, т.е. имеются ли на них имущественные права, а суммы, отраженные как задолженность, - обязательствами;

- правильность оценки МПЗ и связанных с ними обязательств;

- правильно ли выбраны и применялись принципы учета МПЗ.

Информационной базой для проверки материально-производственных запасов являются:

1. Нормативные документы, касающиеся приема, учета, хранения и отпуска материальных ценностей.

2. Приказ об учетной политике.

3. Первичные документы по оформлению операций с МПЗ.

4. Организационно-правовые документы и материалы.

5. Бухгалтерская отчетность предприятия и бухгалтерские регистры по учету МПЗ.

Приступая к проверке, аудитору необходимо получить информацию о выбранных способах и методах учета по данному участку проверки. В соответствии с требованиями ПБУ 5/98 "Учет материально-производственных запасов" в приказе об учетной политике должна содержаться информация о методологических аспектах учета МПЗ:

- границы между основными средствами и малоценными и быстроизнашивающимися предметами (МБП);

- способы начисления амортизации МБП;

- порядок учета приобретения (заготовления) МПЗ;

- методы оценки МПЗ по их видам при списании.

Руководство организации-клиента зачастую недооценивает важность сведений, заложенных в учетной политике, хотя выбор того или иного учетного принципа предопределяет финансовый результат. Отсюда возможны различного рода манипуляции и нарушения. Наиболее распространенными из них являются несоблюдение или непоследовательность применения выбранных способов учета.

Первичные документы, которыми оформляют операции с МПЗ, зависят от видов и групп материальных ценностей, которыми владеет организация. Формы применяемых первичных документов должны содержать все необходимые реквизиты. К таким документам относятся: доверенности на получение материальных ценностей, приходные ордера, акты о приемке и списании материалов и МБП, лимитно-заборные карты, требования-накладные, товарно-транспортные накладные, товарные и материальные отчеты, карточки складского учета.

К организационно-правовым документам и другим материалам относятся:

- протоколы заседаний совета директоров, решения учредителей и других комиссий. Изучение этих документов для аудитора особенно важно, если при формировании или изменении величины уставного капитала организации в качестве вкладов были внесены сырье, материалы, МБП или товары, а так же, если дивиденды или доходы выплачивались материальными ценностями;

- отчеты аудиторов за прошлые годы;

- договоры на поставку сырья, материалов, товаров и т.д.;

- договоры о материальной ответственности.

Достаточно информативными могут оказаться беседы аудитора с персоналом клиента обо всех изменениях в структуре руководства и в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, содержание и результаты которых фиксируются в рабочих документах.

Информация для проверки операций с МПЗ содержится в бухгалтерской отчетности предприятия и бухгалтерских регистрах, в частности, в ф. N 1 "Бухгалтерский баланс" - показатели о МПЗ сгруппированы во втором разделе актива баланса; ф. N 5 "Приложение к бухгалтерскому балансу" - разделы 3, 9; пояснительной записке, прилагаемой к балансу.

Бухгалтерские регистры по учету МПЗ могут быть различными. Это зависит от применяемых формы и способа ведения бухгалтерского учета на предприятии, а также от видов и групп имеющихся МПЗ. Но в любом случае аудитор должен проанализировать регистры синтетического и аналитического учета по счетам 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материалов", 16 "Отклонение в стоимости материалов", 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы", 13 "Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов", 40 "Готовая продукция", 41 "Товары", сальдовые ведомости, книги, карточки складского учета, материалы инвентаризаций.

Сбор аудиторских доказательств осуществляется путем проведения аудиторских процедур в три этапа.

1. Процедуры подготовки и планирования аудита.

1.1. Проверка начальных остатков.

1.2. Проверка соответствия остатков аналитического и синтетического учета и бухгалтерской отчетности.

1.3. Оценка применимости выбранной учетной политики организации и анализ правильности и последовательности ее применения.

1.4. Тестирование системы внутреннего контроля.

1.5. Выявление приоритетных направлений проверки исходя из особенностей деятельности аудируемого лица.

Завершаются процедуры подготовки и планирования аудита построением аудиторской выборки.

2. Процедуры, выполняемые в ходе проверки по существу.

Процедуры, перечисленные далее, выполняются раздельно для каждой группы МПЗ:

2.1. Проверка правильности проведения организацией инвентаризации МПЗ и отражения результатов инвентаризации в бухучете.

2.2. Проверка документального подтверждения прав собственности на МПЗ.

2.3. Анализ документов, подтверждающих обременение прав собственности на МПЗ.

2.4. Анализ движения МПЗ.

2.5. Проверка документального подтверждения операций по движению МПЗ, отраженных в бухучете:

2.5.1. проверка правильности оформления документов;

2.5.2. проверка полноты документального подтверждения хозопераций.

2.6. Проверка полноты отражения операций с МПЗ в бухучете.

2.7. Проверка правильности оценки МПЗ.

2.8. Проверка правильности формирования стоимости МПЗ при их приобретении (изготовлении).

2.9. Проверка правильности оценки МПЗ при их выбытии.

2.10. Проверка правильности отражения операций с МПЗ в бухучете.

2.11. Проверка полноты раскрытия информации о МПЗ в бухотчетности.

3. Заключительные процедуры.

3.1. Анализ ошибок, выявленных в ходе проверки,и их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности.

3.2. Формирование мнения аудитора о достоверности показателей МПЗ в бухгалтерской отчетности.

Аудиторская проверка МПЗ позволяет минимизировать риск наличия существенных ошибок в бухгалтерской отчетности. Поэтому, приступая к проверке МПЗ, аудитору нужно выявить наиболее часто встречающиеся нарушения и с учетом этого выбрать необходимые процедуры проверки.

1. **Аудит материально-производственных запасов**
   1. **Краткая характеристика предприятия**

ООО «Алтайпрофиль» создано в 1996 году Прусаковым Анатолием Степановичем и занимается производством, монтажом и установкой пластиковых окон и дверей.

Общество с ограниченной ответственностью «Алтайпрофиль» в дальнейшем Общество, создано в соответствии с Законом РФ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и зарегистрировано Постановлением администрации Ленинского района г. Барнаула № 153 от 05.05.96 г.

Сокращенное наименование Общества: ООО «Алтайпрофиль». Местонахождение: 656019, Российская Федерация, Алтайский край, Барнаул, ул. Юрина, 204-г.

ООО «Алтайпрофиль» имеет здание производственного цеха, где установлены машины, оборудование и станки; офисное помещение. Склад находится на территории производственного цеха, где хранится фурнитура и комплектующие. Выдачей материалов занимается кладовщик, с которым заключен договор о материальной ответственности.

Общество ведет бухгалтерский и статистический учет в установленном законодательством порядке и несет ответственность за его достоверность.

Основными видами деятельности Общества являются:

• производство и монтаж строительных конструкций и изделий;

• производство строительных материалов;

• оптовая и розничная торговля товарами;

• организация и проведение выставок, ярмарок, торгов, аукционов и т.д., открытие сети магазинов и торговых точек, как в РФ, так и за рубежом.

Фирма функционирует на рынке более 10 лет. В работе использует системы, базирующиеся на трехмерных, пятимерных профилях с уплотнением по всему периметру окна. Работает на импортном оборудовании. Приобретает комплектующие и профиля непосредственно у производителя, минуя посредников, дабы исключить лишние расходы.

По данным отчетов, предоставленных в органы статистики в 2005 году на предприятии среднесписочная численность работников составляла 40 человек, в 2006 году – 52 человека, 2007 года – 75 человек. Это обусловлено расширением производства и производственной необходимостью.

Применив методы анализа я выяснила, что в процессе производства наблюдается увеличение валового оборота (на 4,9%) по сравнению с предыдущим 2006 годом.

Полная инвентаризация материально-производственных запасов на предприятии проводится один раз в год, выборочная инвентаризация проходит один раз в месяц.

Бухгалтерский учет материалов осуществляется без применения счетов 15 и 16.

Из-за частой смены кладовщиков и в связи с расширением производства руководством ООО решено провести аудиторскую проверку материально-производственных запасов.

Все первичные документы продвижению материалов со складов и подразделений организации поступают в бухгалтерию. Именно на этой стадии учетного процесса работники бухгалтерии обязаны осуществлять контроль за законностью, целесообразностью и правильностью документального оформления операций по движению производственных запасов. После проверки первичные документы подвергаются таксировке (умножением количества материалов на цену).

