МИНИСТЕРСТВО СПЕЦИАЛЬНОГО И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

# КОСТРОМСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЙ

УНИВЕРСИТЕТ

## КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

**АУДИТ УЧЕТА МАЛОЦЕННЫХ И**

**БЫСТРОИЗНАШИВАЮЩИХСЯ ПРЕДМЕТОВ**

## КУРСОВОЙ ПРОЕКТ

**Выполнил: студентка V курса ЭФ гр. 96-Б-25**

**Киселева Е.С.**

**Проверил: Левковская Т.Н.**

**зав. кафедрой**

# КОСТРОМА 2000

Содержание

Введение

1. ***Цель и задачи аудита учета МБП***
2. ***План и программа аудита учета МБП***
3. ***Подготовка рабочей документации аудита***
4. ***Методы получения аудиторских доказательств***
5. ***Оформление результатов аудита и предложений для аудиторского заключения***
6. ***Аудит учета МБП на складе***
7. ***Аудит учета МБП в бухгалтерии***
8. ***Инвентаризация МБП в составе материально-производственных запасов***
9. ***Тестирование системы учета МБП***
10. ***Арбитражная практика по данному предмету***
11. ***Тесты***

***Заключение***

***Приложения***

***Список литературы***

## Введение

В последние годы в методологии бухгалтерского учета РФ произошли кардинальные изменения. Появились новые объекты бухгалтерского учета, изменилась терминология, система налогообложения и т.д.

Демократизация общества расширила возможности юридических лиц в выборе приемов и способов ведения бухгалтерского учета и фиксации их в учетной политике. Существенные изменения произошли и в отчетности. Ее состав , порядок оценки статей и содержание приблизились к международным стандартам.

Важным, трудоемким, сложным участком учета в организациях всех форм собственности и ведомственной подчиненности является учет материально- производственных запасов и, соответственно, МБП как части материально- производственных запасов (МПЗ). От объективности и достоверности информации, формируемой на этом участке учета, зависят себестоимость продукции, финансовый результат, налогооблагаемая прибыль, сумма НДС и т.д.

Данная курсовая ставит своей целью раскрыть особенности учета МБП в разрезе аудиторской проверки. Как показывает практика, при построении учетной системы данного вида актива на предприятиях возникают дискуссионные моменты, вытекающие порой из неоднозначной трактовки российского законодательства в области учета. Это приводит к спорным вопросам между предприятием и налоговой инспекцией.

На момент изложения я использовала действующие нормативные и законодательные акты РФ, учебные пособия по бухгалтерскому учету и аудиту таких авторов, как Булавина Л.Н., Подольский В.И., Терехов А.А. и т.д., а также статьи периодических изданий.

***1. Цель и задачи аудита учета МБП***

Особое место в системе учета МПЗ занимает учет МБП. Особенности, возникающие в области учета данного вида активов, связаны прежде всего с экономической сущностью рассматриваемых предметов. Непременным условием функционирования предприятия является наличие оборотных средств. В целом, оборотные средства можно подразделить на оборотные производственные фонды и фонды обращения. В свою очередь оборотные производственные фонды по вещественному содержанию представляют собой предметы труда и орудия труда, учитываемые в составе МБП. Исходя из этого рассматриваемые предметы учитываются в составе средств в обороте, а используются в качестве средств труда, для которых характерно многократное участие в производственном процессе и постепенный перенос своей стоимости на изготовляемый продукт.

К числу нормативных документов, регламентирующих рассматриваемую сферу учета, относят:

* Федеральный закон РФ от 21.11.96 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
* Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина РФ от 29.07.98 № 34н;
* Положение по бухгалтерскому учету «Учет МПЗ» (ПБУ 5/98), утвержденное приказом Минфина РФ от 15.06.98 № 25н;
* Положение по бухгалтерскому учету МБП, утвержденное письмом Минфина СССР от 18.09.79 № 166. Данное Положение применяется в части, не противоречащей введенным в действие новым стандартам отечественного бухгалтерского учета;
* Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции(работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденное постановлением Правительства РФ от 05.08.92 с последующими изменениями и дополнениями;
* Положение по бухгалтерскому учету « Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 33н и др.

Аудит МБП проходит в составе МПЗ, которые составляют значительную часть стоимости имущества организации, материалоемкость в некоторых отраслях составляет 90% и более.

Поэтому цель аудиторской проверки МБП состоит в подтверждении достоверности данных по наличию и движению МБП, установлении правильности оформления операций по МБП в соответствии с действующими нормативными актами РФ.

Основными задачами аудита МБП являются:

* Подтверждение достоверности показателей баланса по статье «МБП»;
* Проверка полноты и своевременности оприходования МБП по материально ответственным лицам;
* Подтверждение целесообразности и законности операций по отпуску и списанию МБП;
* Проверка организации складского хозяйства и обеспечения сохранности МБП;
* Оценка качества произведенной в организации инвентаризации;
* Проверка порядка формирования стоимости МБП и соответствие его избранной учетной политике;
* Изучение других особенностей, вытекающих непосредственно из особенностей деятельности проверяемой организации.

***2. План и программа аудита учета МБП***

Аудиторский процесс должен быть спланирован на основе достигнутого аудиторской организацией понимания деятельности экономического субъекта. Цель планирования аудита: организовать эффективную и экономически оправданную проверку. Уже на этапе планирования можно определить стратегию и тактику аудита, сроки его проведения, разработать общий план и программу аудита.

Планирование состоит в разработке общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, видов и последовательности осуществления аудиторских процедур.

### Общий план аудиторской проверки учета МБП

#### Проверяемая организация ОАО «Шинный завод»

Период аудита с 01.01.99 по 31.01.99

Количество человеко-часов 120

Руководитель аудиторской группы Викторов И.Я.

Планируемый аудиторский риск 4% Планируемый уровень существенности

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *№*  *п/п* | Планируемые виды работ | *Период проведения* | *Исполнители* |
| 1.  2.  3.  4. | Аудит аналитического учета движения МБП на складах предприятия  Аудит учета использования МБП, списания недостач, потерь и хищений  Аудит сводного учета МБП  Проведение анализа использования МБП | 1 раз в квартал  1 раз в квартал  1 раз в квартал  декабрь 1999 |  |

При разработке программы проверки руководитель группы аудиторов должен учитывать, что аудит МБП очень трудоемок. Поэтому при организации аудита используется выборочный метод и лишь в исключительных случаях – сплошной. Размер выборки и объем аудиторских процедур зависит от степени доверия аудитора к системе внутреннего контроля.