Учета материалов в бухгалтерии: в бухгалтерии открывают на каждый вид и сорт материалов карточки аналитического учета, в которые записывали на основании первичных документов операции по поступлению и расходу материалов. Эти карточки отличаются от карточек складского учета лишь тем, что учет материалов в них ведут не только в натуральном, но и в денежном выражении. По окончании месяца по итоговым данным карточек составляют сортовые количественно-суммовые о6оротные ведомости аналитического учета и сверяют их с оборотами и остатками на соответствующих синтетических счетах и данными карточек складского учета.

Более прогрессивным является оперативно-6ухгалтерский, или сальдовый, метод учета материалов. При сальдовом методе бухгалтерия не дублирует складской сортовой учет ни в отдельных карточках аналитического учета, ни в оборотных ведомостях, а использует в качестве регистров аналитического учета карточки учета материалов, ведущиеся на складах.

Ежедневно или в другие установленные сроки {как правило, не реже одного раза в неделю) работник бухгалтерии проверяет правильность записей кладовщика в карточках учета материалов и подтверждает их своей подписью на самих карточках. В конце месяца заведующий складом, а в отдельных случаях работник бухгалтерии переносит количественные данные об остатках на 1-е число месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек учета материалов в ведомость учета остатков материалов на складе (без оборотов прихода и расхода).

После проверки и визирования работником бухгалтерии ведомость остатков передают в бухгалтерию, где остатки материалов таксируют по учетным ценам и выводят их итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу.

При сальдовом методе учета материалов поступившие в бухгалтерию первичные документы по движению материалов после их проверки и таксировки раскладываются в контрольной картотеке отдельно по приходу и расходу в разрезе складов и номенклатурных групп материалов. По истечении месяца картотеку используют для составления групповых оборотных ведомостей в суммовом выражении по каждому складу в отдельности. Таких групп в крупных организациях бывает несколько десятков (вместо тысяч наименований материалов). Данные этих ведомостей сверяют со стоимостными данными ведомости остатков и с итогами записей в регистрах синтетического учета.

Аналитический учет материалов в бухгалтерии с применением компьютеров можно осуществлять и посредством составления сортовых о6оролвых ведомостей по номенклатурным номерам на основании поступающих первичных документов. Сверка со складским учетом в этом случае осуществляется вручную. При переносе данных из карточек складского учета в компьютер на их основе разрабатывается сортовая о6оротная-сличительная ведомость, в которой сопоставляются исходящий остаток материалов (в количественном и суммовом выражении) по первичным документам, по карточкам складского учета и выявляются отклонения между этими данными.

Изложенные варианты аналитического учета материалов с применением компьютеров имеют существенные недостатки, поскольку при сальдовом методе трудоемкой является разработка групповых и сальдово-сличительных ведомостей для сверки данных бухгалтерского и складского учета непосредственно с помощью машин. При составлении только сальдовой ведомости сверка с карточками складского учета производится вручную, что значительно затрудняет поиск и обнаружение ошибок.

В настоящее время разработано несколько вариантов программ учета производственных запасов с применением компьютеров, в которых эти проблемы успешно решены.

Формирование учетной стоимости МПЗ с использованием счетов 15 и 16 предполагает использование нормативных (плановых) цен МПЗ. По дебету счета 15 собираются фактические затраты на приобретение МПЗ, с кредита этого счета МПЗ списываются по нормативным ценам (аналогично счету 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)"). TЗP обособляются на счете 16, а затем присоединяются (при отрицательной разнице — сторнируются) к тем затратам или расходам, на которые списана стоимость выбывших МПЗ.

Д-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей"/А,

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"500 руб. (100 руб. - 5 ед.);

Д-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей "/В,

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 150 руб. (10 руб. 15 ед.);

Д-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей"/А,

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами," 15 руб., 3 руб.;

Д-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей"/В,

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 25 руб., 7 руб.;

Д-т сч. 10 "Материалы"/А,

К-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей "/А

525 руб. (105 руб. 5 ед.);

Д-т сч. 10 "Материалы"/В,

К-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей "/В

180 руб. (12 руб.. 15 ед.);

Д-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей "/А,

К-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей"

7 руб. (525 руб. — 518 руб.);

Д-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей"/В,

К-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей"

2 руб. (182 руб. — 180 руб.).

Отклонения не списываются раздельно, поскольку аналитический учет по счету 16 ведется по Группам МПЗ с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений, а в нашем случае уровень отклонений одинаков (7 руб.: 525 руб. = 0,01 руб.; 2 руб.: 180 руб. = 0,01 руб.):

Д-т сч. 20 "Основное производство",

К-т сч. 10 "Материалы"/А 315 руб. (105 руб. 3 ед.);

Д-т сч. 08 "Вложения во внеоборотные активы",

К-т сч. 10 "Материалы"/А 210 руб. (105 руб. 2 ед.);

Д-т сч. 23 "Вспомогательные производства",

К-т сч. 10 "Материалы"/В 120 руб. (12 руб, 10 ед.);

Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы",

К-т сч. 10 "Материалы"/В 24 руб. (12 руб. 2 ед.).

Сальдо по счету 10 показывает объем материалов на складе: 36 руб. (12 руб. 3 ед.) (для проверки: 525 + 180 — 315 — 210 -120 — 24 = 36 руб.).

Порядок распределения отклонений:

Д-т сч. 20 "Основное производство",

К-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" (красным) 2,23 руб. [5 руб. 315:(525 + 180)];

Д-т сч.. 08 "Вложения во внеоборотные активы",

К-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" (красным) 1,49 руб. [5 руб. 210:(525'+ 180)];

Д-т сч. 23 Вспомогательные производства",

К-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" (красным) 0,85 руб. [5 руб. 120: (525 + 180)];

Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы",

К-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" (красным) 0,17 руб. [5 руб. 24: (525 + 180)].

Сальдо по счету 16 показывает объем отклонений, приходящийся на остаток материалов на складе: 0,26 руб. (5 — 2,23 — 1,49 — 0 85 — 0,17) (для проверки: 0,25 руб. [5 руб. 36: (525 + 180)], разница объясняется округлением).

В следующем месяце затраты, выявленные после принятия материалов к учету, присоединяются к общей сумме отклонений и распределяются вместе с ними.

Сальдо на счете 15 остается только по материалам, по которым не завершен процесс их заготовления. Затраты, признанные после принятия материалов к учету, и отклонения в доле, приходящейся на стоимость материалов на складе, отражаются в виде сальдо по счету 16. При заполнении баланса остатки по счетам 15 и 16 присоединяются к стоимости МПЗ.

Данная схема наиболее удобна при возможности прогнозирования стоимости МПЗ с достаточно высокой степенью точности: использование нормативных величин эффективно только в условиях стремления предприятия к минимизации отклонений. Если отклонения велики, то это свидетельствует либо о неточном формировании нормативных цен, либо о неэффективном приобретении материалов (снабженцы не укладываются в те лимиты и нормативы, которые им установлены).

В условиях отпуска МПЗ в производство "с колес", когда получены далеко не все расчетные документы и велика доля неотфактурованных поставок, эта схема является практически единственно приемлемой, поскольку позволяет принять МПЗ к учету по нормативным ценам, не ожидая формирования их фактической стоимости.

На первый взгляд, использование нормативных цен усложняет бухгалтерский учет МПЗ, поскольку вводит новый показатель — отклонения. Однако на самом деле этот способ значительно упрощает процедуру учета, так как исчезает необходимость формирования учетной стоимости путем отслеживания всех расходов, связанных с приобретением данной партии товаров или материалов. Учетная стоимость автоматически приравнивается к нормативным ценам, а все сопутствующие расходы без трудоемкой сортировки списываются на счет 15 (так как аналитика на счетах 15 и 16, в отличие от предыдущей схемы, строится в зависимости от соотношения учетной цены и величины отклонения по отдельным группам МПЗ). Поэтому учет по нормативным ценам удобен в случае, когда сложно привязать расходы к конкретным партиям МПЗ, чтобы скалькулировать их фактическую стоимость — когда затраты на транспортировку, услуги посредников и т. д. относятся сразу к нескольким партиям МПЗ.

Кроме того, важно, что списание МПЗ осуществляется по одной и той же учетной стоимости (нормативные цены принимаются на относительно продолжительный период времени), поэтому отпадает необходимость выбора способа списания запасов и выполнения достаточно трудоемких процедур по определению стоимости первых или последних закупок либо средней стоимости запасов.

Синтетический учет производственных запасов, принадлежащих организации, ведется на синтетических счетах материалов, животных на выращивании и откорме, Заготовления и приобретения материальных ценностей, Отклонения в стоимости материальных ценностей. Учет производственных запасов, находящихся в организации, но принадлежащих другим организациям, ведется на забалансовых счетах Товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, и Материалов, принятых в переработку.

На предприятиях малого бизнеса все производственные запасы можно учитывать на одном синтетическом счете Материалов.

Как было отмечено выше, учет материальных ценностей ведется по фактической себестоимости или по учетным ценам. При учете материалов непосредственно по фактической себестоимости в дебет материальных счетов относятся все расходы по их приобретению.

При этом способе учета поступление материалов отражают по дебету счета Материалов и кредиту счетов:

Расчетов с поставщиками и подрядчиками — на стоимость поступивших материалов по ценам поставщиков (без налога на добавленную стоимость) со всеми наценками посреднических и/или внешнеторговых организаций и транспортно-заготовительными расходами, включенными в счета поставщиков, в том числе по оплате таможенных пошлин, процентов за кредит, предоставленный поставщиком; на стоимость услуг (также без НДС) транспортных (железнодорожных и водных) организаций, стоимость услуг товарных бирж и др.;

Расчетов с подотчетными лицами — на стоимость материалов, приобретенных непосредственно должностными лицами и оплаченных из подотчетных сумм;

Вспомогательных производств — на расходы по доставке материалов собственным транспортом и на фактическую себестоимость материалов собственного производства;

Основного производства и/или Вспомогательных производств — на стоимость возвратных отходов; других счетов (например, Расчетов по краткосрочным кредитам и займам — при начислении процентов за кредит и займы).

Накопленные суммы списываются с кредита этого счета в дебет счетов:

- Заготовления и приобретения материальных ценностей — на расходы по заготовке сырья в перерабатывающих организациях;

- Материалов (субсчет “Строительные материалы”), где присоединяются к другим расходам.

- Со счета Заготовления и приобретения материальных ценностей фактическая себестоимость сырья в перерабатывающих организациях списывается в дебет счета Материалов.

Прибывшие от поставщиков материалы, по которым не поступили платежно-расчетные документы (неотфактурованные поставки), принимаются по приемному акту, составляемому на складе.

Оприходование ценностей осуществляется по учетным ценам либо по ценам договора или предыдущих поставок. Если до конца месяца расчетный документ не поступил, указанные поставки остаются в принятой оценке. В следующем месяце при поступлении расчетного документа стоимость неотфактурованных поставок в принятой оценке сторнируется и составляется новая запись по фактическим суммам, указанным в документах поставщиков.

Стоимость акцептованных и оплаченных материалов, не поступивших в течение отчетного периода (материалы в пути), по окончании месяца отражается по дебету счета Материалов и кредиту счета Расчетов с поставщиками и подрядчиками (без оприходования ценностей на склад). В начале следующего месяца эти суммы сторнируются, а на поступление ценностей составляется обычная бухгалтерская запись.

Как было отмечено ранее, при приемке материалов от поставщиков могут быть выявлены излишки или недостачи по сравнению с документальными данными, оформляемые актом. Излишки приходуются по акту и расцениваются по учетным или договорным ценам. Затем служба снабжения сообщает об излишках поставщику и просит выслать платежное поручение на их стоимость.

Если при приемке обнаружена недостача или порча материалов, их стоимость отражают по дебету счета Расчетов с разными дебиторами и кредиторами (субсчет "Расчеты по претензиям") и кредиту счета Расчетов с поставщиками и подрядчиками. На материальных счетах стоимость недостач или порчи материалов не показывают.

Аналитический учет поступления материалов зависит в значительной мере от выбора учетной цены. Если в качестве учетной цены применяют среднюю цену поставщика, то поступившие материалы (при учете непосредственно на счете Материалов) отражают на каждом аналитическом счете по этой цене. Наценки снабженческих организаций, комиссионные, таможенные пошлины, транспортно-заготовительных расходы и другие составляющие фактических расходов по заготовлению по всем поступившим материалам учитывают на аналитическом счете учета транспортно-заготовительных расходов и наценок снабженческо-сбытовых организаций.

Если производственные запасы оценивают по средней покупной цене или по плановой (нормативной) себестоимости, то поступившие материалы отражаются на каждом аналитическом счете по этим ценам, а разницу между фактической и средней покупной ценами либо плановой (нормативной) себестоимостью материалов показывают на аналитическом счете Отклонения в стоимости материальных ценностей.

Отпущенные в производство и на другие нужды материалы списывают с кредита счета Материалов в дебет соответствующих счетов издержек производства и на другие счета в течение месяца по учетным ценам.

При этом делают бухгалтерскую запись:

Д-т сч. Основного производства — материалы отпущены основному производству

К-т сч. Вспомогательных производств — материалы отпущены вспомогательным производствам.

Д-т сч. Общепроизводственных расходов, Общехозяйственных расходов и др. - в зависимости от направления расходов материалов

К-т сч. Материалов или других счетов учета материалов.

Выше был приведен широко применявшийся ранее способ учета производственных запасов по учетным ценам с отдельным отражением отношений фактических затрат по приобретению от стабильных учетных цен. Исчисление фактической себестоимости приобретенных материалов в разрезе каждого вида (однородной группы) - весьма трудоемкий способ ведения бухгалтерского учета. Поэтому в последнее время в официальных нормативных документах по организации учета производственных запасов рекомендован более рациональный способ оценки производственных запасов с применением счетов Заготовления и приобретения материальных ценностей и Отклонения в стоимости материальных ценностей.

Для обеспечения производственной программы соответствующими материальными ресурсами в производственных организациях создаются специализированные склады для хранения отдельных видов производственных запасов (основных материалов, топлива, запасных частей и др.). Кроме центральных складов в различных структурных подразделениях организации могут быть кладовые, выполняющие функции промежуточных складов.

Каждому складу приказом по организации присваивается постоянный номер, который впоследствии указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада. Склады должны быть обеспечены исправными весами, измерительными приборами и мерной тарой.

На складах (в кладовых) материальные ценности размещаются по секциям, а внутри них - по группам, типо - и сорторазмерам в штабелях, ящиках, контейнерах, на стеллажах, полках, ячейках, поддонах, что обеспечивает быструю их приемку, отпуск и контроль за соответствием фактического наличия установленным нормам запаса (лимиту).

Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом (кладовщик), являющийся материально ответственным лицом. Его принимают на работу по согласованию с главным бухгалтером организации. С кладовщиком заключается по установленной форме типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

Если в штатном расписании организации отсутствует должность заведующего складом, то его обязанности могут быть возложены на любого работника организации с его согласия с обязательным заключением договора об индивидуальной материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации товарно-материальных ценностей и передачи их по акту, утвержденному руководителем организации.

На каждый номенклатурный номер материалов кладовщик заполняет материальный ярлык, который прикрепляется к месту хранения материалов. В материальном ярлыке указываются наименование материалов, номенклатурный номер, единица измерения, цена и лимит наличия материалов.

Учет движения и остатков материалов осуществляют в карточках учета материалов. На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку. Такой учет, называемый сортовым, осуществляют только в натуральном выражении.

Карточки открывают в бухгалтерии и записывают в них следующие данные: номер склад», наименование материалов, их марку, сорт, профиль, размер, единицу измерения, номенклатурный номер, учетную цену и лимит; затем передают на склад, где кладовщик заполняет колонки прихода, расхода и остатка материалов.

Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов (приходных ордеров, требований, накладных и т. п.) в день совершения операций, после каждой записи выводя остаток материалов, Благодаря этому склад располагает оперативными сведениями о состоянии их запасов. Если остаток материалов будет выше или ниже установленной нормы запасов, заведующий складом обязан сообщить об этом в службу снабжения (менеджеров).

При небольшой номенклатуре материалов ведение учета материалов допускается также в книге сортового учета, которая содержит те же реквизиты, что и карточка складского учета.

В условиях компьютеризации и автоматизированного складского хозяйства вместо карточек учета материалов применяют систематически, составляемые машинограммы - ведомость движения и остатков материалов. В них на основании первичных документов отражают те же данные, что и в карточках учета материалов.

Однако в отличие от многочисленных карточек Машинограммы - ведомости ведут лишь по складам и материально ответственным лицам. Машинограммы используются для контроля за движением и состоянием материалов на складе и оперативного управления производством.