### Программа проведения аудита МБП

#### Проверяемая организация ОАО «Шинный завод»

Период аудита с 01.01.99 по 31.01.99

Количество человеко-часов 120

Руководитель аудиторской группы Викторов И.Я.

Планируемый аудиторский риск 4% Планируемый уровень существенности

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| *№*  *п/п* | *Наименование аудиторских процедур* | *Провер.*  *Период* | *Исполнители* |  |
| 1.Аудит аналитического учета движения МБП на складах предприятия | | | | |
| 1.1.  1.2.  1.3. | Изучение организации хранения МБП  Проверка полноты оприходования МБП и правильность их оценки  Проверка полноты и качества инвентаризации МБП | I квартал  В течении года  Декабрь 1999 |  | Инструкция о приемке материалов, техпаспорта, книги санитарного состояния складов  Таблицы сверки внутренних документов с документами поставщиков  Приказ о проведении инвентаризации, приказ об учетной политике, таблицы данных инвентаризационных ведомостей |
| 2. Аудит учета использования МБП, списания недостач, потерь и хищений | | | | |
| 2.1.  2.2.  2.3. | Изучение организации и ведения учета МБП  Проверка правильности начисления износа и его включения в затраты производства  Проверка обоснованности списания хищений, недостач, потерь МБП | I квартал  1 раз в квартал  декабрь  1999 |  | Учетная политика, карточки по учету МБП  Расходные документы по учету МБП, сводные ведомости по учету износа  Акты на списание хищений, недостач, потерь |
| 3. Аудит сводного учета МБП | | | | |
| 3.1.  3.2. | Проверка данных аналитического и синтетического учета по синтетическим счетам, субсчетам, направлениям затрат  Сверка данных бухгалтерских регистров и отчетности | 1 раз в квартал  1 раз в квартал |  | Сводные ведомости по расходу материалов, ведомости НЗП, журнал-ордер №10  Баланс(ф.№1), приложение(ф.№5), разработочные таблицы, журнал-ордер №10 |
| 4. Проведение анализа использования МБП | | | | |
| 4.1.  4.2. | Выявление неиспользованных МБП в течении отчетного года  Выявление неиспользованных МБП свыше 1 и более лет | Декабрь 1999  Декабрь 1999 |  | Карточки складского учета, оборотные ведомости  Карточки складского учета, оборотные ведомости |

***3. Подготовка рабочей документации аудита МБП***

Цель : документальное подтверждение аудиторской фирмой, что данная проверка должным образом спланирована, соблюдение плана аудиторами ежедневно контролируется и в ходе аудита подвергается рассмотрению.

Стандарт « Документирование аудита» предусматривает описание используемых аудиторской организацией процедур и их результатов.

### Описание используемых процедур и их результатов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| *№*  *п/п* | *Перечень аудиторских процедур* | *Объем информации* | Техника исполнения | *Характер возможных нарушений* |
| 1.  2.  3.  4.  5. | Проверка наличия в учетной политике элементов, связанных с оценкой МБП, способом начисления износа МБП  Проверка правильности хранения МБП  Проверка оформления учетных ПД, служащих основанием отражения в учете операций по заготовлению и использованию МБП  Установление полноты документов для проведения качественной инвентаризации МБП  Проверка наличия документов по списанию хищений, недостач и потерь | 2000  Часть периода  Часть периода  2000  Часть периода | Просматривается приказ об учетной политике на 2000 год. Соответствует ли порядок оценки списанных МБП  Проверяется имеется ли договор о материальной ответственности с кладовщиком; наличие на складе весоизмерительных приборов, тары; состояние картотеки складских карточек  Последовательно просматриваются все ПД за период, предусмотренный проверкой, и выясняется:   * Имеются ли подписи руководителя и главного бухгалтера * В случае временной подмены первых лиц уполномоченными лицами; нет ли ПД с подписями этих лиц более раннего срока, чем дата их назначения   Просматривается имеется ли приказ о проведении инвентаризации, проводилась ли инвентаризация в проверяемом периоде, наличие правильно оформленных инвентаризационных описей; приказ о формировании инвентаризационной комиссии; проверяется состав комиссии( их объективность и независимость)  Проверяются имеются ли акты на списание хищений и недостач, приказы руководителя о взыскании с виновных лиц | Отсутствие данных пунктов, необоснованное списание на с/с износа МБП  Отсутствие договора о материальной ответственности  Отсутствие приказа на замещение первых лиц  Отсутствие приказа об инвентаризации  Необоснованное на с/с продукции |

***4. Методы получения аудиторских доказательств***

Информация, собранная и проанализированная аудитором в ходе проверки, служит обоснованием выводов аудитора и назы­вается аудиторскими доказательствами.

Для сбора доказательств аудитором могут быть применены различные процедуры. *Процедурой* называется определен­ный метод сбора доказательств как неотъемлемую часть соот­ветствующего технологического процесса. Для того чтобы отли­чить их от процедур, присущих иным профессиям, будем назы­вать применяемые аудиторами в своей практике процедуры ау­диторскими процедурами.

Собирая аудиторские доказательства, аудитор использует достаточно ограниченное число методов их получения.

Основные методы получения аудиторских доказательств следующие:

1. Проверка арифметических расчетов (пересчет);

2. Инвентаризация;

3. Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций;

4. Подтверждение;

5. Устный опрос;

6. Проверка документов;

7. Прослеживание;

8. Аналитические процедуры;

9. Подготовка альтернативного баланса.

Все вышеназванные методы известны и описаны в рабочем стандарте аудита Российской Федерации «Аудиторские доказательства».

Но метод как таковой не даст никакой информации для вы­водов, если не знать - какие именно арифметические расчеты необходимо проверять, а какие - нет; в инвентаризации каких активов и каких обязательств следует поучаствовать; лично от каких третьих лиц следует получить письменные подтвержде­ния; какие именно документы следует подвергнуть анализу. Искусство аудитора и состоит в том, чтобы четко знать:

а) как должен быть правильно поставлен бухгалтерский учет и налажена система внутреннего контроля;

б) какие отклонения (нарушения, ошибки, заблуждения) возможны в организации учета и контроля;

в) какой или какие из перечисленных методов следует при­менить для выявления каждого из возможных нарушений;

г) к каким именно объектам контроля (документам, акти­вам, обязательствам, субъектам, юридическим лицам и т.д.) следует применить тот или иной метод.