Первичные документы после записи их данных в карточки учета материалов передают в бухгалтерию. Лимитно - заборные карты передают по мере использования лимита, но не позднее 1-го числа следующего месяца. Сдачу документов оформляют реестром, в котором. указывают наименование и номера сдаваемых документов.

В цехах, имеющих кладовые, а также в подотчетных службах и подразделениях (пункты, отделения) материально ответственные лица (заведующие пунктами и отделениями, мастера) составляют месячные отчеты об остатках и движении материалов в подотчетеи представляют их в бухгалтерию. В отчетах содержатся сведения об остатках материалов на начало месяца их поступления, расходе и остатке на конец месяца. В них наряду с фактическим расходом материалов указывают их расход по норме. Нормативный расходы материалов рассчитывают в бухгалтерии, где производят, кроме того, и таксировку отчета. При использовании материальных отчетов отпарит необходимость в составлении других документов на расход материалов. Вместе с тем упрощается учет материалов в подотчете, поскольку в качестве регистров аналитического учета используются отчеты материально ответственных лиц.

Первичные документы по поступлению и расходованию 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 и рациональным использованием производственных запасов.

Первичные документы по движению производственных запасов должны тщательно оформляться, обязательно содержать подписи лиц, совершивших операции, и коды соответствующих объектов учета. Контроль за соблюдением правил оформления движения материальных ресурсов возложен на главного бухгалтера и руководителей соответствующих подразделений организации.

Материальные ресурсы поступают от поставщиков, подотчетных лиц, закупивших материалы в порядке наличного расчета, от списания пришедших в негодность основных средств и собственного производства.

Для выполнения производственной программы организации определяют потребность в материальных ресурсах и приобретают или производят их. На поставку материалов организация заключает договоры с поставщиками, в которых определяются права, обязанности и ответственность сторон по поставкам запасов.

Контроль за выполнением плана материально-технического обеспечения по договорам, своевременностью поступления и оприходования материалов осуществляет служба снабжения (Маркетинговая служба). С этой целью в ней ведут ведомости (машинограммы) оперативного учета выполнения договоров поставки, где отмечают

выполнение условий договоров о поставке по ассортименту материалов, их количеству, цене, срокам отгрузки и др., Бухгалтерия осуществляет контроль за организацией данного оперативного учета.

Поступающие на предприятие материалы оформляются первичными учетными документами в следующем порядке.

Поставщик одновременно с отгрузкой продукции высылает покупателю расчетные и другие сопроводительные документы - платежное поручение или платежное требование (в двух экземплярах - один непосредственно покупателю, другой — через банк), товарно-транспортную накладную, квитанцию к железнодорожной накладной (при иногородней закупке) и др. Расчетные и другие документы, связанные с поступлением материалов, поступают к ответственному исполнителю по снабжению, который проверяет правильность их оформления; производит проверку соответствия объема, ассортимента, сроков поставки, цен, качества материалов договорным условиям. В результате такой проверки на расчетном или другом документе делается отметка о полном или частичном акцепте (согласии на оплату). Кроме того, служба снабжения осуществляет контроль за поступлением грузов и их розыск. С этой целью ведется журнал учета поступающихгрузов, где указываются: регистрационный номер, дата записи, наименование поставщика, дата и номер транспортного документа, номер, дата и сумма счета, рад груза, номер и дата приходного ордера, акта о приемке либо запроса о розыске груза. В примечаниях делается отметка об оплате счета или отказе от акцепта.

Проверенные платежные документы из службы снабжения передают в бухгалтерию, а квитанции транспортных организаций - экспедитору для получения и доставки материалов.

Экспедитор принимает на станции или непосредственно у поставщика прибывшие материалы по количеству мест и массе. При обнаружении признаков, вызывающих сомнение в сохранности груза, при приемке груза от транспортной организации можно потребовать проверку груза. В случае обнаружения недостачи мест или массы, повреждения тары, порчи материалов составляют коммерческий акт, который служит основанием для предъявления претензий к организации, из-за действия которой произошли указанные выше действия (к транспортной организации или поставщику).

Для получения материалов со склада одногородних поставщиков экспедитору выдают наряд и доверенность, в которых указывают перечень материалов, подлежащих получению (наименование, единица измерения, количество), При приемке материалов экспедитор производит не только количественную, но и качественную приемку.

Принятые грузы экспедитор доставляет на склад организации и сдает ответственному за хранение материальных ресурсов (заведующему складом, кладовщику), который проверяет соответствие количества и качества материалов данным счета поставщика. Принятые материалы оформляют однострочными или многострочными приходными ордерами. Первый из них составляют только на определенный вид материала, во второй записывают все принятые материалы независимо от количества. Приходный ордер подписывают заведующий складом и экспедитор.

Материальные ресурсы приходуются в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, счетом). Если материалы поступают в одной единице, а расходуются в другой, то они учитываются одновременно в двух единицах измерения.

При отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными оприходование материалов разрешается осуществлять без выписки приходного ордера. В этом случае на документе поставщика проставляют штамп, в оттисках которого содержатся основные реквизиты приходного ордера. Количество первичных документов при этом сокращается.

В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствуют данным счета поставщика, приемку материалов производит комиссия, оформляя *акт о приемке материалов*, который служит основанием для предъявления

претензии поставщику. В состав комиссии приглашают представителя поставщика или представителя незаинтересованной организаций. Акт составляют также при приемке материалов, поступивших на предприятие без счета поставщика (неотфактурованные поставки).

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют товарно-транспортную накладную, которую составляет грузоотправитель в четырем экземплярах. Первый из них служит основанием для списания материалов у грузоотправителя; второй — для оприходования материалов получателем; третий предназначен для расчетов с автотранспортной организацией и является приложением к счету на оплату за перевозку ценностей; четвертый является основанием для учета транспортной работы и прилагается к путевому листу. Товарно-транспортную накладную применяют в качестве приходного документа у покупателя в случае отсутствия расхождения количества поступивших грузов с данными накладной. При наличии такого расхождения приемку материалов оформляют актом о приемке материалов.

Поступление на склад материалов собственного изготовления, отходов производства, материалов, оставшихся от списания основных средств и т. п., оформляют однострочными или многострочными накладными на внутреннее перемещение материалов, которые выписывают цехи-сдатчики в двух экземплярах. Один из них является основанием для списания материалов с цеха-сдатчика, второй направляется на склад и используется в качестве приходного документа.

Подотчетные лица приобретают материалы в организациях торговли, у других организаций„на рынке или у населения за наличные деньги.

Документами, подтверждающими стоимость приобретенных материалов, являются товарные счет и акт (справка), которые составляет подотчетное лицо с участием других должностных лиц организации. В них излагается содержание хозяйственной операции с указанием даты, места покупки, наименования и количества материалов и цены. Подотчетное лицо отражает в акте (справке) также данные паспорта продавца товара. Акт (справка) прилагается к авансовому отчету подотчетного лица.

Производственные запасы отпускают со склада организации на производственное потребление, хозяйственные нужды, на сторону, для переработки и в порядке продажи излишних и неликвидных запасов. Документальное оформление отпуска производственных запасов покажем на примере производственной организации с цеховой структурой.

Для обеспечения контроля за расходованием материалов и правильного документального его оформления организации осуществляют соответствующие организационные мероприятия. Важным условием контроля за рациональным использованием материалов, например, является их нормирование и отпуск на основе установленных лимитов. Лимиты рассчитываются службой менеджеров на основе данных об объеме выпуска продукции и норм расхода материалов на единицу продукции. Все службы организации должны иметь список должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск со склада материалов, а также выдавать разрешения на вывоз из организации материалов. Отпускаемые материалы должны быть точно взвешены, измерены и подсчитаны.

Порядок документального оформления отпуска материалов зависит, прежде всего, от организации производства, направления расхода и периодичности отпуска материалов.

Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды, ежедневно оформляют лимитно-заборными картами. Они выписываются соответствующей службой в двух экземплярах на один или несколько видов материалов и, как правило, сроком на один месяц. Могут применяться квартальные и полугодовые лимитно-заборные карты с отрывными месячными талонами на фактический отпуск в них указывают: вид операций; номер склада, отпускающего материалы; цех-получатель; шифр затрат; номенклатурный номер и наименование отпускаемых материалов; единицу измерения и лимит месячного расхода материалов, который исчисляют в соответствии с производственной программой на месяц и действующими нормами расхода.

Один экземпляр лимитно-заборной карты вручают цеху-получателю, другой — складу. Кладовщик записывает количество отпущенного материала и остаток лимита в оба экземпляра карты и расписывается в карте цеха-получателя. Представитель цеха расписывается в получении материалов в карте, находящейся на складе.

Отпуск материалов со складов производят в пределах установленного лимита. Сверхлимитный отпуск материалов и замену одного материала другим (при отсутствии материала на складе) оформляют выпиской отдельного требования-накладной. При замене в лимитно-заборной карте материала делают запись: "Замена, смотри требование №\_\_\_\_ ", уменьшая остаток лимита. Не использованные в производстве и возвращенные на склад материалы записывают в лимитно-заборную карту без составления каких-либо дополнительных документов.

Применение лимитно-заборных карт значительно сокращает количество разовых документов. При применении компьютеров расчеты лимитов и выписку лимитно-заборных карт целесообразно осуществлять с использованием этой техники, что позволит повысить обоснованность исчисляемых лимитов и уменьшить трудоемкость составления карт.

Если материалы со склада отпускаются нечасто, то отпуск оформляют однострочными или многострочными требованиями-накладными. Требования выписывают цехи-получатели в двух экземплярах. Один из них с распиской кладовщика остается в цехе, второй с распиской получателя — у кладовщика.

Для учета движения материалов внутри организации также применяют однострочные или многострочные требования-накладные. Накладные составляют материально ответственные лица участка, отпускающие ценности, в двух экземплярах, один из которых с распиской получателя остается на месте, а второй с распиской лица, отпускающего ценности, передается получателю ценностей.

Отпуск производственных запасов сторонним организациям или своим хозяйствам, расположенным за пределами организации, оформляют накладными на отпуск материалов на сторону. Их выписывает служба менеджеров в двух экземплярах на основании нарядов, договоров и других документов. Первый экземпляр накладной остается на складе и является основанием для аналитического и синтетического учета материалов, второй передается получателю материалов. Если материалы отпускаются с последующей оплатой, то первый экземпляр служит также для выписки бухгалтерией расчетно-платежных документов.

При перевозке материалов автотранспортом вместо накладной применяют товарно-транспортную накладную.

Вместо первичных документов по расходу материала можно использовать карточку учета материалов (см. ниже). С этой целью представители цехов-получателей расписываются в получении материалов в самих карточках складского учета, которые становятся в связи с этим оправдательными документами. При этом в карточках проставляют шифр производственных затрат с целью последующей группировки записей по объектам калькуляции и статьям затрат. Такое совмещение расходных документов и карточек складского учета уменьшает объем учетной работы и усиливает контроль за соблюдением норм складских запасов.

В установленные дни документы по приходу и расходу материалов сдают в бухгалтерию организации по реестру приемки-сдачи документе, составленному в двух экземплярах. Первый из них вдается в бухгалтерию под расписку бухгалтера на втором экземпляре, второй остается на складе.

В небольших, особенно непроизводственных, организациях отпуск материалов на производство продукции и оказание услуг осуществляется без оформления специальными документами. Фактически израсходованные материалы по их вам отражаются в актах или отчетах о выпуске и реализации готовой продукций. Акты составляются, как правило, подекадно работником организации, ответственным за приемку, хранение и продажу продукции. После утверждения руководителем организации акт служит основанием для списания соответствующих материалов.

**2.3 Разработка программы аудита материально-производственных затрат**

# Общий план аудиторской проверки учета производственных запасов

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организация  Период аудита  Количество человеко-часов  Руководитель аудиторской группы  Планируемый аудиторский риск Планируемый уровень существенности | ООО «Алтайпрофиль»  с 01.01.2007 г. по 30.06.2007 г.  240  Рудько Д.А.  4%   1. Качественно – соответствие нор-мативным актам 2. Количественно – 2% |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Планируемые виды работ  (комплексы задач) | Период проведения | Исполнители |
| 1 | Аудит операций по поступлению материальных ценностей | Один раз в квартал | Рудько Д.А. |
| 2 | Аудит аналитического учета движения материальных ценностей на складе предприятия | Один раз в квартал | Рудько Д.А.  Смирнова Е.А. |
| 3 | Аудит учета использования материальных ценностей, списания недостач, потерь и хищений | Один раз в квартал | Смирнова Е.А.  Сосин А.Н. |
| 4 | Аудит сводного учета материальных ценностей | Один раз в квартал | Смирнова Е.А. |
| 5 | Проведения анализа использования материальных ценностей | Декабрь 2006г. | Рудько Д.А.  Смирнова Е.А. |

# Программа проведения аудита производственных запасов

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организация  Период аудита  Количество человеко-часов  Руководитель аудиторской группы  Состав аудиторской группы Планируемый аудиторский риск Планируемый уровень существенности | ООО «Алтайпрофиль»  с 01.01.2007 г. по 30.06.2007 г.  240  Рудько Д.А.  Рудько Д.А., Смирнова Е.А., Сосин А.Н.  4%   1. Качественно – соответствие норма-тивным актам 2. Количественно – 2% |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Наименование аудиторских процедур | Период проведения | Исполнители | | Рабочие документы аудитора |
| *1. Аудит операций по поступлению материальных ценностей* | | | | | |
| 1.1 | Аудит учета операций по приобретению материальных ценностей | 6 месяцев | Рудько Д.А. Смирнова Е.А. | | Ведомости по учету поступления |
| 1.2 | Аудит учета операций по пос-туплению-передаче материа-лов в порядке обмена (бартер) | 6 месяцев | Рудько Д.А. Смирнова Е.А. | | Ведомости по учету поступления |
| 1.3 | Аудит учета прочих операций по поступлению материалов (безвозмездно при взносе в уставный капитал и др.) | 6 месяцев | Рудько Д.А. Смирнова Е.А. | | Ведомости по учету поступления |
| *2.Аудит аналитического учета движения материальных ценностей на складах предприятия* | | | | | |
| 2.1. | Изучение организации хране-ния материальных ценностей (наличие весоизмерительных приборов, стел-лажей и тары, состояние картотеки складски карточек) | II квартал | Смирнова Е.А. | | Инструкция о приемке материалов, техпаспорта по весоизмерительным приборам, книги санитар-ного состояния склада. |
| 2.2. | Изучение организации пропускной системы при ввозе и вывозе материальных ценностей с предприятия. | II квартал | Рудько Д.А. | | Книга регистрации пропусков, сообщения работников охраны и кладовщиков. |
| 2.3. | Проверка полноты оприходования ценностей и правильность их оценки | В течении 6 месяцев | Рудько Д.А.  Смирнова Е.А. | | Таблицы сверки внутрен-них документов с доку-ментами поставщиков |
| 2.4. | Установления соответствия данных складского учета данным бухгалтерского учета по складу, субсчетам и номенклатурным номерам материалов | В течении 6 месяцев | Рудько Д.А.  Сосин А.Н. | | Оборотные ведомости, карточки складского учета |
| 2.5. | Проверка полноты и качества инвентаризации производственных запасов и МБП | Ноябрь 2006г., июнь 2007г. | Рудько Д.А.  Смирнова Е.А. | | Приказ о проведении ин-вентаризации, приказ об учетной политике, табли-цы по данным инвентари-зационных ведомостей |
| *3. 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 6 месяцев | | Рудько Д.А.  Смирнова Е.А. | Расходные документы по учету материалов, счета-фактуры |
| 3.2. | Проверка обоснованности списания отклонений в стоимости материалов на выпуск готовой продукции | Один раз в квартал | | Рудько Д.А. | Акты и другие докумен-ты на списание расхода материалов |
| 3.3. | Проверка обоснованности списания хищений, недостач, потерь материальных ценнос-тей | Декабрь 2006г. | | Смирнова Е.А. | Акты на списание хищений, недостач |
| *4. Аудит сводного учета материальных ценностей* | | | | | |
| 4.1. | Проверка данных аналитичес-кого и синтетического учета по синтетическим счетам, су-бсчета, направлениям затрат | Один раз в квартал | Рудько Д.А. | | Сводные ведомости по расходу материалов, ве-домости незавершенного производства, ж/ор № 10 |
| 4.2. | Сверка данных бухгалтерских регистров и отчетности | Один раз в квартал | Рудько Д.А. | | Баланс (ф. № 1), прило-жение № 5, разработоч-ные таблицы, ж/орд № 10 |
| 4.3. | Сверка оформления результатов инвентаризации | Ноябрь 2006г. | Рудько Д.А. | | Инвентаризационные ведомости по счетам и группам материалов |
| *5. Проведения анализа использования материальных ценностей* | | | | | |
| 5.1. | Выявление неиспользуемых материалов в течение проверяемого периода | 6 месяцев | Смирнова Е.А. | | Карточки складского учета, оборотные ведомости |
| 5.2. | Выявление неиспользуемых материалов свыше одного и более лет | Декабрь 2006г. | Смирнова Е.А. | | Карточки складского учета, оборотные ведомости |

**2.3. ПРОВЕРКА УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ**

Путем сопоставления данных регистров бухгалтерского учета и отчетности (бухгалтерский баланс, Главная книга, ведомость остатков по синтетическим счетам) на 01.01.2007г., 31.12.2006г. убеждаемся в том, что сальдо по счетам 10, 11 корректно перенесены из предыдущего периода. Отклонений нет.