Рассмотрим подробнее каждый из методов сбора аудитор­ских доказательств.

*1. ПРОВЕРКА АРИФМЕТИЧЕСКИХ РАСЧЕТОВ (ПЕРЕСЧЕТ).*

Пересчет — это проверка арифметической точности источников документов и бухгалтерских записей и выполнение независимых подсчетов.

Подсчеты клиента могут быть правильными или ошибочными. Подсчеты, выполненные на компьютерах, могут быть вновь произве­дены с использованием компьютерного обеспечения с распечаткой данных отклонений от подсчетов клиента для дальнейшего исследова­ния их аудиторами. Но практика показывает, что пересчет в основном осуществляется выборочно.

Пересчет используется для проверки реальности и оценок тех показателей финансовой отчетности, которые являются главным образом результатом подсчетов, например амортизации, страховых резервов, пенсионных обязательств, резервов под сомнительные долги и др. В сочетании с другими процедурами пересчеты также необходимы для сбора информации об оценках всех финансовых показателей.

*2. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ*

Инвентаризация — это прием, который позволяет получить точную информацию о наличии имущества и обязательств экономи­ческого субъекта и ориентировочную информацию об их состоянии и стоимости.

Инвентаризации подлежат имущество клиента и его финансовые обязательства.

Аудиторская организация обязана:

выяснить, как часто проводилась инвентаризация имущества и финансовых обязательств;

проверить бухгалтерскую документацию по ранее проводившимся экономическим субъектом инвентаризациям;

ознакомиться с номенклатурой и объемами товарно-материальных ценностей (ТМЦ);

выявить дорогостоящие ТМЦ;

проанализировать систему учета ТМЦ и систему контроля экономи­ческого субъекта, выявить слабые и сильные стороны таких систем.

С точки зрения технологии аудиторского дела инвентаризацию можно рассматривать как метод получения наиболее ценных и достоверных доказательств о реальности и точности статей актива баланса, фактов совершения хозяйственных операций.

Участие в инвентаризации активов клиента или наблюдение за ее проведением позволяет сделать определенные выводы по всем трем основным направлениям аудиторской проверки.

Например, если на проверяемом предприятии в течение ря­да лет не проводились инвентаризации активов (при составле­нии годовой бухгалтерской отчетности, при смене материаль­но-ответственных лиц и т.д.), аудитор имеет основание для вы­вода об отсутствии у клиента внутреннего контроля за сохран­ностью активов, а также о нарушении установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской от­четности.

В том случае, когда при проведении инвентаризации основ­ных средств выясняется, что один из цехов проверяемого пред­приятия занят иным хозяйствующим субъектом (признаков этого может быть несколько — висит вывеска с наименованием другого предприятия, выпускается продукция, не соответствующая профилю проверяемого предприятия), а в составе доходов от внереализационных операций нет статьи "доходы от аренды", речь идет о "скрытой аренде" и уклонении от уплаты налогов. Аудитор может сделать вывод о нарушении клиентом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

*3. ПРОВЕРКА СОБЛЮДЕНИЯ ПРАВИЛ УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ.*

Эта процедура несложна, но также важна для оценки сис­темы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учета на проверяемом предприятии. Кажущаяся простота операции не означает, что ее следует поручать наименее квалифициро­ванным членам бригады аудиторов. Наоборот, эту процедуру, как правило, ведущий аудитор берет на себя или поручает опытным сотрудникам.

Очень часто при заключении договора на проведение аудитор­ской проверки аудиторская фирма (аудитор) в качестве одного из дополнительных условии указывает предоставление бригаде ауди­торов отдельного помещения с телефоном. Такое условие вполне обосновано, так как на. момент аудиторской проверки в одном помещении на определенный срок располагаются два трудовых коллектива — проверяемый и проверяющий.

Разумеется, отдельное помещение для работы — это очень удобно как для сотрудников проверяемого предприятия, так и для бригады аудиторов; при этом не нарушается психологиче­ский климат в коллективе.

Но было бы ошибкой думать, что аудиторская проверка — это работа только с документами и отчетностью, это ёще и проведение опытов под видом обычной рутинной аудиторской работы. Например, такая проверка кассы включает:

* составление заявления на выдачу денег с указанием про­изводственной необходимости приобретения того, на что за­прашиваются деньги;
* согласование и удостоверение заявления у руководителя предприятия;
* оформление расходного кассового ордера на выдачу денег бухгалтером;
* передача бухгалтером (а не подотчетным лицом) расход­ного кассового ордера в кассу;
* проверка всех необходимых реквизитов расходного кассо­вого ордера кассиром;
* выдача денег из кассы.

Если все эти, казалось бы, формальные процедуры соблю­даются, то аудитор имеет основание для вывода о том, что по­рядок ведения кассовых операций на проверяемом предпри­ятии соблюдается. В противном случае аудитор выявляет ту формальную процедуру (процедуры), которая (которые) про­пускается сотрудниками предприятия и ведет к ослаблению внутреннего контроля.

Аналогичное наблюдение следует провести на всех участках, где первичный (оперативный) учет "соприкасается" с бухгалтер­ским, и оценить: порядок приемки материальных ценностей на склад; порядок отпуска материальных ценностей со склада в производство, на сторону; порядок учета наличия и движения материальных ценностей в производстве (цехах, участках, отде­лах и др.); порядок учета готовой продукции; порядок хранения материальных ценностей и готовой продукции; порядок отгруз­ки готовой продукции; порядок реализации продукции и др.

*4. ПОДТВЕРЖДЕНИЕ.*

Для получения информации о реальности остатков на счетах учета денежных средств, счетов расчетов, счетов дебиторской и кредиторской задолженности аудиторская организация должна получить письменное подтверждение в письменной форме от независимой (третьей) стороны.

Запросы на подтверждение рекомендуется готовить в виде доку­мента от имени руководства экономического субъекта в адрес незави­симой (третьей) стороны. В них должно содержаться требование предоставить необходимую информацию непосредственно аудиторской организации.

При необходимости аудиторская организация может самостоя­тельно установить непосредственный контакт с независимой (третьей) стороной, которой был направлен запрос.