Производим проверку соответствия учетной политики действующему законодательству:

1. Материальные ценности учитываются по фактической себестоимости их приобретения, с использованием только счета 10.

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.

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

Для исследования системы внутреннего контроля применен вопросный лист закрытой формы и заполнен аудитором на основании полученной информации:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № 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? | Х |
| 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? | + |
| 4.5 | Оперативно ли вносятся в бухгалтерский учет изменения по  результатам деятельности органов внутреннего контроля? | - |

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.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п\п | 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? | - |

Пояснения к:

- 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.

При проверке бухгалтерского учета поступления ТМЦ делаются следующие записи:

* Д10 К60 – поступили материалы;
* Д10 К76, 70, 69 – отнесены на стоимость поступивших материалов дополнительные расходы, связанные с приобретением ТМЦ;
* Д19 К60 – выделен НДС по приобретенным ТМЦ;
* Д60 К51, 71 – оплачены материалы;
* Д68 К19 – принят к зачету НДС по приобретенным ТМЦ.

Проверка наличия документов по операциям поступления материалов

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организация  Аудитор  Дата начала проверки  Дата окончания проверки Проверяемый период | ООО «Алтайпрофиль»  Смирнова Е.А.  05.07.2007 г.  09.07.2007 г.  С 01.01.2007 г. по 30.06.2007 г. |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Дата** | **Сумма** | **Акт о приемки** | **Счет-фактура** | **Накладная** | **Договор** |
| 1 | 12.01.07 | 300000 | + | + | + | + |
| 2 | 12.01.07 | 50000 | + | + | + | + |
| 3 | 15.01.07 | 40000 | + | + | + | + |
| 4 | 20.01.07 | 120000 | + | + | + | + |
| 5 | 27.01.07 | 375000 | + | + | + | + |
| 6 | 31.01.07 | 52000 | + | + | + | + |
| 7 | 05.02.07 | 300000 | + | + | + | + |
| 8 | 10.02.07 | 200000 | + | + | + | + |
| 9 | 15.02.07 | 100000 | + | + | + | + |
| 10 | 28.02.07 | 50000 | + | + | + | + |
| 11 | 01.03.07 | 200000 | + | + | + | + |
| 12 | 03.03.07 | 90000 | + | + | + | + |
| 13 | 12.03.07 | 450000 | + | + | + | + |
| 14 | 15.03.07 | 300000 | + | + | + | + |
| 15 | 20.03.07 | 150000 | + | + | + | + |
| 16 | 28.03.07 | 20000 | + | + | + | + |
| 17 | 30.03.07 | 100000 | + | + | + | + |
| 18 | 31.03.070 | 45000 | + | + | + | + |

Рабочий документ использован/не использован при составлении отчета аудитора.

Аудитор \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ /\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_/

На основании регистров синтетического учета выявляем периоды осуществления хозяйственных операций с товарно-материальными ценностями, подлежащие обязательной проверке. Анализ выявленных особенностей движения МПЗ позволит сделать предварительные выводы о том, действительно ли имели место операции, отраженные в бухгалтерском учете. По результатам процедуры может корректироваться состав и объем аудиторской выборки.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Период | Сальдо начальное | Поступление | Доля к итогу, % | Выбытие | Доля к итогу, % | Сальдо конечное |
| 1 квартал | 152048 | 780000 | 46 | 215650 | 12 | 716398 |
| 2 квартал | 716398 | 911560 | 54 | 1540000 | 88 | 87958 |
| ИТОГО | 868446 | 1691560 | 100 | 1755650 | 100 | 804356 |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Материальные затраты за предыдущий период | | Материальные затраты за проверяемый период | | Прирост  материальных затрат, % | Общий прирост затрат, % |
| Сумма | Доля, % | Сумма | Доля, % |
| 125560 | 11 | 356211 | 17 | 6 | 7 |
| 988000 | 89 | 1690040 | 83 | -6 | 12 |
| 1113560 | 100 | 2046251 | 100 |  |  |

Проводим просмотр и пересчет числовых данных в первичных документах по операциям, попавшим в выборку.

Нарушения, связанные с оформлением первичных документов, отражаются в рабочем документе:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование документа | Дата (период) составления документа | Номер документа | Сумма по документу | Сумма по расчету аудитора | Отклонение |
|  | Нарушений не обнаружено | | | |  |
|  |  |  |  |  |  |

Производим проверку полноты документального подтверждения хозяйственных операций по движению МПЗ в бухгалтерском учете, проверку наличия первичных документов, служащих основанием для бухгалтерских записей (накладные, требования, приходные и расходные ордера, лимитно-заборные карты и т.д.), регистров аналитического учета.

Проверка должна проводиться с учетом особенностей организации запасов и системы управленческого учета (наличие удаленных складов, оперативность документооборота, качество внутреннего контроля за деятельностью складского персонала и т.д.) Результаты выполнения процедуры отражаются в рабочем документе:

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наим-ние документа | Номер  документа | Дата  документа | Наименование ТМЦ | Сумма | Отражение в бухгалтерском учете | | | |
| Д-т | К-т | Дата | Сумма |
| Счет-фактура | 1284 | 25.06.07 | Ножничный кронштейн | 45211 | 10 | 60 | 26.06 | 45211 |
| Счет-фактура | 8099 | 27.06.07 | Армированный профиль | 604522 | 10 | 60 | 27.06 | 604522 |

Проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета операции по материальным ценностям

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Дата** | **Наименование аудита** | **Сумма** | | **Корреспонденция счетов** | | | | **Прим.** |
|  |  |  |  | | **БУ** | | **А** | |  |
|  |  |  | **БУ** | **А** | **Дебет** | **Кредит** | **Дебет** | **Кредит** |  |
| 1 | 18.06.07 | Отпущены материалы на цеховые нужды | 41667 | 41667 | 25 | 10 | 25 | 10 | корр. пр-ка |
| 2 | 24.06.07 | Поступление материала на цеховые нужды | 37500 | 37500 | 10 | 60 | 10 | 60 | корр. пр-ка |
| 3 | 26.06.07 | Отпущены материалы на ремонт ОС | 5000 | 5000 | 08 | 10 | 08 | 10 | корр. пр-ка |

По проверке правильности отражения на счетах бухгалтерского учета операции по материальным ценностям замечаний нет.

На основании актов инвентаризаций, актов о потерях и недостачах, утвержденных норм естественной убыли, регистров аналитического и синтетического учета проверяем правильность расчетов бухгалтера при определении размера отклонений от установленных нормативов расходования материалов стоимости материалов, подлежащих списанию.

В организации разработаны собственные нормы потерь при производстве пластиковых окон путем замера, просчета, завеса. Создан соответствующий приказ.

Сопоставляем данные первичных документов на списание материалов (требований, накладных, лимитно-заборных карт, актов на списание и т.д.) и регистров аналитического и синтетического учета с данными бухгалтерского учета.

Результаты выполнения процедуры отражаются в рабочем документе

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Период | Наименование материала | Номер и дата документа | Содержание нарушения | Списано  по данным  бухгалтерского учета | | Списано  по данным  аудитора | |
| Кол-во | Сумма | Кол-во | Сумма |
| 25.06.07 | Ветонит | 6345 от 24.06 | нет | 14 м | 95,60 | 14 м | 95,61 |
| 26.06.07 | Армированный профиль | 6346 от 25.06 | нет | 66,4 | 1912,45 | 66.4 м | 1912.45 |

В ходе проверки правильности определения стоимости МПЗ, приобретенных с применением неденежных форм расчетов данные договоров поставки, договоров мены, спецификаций, накладных поставщиков, актов зачета встречных требований, книг учета векселей и ценных бумаг, регистров аналитического и синтетического учета сопоставляются с данными бухгалтерского учета. Результаты выполнения процедуры отражаются в рабочем документе

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование материала | Реквизиты договора | Стоимость  материала  по договору | Фактические затраты | Суммы расходов,  включенные в стоимость материалов | |
| По данным  организации | По данным  аудитора |
| Труба ду 3,2 | 48 от 01.01.07 | Согласно приложения | 48450 | 0 | 45,50 |
| Уголок | 658 от 15.06.07 | 4256,30 | 4256,30 | 0 | 0 |

Отклонение в сумме расходов на 45 руб. не существенно. Бухгалтер не верно отразил транспортные расходы.

В ходе процедуры по данным регистров синтетического учета проверяется правильность отражения операций с МПЗ на счетах бухгалтерского учета. Результаты выполнения процедуры отражаются в рабочих документах по каждому из проверяемых видов МПЗ.

**Проверка корреспонденции счетов по операциям с тарой**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| N  п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов в соответствии с нормативными документами | Нормативный документ |
| 1 | Списаны затраты на изготовление тары | Д10 К20, 23, 29 | Методические указания по учету  МПЗ, п.187 |
| 2 | Списаны затраты на  приобретение тары  поставщиком | Д10 К60 | Методические  указания по учету  МПЗ, п.187 |
| 3 | Стоимость тары,  не возмещаемая  покупателем, включена  в себестоимость  продукции (затаривание  происходит в производственных  подразделениях) | Д20 К10 | Методические  указания по учету  МПЗ, п.172 пп."а" |
| 4 | Списана стоимость тары,  оплаченная покупателем  сверх цен на  поставляемую продукцию | Д62 К10 | Методические  указания по учету  МПЗ, п.173 |
| 5 | Получена возвратная тара от покупателя | Д10 К62 | Методические  указания по учету  МПЗ, п.176 |
| 6 | Списаны отклонения  фактической  себестоимости от  залоговых цен покупной  тары | Д91 К60 | Методические  указания по учету  МПЗ, п.166 |
| 7 | Оприходован залог за  не возвращенную  покупателем тару | Д62 К91 | Методические  указания по учету  МПЗ, п.185 |
| 8 | Получена покупателем  тара от поставщика | Д10, 41 К60 | Методические  указания по учету  МПЗ, п.183 |
| 9 | Осуществлен возврат тары покупателем поставщику | Д60 К10, 41 | Методические  указания по учету  МПЗ, п.183 |
| 10 | Выбытие тары вследствие  естественного износа | Д91 К10, 41 | Методические  указания по учету  МПЗ, п.190 |

#### Проверка правильности исчисления НДС по поступившим материалам и МБП

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Дата** | **Наименование** | **Бухучет** | | | **Аудит** | | | **Примечание** |
|  |  |  | **Сумма с НДС** | **НДС** | **Сумма без НДС** | **Сумма с НДС** | **НДС** | **Сумма без НДС** |  |
| 1 | 12.06.07 | Поступление материалов на производство | 30000 | 50000 | 25000 | 30000 | 50000 | 25000 |  |
| 2 | 12.06.07 | Поступление материалов на цеховые нужды | 50000 | 8333 | 41667 | 50000 | 8333 | 41667 |  |
| 3 | 12.06.07 | Поступление материалов на общехозяйственные нужды | 40000 | 6667 | 33333 | 40000 | 6667 | 33333 |  |
| 4 | 12.06.07 | Поступление материалов на затаривание и упаковку продукции | 12000 | 2000 | 10000 | 12000 | 2000 | 10000 |  |
| 5 | 18.06.07 | Поступление материалов на производство продукции | 15000 | 25000 | 12500 | 15000 | 2500 | 12500 |  |
| 6 | 18.06.07 | Поступление материалов на цеховые нужды | 52000 | 8667 | 43333 | 52000 | 8667 | 43333 |  |
| 7 | 28.06.07 | Поступление материалов на производство продукции | 300000 | 250000 | 50000 | 300000 | 250000 | 50000 |  |
| 8 | 28.06.07 | Поступление материалов на цеховые нужды | 200000 | 33333 | 166667 | 200000 | 33333 | 166667 |  |
| 9 | 28.06.07 | Поступление материалов на общехозяйственные нужды | 100000 | 16667 | 83333 | 100000 | 16667 | 83333 |  |
| 10 | 30.06.07 | Поступили МПЗ | 3000 | 500 | 2500 | 3000 | 500 | 2500 |  |

В рамках проверки полноты раскрытия информации об МПЗ в бухгалтерской отчетности осуществляется анализ представленной бухгалтерской отчетности.

Необходимо убедиться, что:

1. МПЗ правильно классифицированы в отчетности как сырье и материалы;

2. Данные бухгалтерского учета по МПЗ соответствуют данным Бухгалтерского баланса (форма N 1);

3. В пояснительной записке раскрыта следующая существенная информация об МПЗ:

- о способах оценки материально-производственных запасов по их группам;

- о последствиях изменений способов оценки материально-производственных запасов;

- о стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог;

- о величине и движении резервов под снижение стоимости материально-производственных запасов в соответствии с Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов»;

- информация по сегментам в соответствии с Приказом Минфина России от 27.01.2000 N 11н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000;

- информация об условных фактах хозяйственной деятельности с МПЗ в соответствии с Приказом Минфина России от 28.11.2001 N 96н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/00»;

- информация о событиях после отчетной даты, влияющих на состояние МПЗ, в соответствии с Приказом Минфина России от 25.11.1998 N 56н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98»;

- информация об операциях с аффилированными лицами в соответствии с Приказом Минфина России от 13.01.2000 N 5н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000».

**Выявленные замечания группируются в отчетном документе**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Наименование нарушения | Сумма | Влияние на  бухгалтерскую отчетность | Рекомендации аудитора |
| 1 | Не правильно классифицированы ТМЦ в рамках счета 10 | - | - | Правильно разнести по субсчетам материалы |
| 2 | Услуги по кашировке профиля относятся на счет 91.2 | 15840,00 | - | Относить стоимость кашировки на удорожание конкретного материала |

В ходе анализа применяемого порядка приобретения материалов должны получить ответы на приведенные ниже вопросы, основываясь на следующих документах:

- хозяйственные договоры по материалам, принятым на ответственное хранение;

- договоры на переработку давальческого сырья;

- договоры комиссии;

- приходные ордера;

- накладные;

- акты приемки МПЗ;

- первичные документы складского учета.

**ТМЦ, принятые на ответственное хранение**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| N п/п | Вопрос | Ответ |
| 1 | Имеются ли в организации материалы, принятые на ответственное хранение? | *Нет* |
| 2 | Обеспечены ли условия сохранности на складе? | *Не в полной мере* |
| 3 | Надлежащим ли образом оформляется договор подряда? | *Да* |
| 4 | Составляются ли акты на сдачу-приемку готовой продукции? | *Да* |
| 5 | Обозначена ли в актах процедура сдачи-приемки (создана ли комиссия, установлен ли метод приемки и т.д.)? | *Да* |

В рамках анализа ошибок, выявленных в ходе проверки, и их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности на основании данных отчетных документов группируются по категориям выявленные нарушения, оказывающие влияние на формирование бухгалтерской отчетности.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

**аудиторской фирмы участникам ООО «Алтайпрофиль» бухгалтерской отчетности за 6 месяцев 2007 г.**

1. Нами проведен аудит материально-производственных запасов ООО «Алтайпрофиль» за 6 месяцев 2007 года.

Ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчетности несет главный бухгалтер ООО «Алтайпрофиль» Шурыгина Н.В.

Обязанность аудитора заключается в том, чтобы высказать мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ на основе проведенного аудита.

Аудит проводился в соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (в редакции последующих изменений и дополнений), федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (в редакции последующих изменений и дополнений), другими нормативными актами, регулирующими аудиторскую деятельность.

2. Поступление и списание материалов оформляется без нарушения бухгалтерского учета и гражданского законодательства.

При оформлении поступления материалов и МБП не было выявлено нарушений при расчете НДС.

Проводки отражаются правильно и в полном объеме, но с некоторым временным запозданием.

По ряду счетов отсутствует аналитическая часть (субсчета), что снижает контроль и может иметь негативные последствия при ведении учета и составлении отчетности.

На складе недостаточно закрытое помещение, существует свободный доступ посторонних людей, что ведет к вероятности хищения.

Несущественное отклонение материальных затрат существует, но не влечет искажения бухгалтерской отчетности. Бухгалтеру стоит обратить внимание.