В случае получения по запросу информации, которая расходится с учетными данными экономического субъекта, аудиторская организа­ция должна применить дополнительные аудиторские процедуры для выяснения причин расхождения.

Нельзя недооценивать этот метод при работе с персоналом клиента. Если при устном оп­росе ответы опрашиваемых аудитор фиксирует на каком-либо носителе информации (бумаге, компьютере, диктофоне) само­стоятельно, то для получения письменных подтверждений пер­соналу проверяемого предприятия выдаются специальные оп­росные листы или "анкеты".

По наиболее распространенным вопросам в анкете могут быть предложены и возможные ответы. В этом случае опраши­ваемому лицу достаточно выбрать и отметить ответ, соответст­вующий практике проверяемого предприятия.

Опросный лист должен содержать такие обязательные рек­визиты, как фамилия, имя, отчество и должность опрашивае­мого, заполненный опросный лист также должен быть прове­рен главным бухгалтером предприятия и заверен его подписью.

*5. УСТНЫЙ ОПРОС*

Данный метод сбора аудиторских доказательств предостав­ляет аудитору обширную информацию для размышления.

Для раскрытия сущности данной аудиторской процедуры необходимо ответить на вопрос — *устный опрос* кого?

Опрос или беседа должны быть проведены практически со всеми сотрудниками предприятия, участвующими в ведении учета и составлении отчетности.

Ошибку совершает тот аудитор, который ограничивается беседой только с главным бухгалтером и его заместителями. Следует помнить, что отчетность, формируемая с помощью бухгалтерского учета, представляет собой вершину стройной пирамиды, основанием которой является огромное множество фактов хозяйственной деятельности, оформленных первичны­ми документами и бухгалтерскими проводками. Если у пирами­ды еще не достроена вершина, это не беда, а если при наличии вершины из основания пирамиды удалить несколько крупных камней, то пирамида может превратиться в карточный домик и рассыпаться.

Именно поэтому аудитор должен обязательно убедиться в том, что хозяйственные операции, лежащие в основании отчет­ности, соответствуют законодательству, правильно оформлены и корректно отражены в бухгалтерском учете. И начинать про­верку каждого раздела бухгалтерского учета следует с устного опроса или беседы с исполнителями — рядовыми сотрудника­ми бухгалтерии, ведущими первичный учет хозяйственных опе­раций.

Второй вопрос, на который следует ответить при раскрытии метода сбора информации, — *когда проводится устный опрос персонала?*

Как правило, эта процедура проводится на начальной ста­дии проверки, когда аудитор знакомится с проверяемым пред­приятием, оценивает объем и степень сложности работ для то­го, чтобы составить соответствующую программу проверки.

Для составления программы проверки аудитор должен иметь список сотрудников бухгалтерии, а также экономической и плановой служб. Список должен включать в себя фамилии, имена, отчества сотрудников, наименование их официальных должностей, а также перечень направлений (разделов, участ­ков, счетов бухгалтерского учета, журналов-ордеров и пр.), ко­торые ими курируются.

К сожалению, на многих предприятиях такие документы, как должностные инструкции сотрудников, графики документооборота, в настоящее время не составляются, поэтому ауди­тору либо следует эту работу проделать самому, либо начинать проверку тогда, когда указанная информация будет для него подготовлена.

План и соответственно состав вопросов, задаваемых со­трудникам, не могут быть одинаковы, а зависят прежде всего от раздела бухгалтерского или оперативного учета, которым занимается опрашиваемый.

Каждому направлению учета присущи совершенно особен­ные виды нарушений. Так, например, бессмысленно спраши­вать кладовщика о том, соблюдаются ли сроки, установленные для возврата денежных сумм, выданных в подотчёт. Или, на­оборот, спрашивать бухгалтера, ведущего учет кассовых опера­ций, возможен ли отпуск материальных ценностей со склада на сторону без оформления пропуска на вывоз материальных цен­ностей с территории предприятия.

Подробный план устного опроса персонала по каждому на­правлению учета зависит от специализации этого направления, но примерный план беседы может быть таким:

*1. Какие первичные документы вы оформляете?*

*2. Какие регистры аналитического учета вы ведете?*

*3. В каком разрезе ведется аналитический учет по вашему участку учета?*

*4. Для каких регистров синтетического учета необходима формируемая вами информация?*

*5. Как и кем производится выверка полученных вами резуль­татов?*

*6. Назовите типичные хозяйственные операции, которые вам приходится оформлять.*

*7. Каков порядок ваших действий при выполнении каждой из типичных хозяйственных операций?*

*8. Знаете ли вы, в формировании какой строки бухгалтерской отчетности вам приходится участвовать?*

*9. Каким образом происходит контроль за вашей работой?*

*10. Как вы исправляете ошибки, когда они имеют место'?*

*11. Имеются ли какие-либо неудобства в ведении учета, сверке результатов?*

*12. Чувствуете ли вы наличие в вашей работе проблем? Каких?*

*6. ПРОВЕРКА ДОКУМЕНТОВ.*

Широко практикуется получение информации посредством проверки документов, подготовленных независимыми сторонами и клиентом.

*Проверка документов* заключается в том, что аудитор должен убедиться в реальности первичного документа. Для этого рекомен­дуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отражение операции в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообраз­ность выполнения этой операции.

*7. ПРОСЛЕЖИВАНИЕ*

*Прослеживание (трассирование)* осуществляется в противополож­ном направлении. Аудитор отбирает первичный документ и проверяет системы учета и контроля, чтобы найти заключительную бухгал­терскую запись операции. С помощью прослеживания аудитор может определить, все ли операции учтены, и дополнить информацию, полученную в ходе аудита. Однако необходимо учитывать возмож­ность того, что некоторые события не отражены в первичной доку­ментации и системе учета.

С помощью сканирования аудиторы изучают нетипичные статьи и события, отраженные в документации клиента. Цель сканирования — найти что-либо нетипичное.

Сканирование полезно применять при использовании выборки для принятия аудиторских решений, так как всегда существует вероят­ность того, что аудиторы не выявят ошибки клиента, выбрав пример, не отражающий всю совокупность статей. Это может привести к принятию аудиторами ошибочного решения. Аудиторы уменьшают аудиторский риск, сканируя статьи, не вошедшие в выборку.

*8. АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ*

Под аналитическими процедурами подразумеваются анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого экономичес­кого субъекта с целью выявления необычных и неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснения причин таких ошибок и искажений.