3. Бухгалтерский учет в ООО "Алтайпрофиль" велся в соответствии с Федеральным законом от 21.11.96 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (в редакции последующих изменений и дополнений), Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, другими нормативными актами РФ, регулирующими порядок ведения бухгалтерского учета.

В результате проведенного на выборочной основе аудита учета материально-производственных запасов нами не обнаружены факты, свидетельствующие о несоответствии ведения ООО «Алтайпрофиль» бухгалтерского учета действующему законодательству.

По нашему мнению, в связи с влиянием обстоятельств, указанных в предыдущих параграфах настоящего Заключения, прилагаемая к настоящему Заключению бухгалтерская отчетность достоверна. Аудитор высказывает мнение с оговоркой.

Исполнительный директор ООО «Аудит-Сервис» Рудько Д.А.

Аудитор

Смирнова Е.А.

**3.3 Предложения по совершенствованию учета МПЗ**

В комплексе мер по созданию системы аудита МПЗ большое значение имеет формирование полной и достоверной учетной информации о наличии, движении и использовании производственных запасов на каждом предприятии, а также четкая организация внутрихозяйственного контроля за их сохранностью. Важное значение приобретает улучшение качественных показателей использования производственных запасов. Этого можно добиться путем экономии материалов и более эффективного их использования. Решения вышеизложенных задач можно достичь, применяя более прогрессивные конструкционные материалы, внедряя новые технологии, заменяя дорогостоящие материалы более дешевыми без снижения качества продукции, сокращая отходы и потери в производственном процессе, а также широко вовлекая в хозяйственный оборот вторичные ресурсы и попутные продукты.

Существенно улучшить учет производственных запасов можно, совершенствуя применяемые документы и учетные регистры, т.е. более широко используя накопительные документы (лимитно-заборные и комплектовочные карты, ведомости и др.), 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 др.

В пункте 2.5 также предложены решения проблем, изложенных в пункте 1.2.

1) Если организация установила для основных средств стоимостной лимит (20 000 руб.) в целях их учета в составе МПЗ, она может самостоятельно установить порядок учета активов, стоимость которых не превышает этот лимит. Рекомендуется использовать правила учета материально-производственных запасов, предусмотренные ПБУ 5/01.

Приобретение таких объектов отражается непосредственно на счете 10 "Материалы" без использования калькуляционного счета. Когда подготовка к использованию объектов требует продолжительного времени и существенных дополнительных затрат помимо стоимости покупки, организации следует использовать калькуляционный счет для формирования первоначальной стоимости активов. В качестве такого счета можно использовать непосредственно счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" либо счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" вплоть до того момента, пока стоимость затрат не превысит установленный лимит или не будет окончательно сформирована. Малоценные средства труда в пределах установленного стоимостного лимита не включаются в стоимость объекта обложения налогом на имущество.

В отдельных случаях оприходование и списание материалов производится с нарушением установленных требований. Так, не оформляется должным образом на соответствующих унифицированных бланках материальный учет прихода и расхода (списания) материальных ценностей или же заполняются не все необходимые реквизиты этих форм.

2) С одной стороны, материально-производственные запасы можно признавать в учете независимо от наличия права собственности (т.е. "снято" юридическое ограничение признания указанных активов).

С другой стороны, нормы ПБУ 5/01 не устанавливают экономических критериев признания этой группы активов.

Организация вправе самостоятельно толковать нечеткие нормы ПБУ 5/01 и соответственно определять порядок признания (или непризнания) материально-производственных запасов в бухгалтерском учете.

3) Доставка до "места использования" может быть истолкована как включение в себестоимость запасов затрат по внутризаводскому перемещению от складов до тех производственных помещений, в которых данные материально-производственные запасы фактически используются.

Однако такое толкование может означать только то, что организация не будет иметь данных о фактической себестоимости конкретной единицы материально-производственных запасов до момента отпуска ее в производство, что противоречит здравому смыслу. Указанную норму можно трактовать как "расходы по доставке до склада".

4) При наличии подобных ситуаций авторы рекомендуют закрепить в Учетной политике различные варианты определения фактической себестоимости полученных МПЗ с учетом приоритета их применения. Например:

- привлечение независимого оценщика (с включением стоимости оценки в фактическую себестоимость запасов);

- по текущей рыночной стоимости на дату выбытия переданных МПЗ;

- по текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету полученных МПЗ;

- в сумме, указанной в договоре;

- в размере наценки к учетной стоимости по отдельным МПЗ или группам (видам) передаваемых запасов и т.д.

5) Таким образом, покупная стоимость уже оприходованных МПЗ корректируется с учетом стоимости выбывающих МПЗ.

Определяем стоимость выбывающего имущества.

Если стоимость поступивших МПЗ исходя из стоимости выбывающих запасов не определилась, переходим к варианту определения стоимости по стоимости полученных МПЗ (второй абзац п. 10 ПБУ 5/01). А это означает возврат к первоначальной фактической себестоимости ранее поступивших МПЗ по договору с оплатой денежными средствами до ее изменения на натуральную форму.

В такой ситуации фактическая себестоимость ранее оприходованных МПЗ не корректируется, соблюдаются положения п. 12 ПБУ 5/01.

Подчеркнем, что к первоначальной фактической себестоимости оприходованных МПЗ мы приходим только в том случае, если не можем определить себестоимость выбывающих ценностей.

6) Если возникает неопределенность относительно дальнейшего использования запасов в процессе производства, их стоимость должна резервироваться. При этом запасы отражаются в составе оборотных активов в сумме превышения их первоначальной стоимости над величиной созданного резерва, а не переводятся в состав внеоборотных активов.

7) При отражении в учете импортных торговых операций необходимо, чтобы, во-первых, импортируемый товар был своевременно поставлен на учет и, во-вторых, фактическая стоимость импортного товара была правильно сформирована на счетах бухгалтерского учета. В соответствии с Приказом Минфина РФ от 10 января 2000 г. N 2н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте "ПБУ 3/2000", датой совершения операции по импорту материально-производственных запасов, иного имущества является дата перехода права собственности к импортеру на импортированный товар, иное имущество. Именно на эту дату товар должен быть поставлен на балансовый учет. Соответственно, курс Банка России для пересчета в рубли суммы иностранной валюты, в которой выражена стоимость товара, нужно брать также на эту дату.

Фактическая себестоимость (первоначальная стоимость) импортного товара складывается из контрактной стоимости и накладных расходов (транспортных расходов, таможенных платежей и прочих расходов по закупке). Первой составляющей частью фактической себестоимости (первоначальной стоимости) импортного товара является контрактная стоимость. Несоблюдение условий поставки может привести к необоснованному завышению фактической себестоимости (первоначальной стоимости) импортного товара, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Поскольку затраты по продвижению импортного товара от продавца к покупателю чрезвычайно велики, несвоевременное отражение в учете даже небольшой части этих расходов может оказать существенное влияние на формирование показателей финансовой отчетности организации, а в некоторых случаях привести к ее недостоверности. Для достоверного отражения накладных расходов по импорту должны соблюдаться допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности (базовое допущение бухгалтерского учета), а также требования своевременности и полноты.

Методика отражения неотфактурованных импортных товаров, а также расходов, связанных с их продвижением от продавца к покупателю, основана на субъективной оценке их бухгалтером организации на каждую дату составления промежуточной финансовой отчетности. Таким образом, на каждую дату составления финансовой отчетности в бухгалтерском учете "искусственно", посредством субъективной оценки, формируется полная стоимость импортного товара. Однако субъективное мнение бухгалтера должно опираться на объективные данные бухгалтерского учета или данные из независимых источников:

- предыдущих импортных сделок, заключенных на схожих условиях поставки в том же или ближайшем отчетном периоде;

- действующего договора на выполнение работ (оказание услуг);

- от организации, оказывающей услуги по продвижению импортного товара от иностранного продавца к российскому покупателю;

- из других источников (мнения экспертов, различные тарифные справочники, законодательные акты и т.п.).

8) Учет МПЗ на таких предприятиях необходимо вести не только на складах, но и в домах - абонентах сети, а также у подотчетных лиц из числа технического персонала, которые непосредственно занимаются установкой и настройкой оборудования у абонентов. Для качественного и бесперебойного обслуживания абонентов также нужно контролировать спецификации объектов и срок эксплуатации оборудования. Для замены неисправного оборудования или выработавшего срок эксплуатации следует его своевременно приобретать.