Об аналитических процедурах уже было упомянуто при рассмотре­нии этапа планирования аудиторской проверки. Аналитические процедуры можно использовать и на этапе получения информации, чтобы собрать прямые доказательства ошибок, нарушений и ложных утверждений в финансовой отчетности.

Поскольку определение аналитических процедур довольно рас­плывчато, многие аудиторы рассматривают информацию, получен­ную в результате выполнения этих процедур, как не слишком убеди­тельную. Поэтому аудиторы, преподаватели и студенты в основном концентрируют внимание на процедурах пересчета, осмотра, под­тверждения и документирования, в результате которых, как полагают, возникает убедительная информация.

Необходимо преодолеть это заблуждение, так как аналитические процедуры в действительности весьма эффективны.

По мнению аудиторов, аналитические процедуры помогают выявить 27 % ошибок. Следует учитывать тот факт, что они обходятся дешевле, чем более детализированные процедуры, ориентированные на документы.

Типичными видами аналитических процедур являются:

* сопоставление остатков по счетам за различные периоды;
* сопоставление показателей бухгалтерской отчетности со сметными (плановыми) показателями;
* оценка соотношения между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;
* сопоставление финансовых показателей деятельности экономичес­кого субъекта со средними показателями соответствующей отрасли экономики;
* сопоставление финансовой и нефинансовой информации (сведений о деятельности экономического субъекта, не отражаемой непосредст­венно в системе бухгалтерского учета).

Процедуры, представляющие точную информацию, имеют свои недостатки: аудиторы могут оказаться не настолько компетентными, чтобы обнаружить необходимые факты; клиенты могут дать аудиторам подставные адреса или попросить потребителей просто подписать подтверждение и отослать его обратно.

Таким образом, аудиторская программа состоит из процедур различных видов, и аналитические процедуры занимают в ней важное место.

Аудиторы часто сопоставляют данные текущего года с данными предыдущего периода и изучают полученные соотношения в сравне­нии с предполагаемыми. Эти сопоставления обычно называют *комп­лексными тестами.* Такой анализ часто выполняется для амортиза­ционных отчислений. Аудиторам известна фактическая доля амортиза­ционных отчислений в совокупной стоимости амортизируемых активов. Используя эту величину, можно получить оценку амортиза­ционных отчислений за проверяемый период; если она примерно равна сумме на соответствующем счете, аудиторы могут рассматривать эту статью расходов как проверенную при помощи аналитической процедуры.

Приведем другой пример использования аналитической процедуры. Многие финансовые счета парные, т.е. сумма в одном счете является функцией суммы другого. Некоторые такие суммы прямо соответст­вуют одна другой, а некоторые — косвенно. Так, каждая статья расходов на выплату процентов должна соответствовать определенному обязательству, по которому надо эти проценты выплачивать. Если выплату процентов нельзя соотнести с обязательством, это может означать, что существует неучтенное обязательство или ошибка в другом счете. Если не обнаружены выплаченные или накопленные проценты, соответствующие условиям займа, это может указывать на недооценку расходов, возможное невыполнение договорных обязательств, необходимость корректировки или пояснительного раскрытия.

*9. ПОДГОТОВКА АЛЬТЕРНАТИВНОГО БАЛАНСА*

Для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) аудиторская организация может составить баланс из расходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Баланс сырья, материалов и выхода продукции позволяет аудиторской организации выявить отклонения от нормативного расхода сырья, материалов и выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг) и тем самым убедиться в достоверности исчисления финансового результата.

***5. Оформление результатов аудиторской проверки и предложений для аудиторского заключения.***

Аудиторская проверка заканчивается оформлением двух итоговых документов — акта аудиторской проверки бухгалтерского учета и достоверности отчетности и аудиторского заключения.

В *акте аудиторской проверки* с достаточной подробностью и доказательностью, однако без включения малосущественных деталей, аудиторы сообщают клиенту о проделанной работе, о ее основных направлениях и о том, какие из этих направлений подвергнуты сплошной проверке, а какие — выборочной. После этого указываются выявленные недостатки в последовательности, соответствующей их значимости. При этом в акте наряду с отмеченными недостатками должны быть изложены конкретные рекомендации по их исправлению и недопущению в будущем. Вместе с тем аудиторы не должны сами делать такие исправления, то есть выполнять работу персонала бухгалтерии.

Акт аудиторской проверки является строго конфиденциальным документом, с содержанием которого аудиторы не вправе без согласия на это клиента знакомить третьих лиц, за исключением случаев, предусмотренных действующим законодательством (выявление хищений, мошенничества и других особых случаев). В связи с этим акт аудиторской проверки составляется в двух экземплярах, одни из которых передается аудиторами лично главному бухгалтеру предприятия или лицу, его замещающему, а второй экземпляр остается в аудиторской организации, проводившей проверку, для последующего контроля за устранением выявленных недостатков.

После подготовки проекта акта аудиторы знакомят с его содержанием руководство предприятия, рассматривают высказанные при этом возражения и замечания, при необходимости вносят в акт соответствующие коррективы и подписывают его.

*Аудиторское заключение* — официальный документ, дающий оценку достоверности бухгалтерского учета и отчетности аудируемого предприятия, подтвержденный подписью имеющего лицензию руководителя проверяющей группы аудиторской фирмы и печатью этой фирмы. В случае, если проверка осуществлялась самостоятельным независимым аудитором, имеющим лицензию, то подтверждение заключения производится его подписью и личной печатью.

Возможны четыре вида аудиторских заключений:

* заключение без замечаний (безоговорочное заключение);
* заключение с замечаниями (заключение с оговорками);
* отрицательное заключение;
* заключение не дается совсем, либо дается отказное заключение.

Первый вид заключения аудиторами дается в том случае, если не было обнаружено ошибок и недостатков в отчетности, а финансовое положение устойчиво и, по мнению аудиторов, не вызывает каких-либо опасений. Однако такое положение маловероятно и, скорее всего, имеет место один из двух вариантов: ошибки аудиторами найдены, но вносить соответствующие исправления нецелесообразно, либо аудиторская проверка произведена недостаточно профессионально или недобросовестно.

Заключение с замечаниями делается при выявлении аудиторами отдельных легко устранимых недостатков, в целом не меняющих положительной оценки состояния бухгалтерского учета и отчетности. По всем выявленным недостаткам аудиторы обязаны дать свои рекомендации и проконтролировать их выполнение.

Отрицательное заключение дается в случае выявления серьезных нарушений и запущенности бухгалтерского учета и отчетности, в связи с чем бухгалтерская документация квалифицируется как недостоверная.

Четвертый вариант завершения аудиторской проверки возможен, если аудиторам не предъявляются все материалы, необходимые для оценки состояния бухгалтерского учета и отчетности. В результате аудиторы вынуждены прекратить проверку, официально уведомив об этом предприятие и свою вышестоящую организацию.

2.5. Содержание и порядок составления аудиторского заключения.

В соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации по результатам аудиторской проверки под­готавливается аудиторское заключение, состоящее из трех частей: ввод­ной, аналитической и итоговой.

Протоколом N 1 от 9 февраля 1996 г. Комиссией по аудиторской дея­тельности при Президенте Российской Федерации был одобрен Порядок сос­тавления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности .

В соответствии c этими нормативными документами аудиторское зак­лючение должно содержать:

а) во вводной части:

- наименование аудиторской фирмы (фамилия, имя, отчество аудито­ра), юридический адрес, данные государственной регистрации, номер и дата выдачи лицензии (с указанием вида аудита и срока действия лицен­зии), банковские реквизиты.

б) в аналитической части:

- наименование экономического субъекта и временные рамки проверя­емого периода,

- результаты экспертизы системы внутреннего контроля и состояния бухгалтерского учета в экономическом субъекте,

- факты выявленных в ходе проверки существенных нарушений порядка ведения бухгалтерского учета, повлекшие за собой искажение бухгалтерс­кой отчетности и связанные с этим недоимки по налогам и обязательным платежам и сборам.

в) в итоговой части:

- констатация вывода о полной достоверности (недостоверности, ус­ловной достоверности - при условии исправления выявленных ошибок) бух­галтерской отчетности проверяемого экономического субъекта.

Каждая страница аудиторского подписывается аудитором, проводившим проверку: и заверяется его личной печатью.

Аудиторское заключение брошюруется вместе с бухгалтерской отчет­ностью и предоставляется для ознакомления исполнительной дирекции и акционерам (участникам) экономического субъекта.

При этом всем внешним заинтересованным лицам (в налоговые службы, в кредитные учреждения, в средства массовой информации - в случае пуб­ликации баланса, и т.п.) предоставляется только итоговая часть ауди­торского заключения, содержащая вывод о степени достоверности бухгал­терской отчетности.

***6. Аудит учета МБП на складе***

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ выделены 2 критерия отнесения предметов к МБП:

1. Временной, в соответствии с которым предметы со сроком полезного использования менее 12 месяцев, независимо от их стоимости, учитываются в составе средств в обороте;
2. Стоимостной. Предметы стоимостью на дату приобретения не более 100-кратного размера ( для бюджетной организации - 50-кратного) установленного законодательством РФ минимального размера месячной оплаты труда (МРОТ) за единицу независимо от срока их полезного использования учитываются в составе МБП.

Руководитель организации имеет право установить меньший лимит стоимости предметов для принятия к бухгалтерскому учету в составе средств в обороте. Кроме того, независимо от вышеуказанных критериев к МБП также относят: специальные инструменты и приспособления, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа; специальную одежду и обувь, а также постельные принадлежности, форменную одежду, предназначенную для выдачи работникам организации; орудия лова, лесозаготовительные предметы и т.д.

При проверке организации учета движения МБП на складах прежде всего надо проконтролировать организацию складского хозяйства и контрольно-пропускной системы. Далее проверяют, как организован складской учет МБП и как ведется контроль со стороны бухгалтерии. Предприятия могут применять 3 основных варианта учета движения материалов на складах: оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод, карточно-документационный, бескарточный.

Если применяется сальдовый метод, то аудитор проверяет ведомости по приходу и расходу материалов, сверяет итоговые данные этих ведомостей с сальдовыми ведомостями. Второй метод предусматривает составление в бухгалтерии количественно-суммовых оборотных ведомостей по группам материалов. В этом случае аудитор просматривает эти ведомости и проводит сверку остатков с карточками складского учета. Обычно осуществляется выборочная сверка, так как сплошной контроль- весьма трудоемкая операция.

Третий метод – наиболее эффективный. Он применяется, как правило, при использовании ПК. В этом случае карточки складского учета в обычном варианте не ведутся. Сам процесс складского учета организуется на ПК , а за определенные периоды (месяц, квартал ) составляются оборотные ведомости. Аудитор знакомится с имеющимися документами, выясняет, как ведется сверка данных складского учета с бухгалтерскими данными.

Выданные персоналу спецодежда и спецобувь отражаются в *ведомости учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений* (ф.№ МБ-7).Она заполняется в двух экземплярах кладовщиком структурного подразделения. Один экземпляр передается в бухгалтерию, второй- у кладовщика. Списание одежды оформляется *актами на списание МБП* (ф.№ МБ-8). Сдачу рабочими спецодежды в случае увольнения, перевода на другую работу оформляют накладными. На предприятии должен быть установлен контроль за сроками нахождения спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений в эксплуатации. Для этого рекомендуют ставить штамп с указанием даты выдачи работникам.

Отпуск спецодежды за наличный расчет рассматривается как реализация и проводится через счет 48 "Реализация прочих активов".

Особенно важен четко налаженный учет инструментов и хозинвентаря, т.к. они могут неоднократно использоваться в производственном процессе и вновь поступать на склад. Приобретенные или поступившие из производства инструменты и приспособления передаются на центральный инструментальный склад, затем в инструментальные раздаточные кладовые цехов, откуда выдаются рабочим. В зависимости от срока и времени использования инструментов на рабочих местах их подразделяют на постоянные (*используемые* рабочими ежедневно) и оборотные ( используемые непродолжительное время- час, смену).

Для учета различных предметов, выданных работнику из раздаточной кладовой цеха для длительного пользования, открывается *карточка учета МБП* (ф.№ МБ-2), которая хранится в картотеке кладовой. Записи в карточки выполняют по приходу- на основе лимитных карт или требований-накладных; по расходу- на основании актов на списание МБП.

Списание поломанных, изношенных, утерянных МБП оформляется *актами выбытия* (ф.№ МБ-4, МБ-8). На основании этих актов в описях отражается списание инвентаря с баланса предприятия. Поскольку описи являются регистрами аналитического, то для сверки с данными синтетического учета составляют *оборотную ведомость*. В ней для каждой описи отводится одна строка, по которой отражаются остатки хозинвентаря и его движение.

Для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих предприятию МБП предназначен счет 12 "МБП". Этот счет по отношению к балансу является активным, а по содержанию относится к группе счетов по учету производственных запасов.

Счет 12 "МБП" имеет 3 субсчета:

12-1 "МБП в запасе"

12-2 "МБП в эксплуатации"

12-3 " Временные (нетитульные) сооружения"

Синтетический учет осуществляется в Главной книге в обобщенном виде (без подразделения по субсчетам) и в денежном выражении.

По субсчету 1 учитывают поступившие или изготовленные на предприятии МБП, находящиеся на складе. Покупные МБП приходуют на основании счетов-фактур поставщиков, собственного производства - на основании нарядов, актов, накладных. Покупные ценности (без НДС), предметы собственного производства- по учетным ценам с корректированием впоследствии до фактической с/с.

Проверяя записи в карточках складского или в ведомостях по счету 12 следует установить, нет ли среди них предметов, относящихся к ОС. Если руководитель предприятия установил меньший предел стоимости, установленной для включения в состав МБП, то выясняют, как часто выносились такие решения и не связано ли это с регулированием прибыли отчетного года за счет изменений цен на МБП или амортизационных отчислений. Надо иметь в виду, что такие изменения руководитель может вносить только на весь отчетный год.

В складском учете обращают внимание на те классификационные группы и подгруппы инвентаря, по которым длительное время не было движения и имеются сверхнормативные запасы. По данным карточек, журналов (ведомостей) и требований на выдачу МБП с учетом даты выдачи и сроков использования устанавливают, нет ли числящихся за работниками предметов, которые могли быть утеряны или пришли в негодность. Изучая выдачу спецодежды и спецобуви в бесплатное пользование, проверяющие руководствуются действующими в организации нормами выдачи, сроками использования и перечнем лиц, которым они могут быть выданы, устанавливают случаи преждевременной замены и их причины, а также материальный ущерб, причиненный организации в результате использования предметов не по назначению или подмены новых предметов бывшими в эксплуатации.

Поступившие на предприятие МБП приходуют бухгалтерской записью:

Д-т субсчета 12-1 "МБП в запасе"

К-т счетов 60 "Расчетов с поставщиками и подрядчиками",

71 "Расчеты с подотчетными лицами",

23 " Вспомогательные производства" и др.

НДС по поступившим МБП отражается в соответствии с инструкцией " О порядке исчисления и уплаты НДС" по дебету счета 19 "НДС" с кредита счетов 60 ;76 и др. Аудитору необходимо проверить, как было образовано сольдо по счету 19 и как производилось его отнесение на счет 68.

НДС по материальным ресурсам списывается полностью на счет 68 в момент оплаты счетов.

МБП отпускают со склада на производственные нужды на основании лимитно-заборных карт, требований-накладных, накладных на отпуск материалов на сторону.

Учет МБП на складах обычно ведут аналогично учету материалов в карточках учета материалов.

На субсчете 2 учитывают МБП, отпущенные со склада и находящиеся в эксплуатации. Отпуск МБП в эксплуатацию отражается бухгалтерской записью:

Д-т субсчета 12-2 "МБП в эксплуатации"

К-т субсчета 12-1 "МБП на складе".

Ежемесячно НДС по приобретенным и переданным в эксплуатацию МБП в сумме, относящейся к стоимости оплаченных МБП, независимо от способа начисления по ним износа списывается бухгалтерской записью:

Д-т счета 68 "Расчеты с бюджетом"

К-т счета 19 "НДС по приобретенным ценностям".

***7. Аудит учета МБП в бухгалтерии***

В соответствии с ПБУ 5/98 материально-производственные запасы, в том числе и МБП, принимаются к учету по фактической с/с. Возможно несколько способов поступления МБП на предприятие: приобретение за плату, внесение одним предприятием в счет вклада в уставный (складочный) капитал другого предприятия, изготовление МБП собственными силами организации и т.д.

Отличительная черта закупочных операций состоит в том, что, во-первых, они характеризуют первую фазу кругооборота оборотных активов организации (процесс "деньги- товар"), во-вторых, результатом их проведения становится создание производственных запасов.

Организация учета операций по покупке МБП зависит от ряда факторов и, прежде всего, от выбранного варианта их оценки, условий и форм расчетов с поставщиками, порядка возмещения НДС по приобретенным ценностям.

Приходные ордера и приемные акты на оприходование материальных ценностей составляется в день их поступления. Приходные ордера выписываются на фактически принятое количество ценностей. При установлении несоответствия поступивших материалов их ассортименту, качеству и количеству, указанным в документах поставщика, составляется акт о приемке материалов (форма N М-7) в двух экземплярах. Второй экземпляр акта направляют поставщику. При наличии приемного акта приходный ордер не оформляется, т.к. акт является одновременно приходным документом и основанием для уточнения расчетов с поставщиком.

Оценка МБП по учетным ценам удобна в ситуации финансовой нестабильности и частого колебания покупных цен. Организация вначале формирует на счете 15 "Заготовление и приобретение материалов", субсчета "Заготовление и приобретение МБП" информацию о фактической с/с поступивших ресурсов, а затем приходует их на счет 12 по учетным ценам. Возникающие отклонения учитываются обособленно на счете 16 "Отклонения в стоимости материалов", субсчета "Отклонения в стоимости МБП".

Фактическая с/с заготовления складывается из сумм, уплаченных поставщику в соответствии с договором (без НДС), и сумм транспортно-заготовительных расходов (без НДС).

Организуя оценку МБП, закупаемых с 1 января 1999 г., необходимо учесть следующее нововведение. Фактическая с/с поступающих МБП дополняется двумя статьями транспортно-заготовительных расходов: расходы по страхованию производственных запасов и расходы по оплате (начислению) % по заемным средствам до их оприходования на склад организации.

Приобретенные или собственно изготовленные МБП, как правило, должны поступать на склад организации. Передача их непосредственно в эксплуатацию, минуя склад, не рекомендуется, так как при этом трудно обеспечить надлежащий контроль за их использованием.

Приобретение и оприходование МБП отражаются в учете следующим образом:

- оплачены МБП (в т. ч. НДС)

Д-т счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

К-т счета 51 "Расчетный счет";

* оприходованы МБП на склад

Д-т счета 12/1 субсчет "МБП на складе"

К-т счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

- на сумму уплаченного НДС

Д-т счета 19 "НДС по приобретенным ценностям"

К-т счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

На предприятии должен быть обеспечен раздельный учет сумм НДС как по оплаченным приобретенным материальным ресурсам, так и по неоплаченным.

Покупка МБП неизбежно сопровождается расчетами по НДС. Это влечет за собой возникновение дополнительных обязательств перед контрагентами по данному косвенному налогу.

При приобретении МБП по безналичному расчету НДС отражается на счете 19 только при условии подтверждения его суммы в счете-фактуре и соответствующем расчетном документе.

НДС, приходящийся на поступившие МБП, подлежит включению в их фактическую с/с заготовления (в дебет 12,15) в следующих случаях:

* при использовании МБП для изготовления продукции (работ, услуг), не облагаемой НДС;
* при приобретении МБП за наличный расчет у организации розничной торговли и населения;
* при приобретении многооборотной тары;
* когда в счете-фактуре и расчетном документе не выделена сумма НДС.

При условии оплаты и приходования МБП делается проводка на сумму уплаченного НДС, подлежащего возмещению:

Д-т счета 68 "Расчеты с бюджетом"

К-т счета 19 " НДС по приобретенным ценностям".

В том случае, если материальные ресурсы, по которым в установленном порядке произведено возмещение (вычет) НДС, использованы для непроизводственной сферы, делается восстановительная бухгалтерская проводка:

Д-т счета 88/5 субсчет "Фонды потребления"

81/2 субсчет "Использование прибыли на другие цели"

К-т счета 68 "Расчеты с бюджетом"

В случаях когда на первичных учетных документах и в расчетных документах подтверждающих стоимость приобретенных МБП, не выделена сумма НДС, исчисление ее расчетным путем не производится. В таких случаях стоимость приобретенных МБП, включая предполагаемый по ним НДС, должен приходоваться на счет 12 на всю сумму предъявленного счета с последующим списанием в установленном порядке на издержки производства (обращения).

Довольно часто МБП приобретаются подотчетными лицами за наличный расчет; эти операции оформляются проводками:

- выданы деньги под отчет на приобретение МБП

Д-т счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами"

К-т счета 50 "Касса";

- оприходованы приобретенные МБП

Д-т счета 12-1 "МБП на складе"

К-т счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

Сумма НДС по МБП, приобретенным для производственных нужд у организаций розничной торговли и у населения за наличный расчет, к зачету у покупателя не принимается и расчетным путем не выделяется.

При приобретении МБП для производственных нужд за наличный расчет у организации-изготовителя, заготовительной, снабженческо-сбытовой, оптовой и другой организации, занимающейся продажей и перепродажей товаров, в том числе по договорам комиссии и поручения (за исключением организаций розничной торговли, общественного питания и аукционной продажи товаров), при наличии приходного кассового ордера и накладной на отпуск товара с указанием суммы налога отдельной строкой, НДС отражается по дебету счета 19 и исчисление его производится в общеустановленном порядке.

Бывшие в эксплуатации МБП, возвращены в запас (на склад) :

Д-т счета 12-1 "МБП на складе"

К-т счета 12-2 "МБП в эксплуатации";

до полного их износа целесообразно выделить в отдельную группу во избежание повторного начисления износа при повторной передачи в эксплуатацию.

Временные (нетитульные) сооружения, приспособления и устройства учитываются по фактической себестоимости их возведения.

Целесообразно остановиться на рассмотрении дискуссионных моментов, возникающих при учете данной части МПЗ. К одному из таких моментов относится учет % заемных средств, используемых при приобретении МБП. В ПБУ 5/98 говорится о том , что в состав фактических затрат на приобретение МПЗ, "могут также" относится и затраты по оплате % по заемным средствам, если они связаны с приобретением запасов и произведены до даты оприходования МПЗ на складах предприятия. Выражение "могут также" не воспринимается однозначно. Появляется возможность толкования этого выражения как и о невключении данных видов затрат в фактическую с/с приобретенных запасов. Кроме того, с 01.01.2000 вступило Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации", где к операционным расходам относятся %, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов). Означает ли это возможность однозначного подхода к решению проблемы: до 2000 года данные расходы (% по займам) в соответствии с ПБУ 5/98 при выполнении двух вышеозначенных условий включались в фактическую с/с запасов, а с 2000 года указанные расходы относятся к операционным или это можно рассматривать как альтернативный вариант? Вопрос, волнующий многих бухгалтеров. По мнению большинства авторов, выбор варианта отнесения указанных затрат зависит от степени его обоснованности. Но наиболее правильным и целесообразным с экономической точки зрения является вариант включения данных видов затрат в фактическую с/с запасов при выполнении указанных в ПБУ 5/98 условий.

Малым предприятиям предоставлено право учитывать МБП как материалы и списывать их на затратные счета сразу после отпуска в эксплуатацию. Остальные предприятия могут аналогично поступать в отношении предметов стоимостью 1/20 лимита величины стоимости одного предмета основных средств.

При проверке операций с МБП необходимо установить правильность отнесения поступивших материальных ценностей к МБП. При этом следует иметь в виду, что перевод ОС в состав МБП не производится (за исключением ОС, приобретенных в I квартале 1997 г.), обращается внимание на то, что также не предполагается перевод ОС в состав МБП в случае, если при переоценке ОС новая, подтвержденная экспертным путем рыночная стоимость основного средства оказалась меньше установленного лимита стоимости МБП.

Важным моментом проверки является изучение правильности исчисления износа МБП и включения его в с/с продукции либо отнесения за счет прибыли после налогообложения.

С введением в действии с 1999 года ПБУ 5/98 расширен диапазон способов погашения стоимости переданных в эксплуатацию МБП. Амортизация указанных предметов производится одним из следующих способов: процентный способ; линейный способ; способ списания стоимости пропорционально

объему продукции (работ, услуг). Аудитору необходимо проверить, что включение сумм износа по МБП в производственные затраты было произведено при соответствующем первичном оформлении отпуска рассматриваемых предметов в эксплуатацию (на основании требований-накладных или других документов). Более того, данные документы должны отражать производственное направление их использования, в противном случае могут возникнуть спорные ситуации с налоговой инспекцией.

Перейдем к рассмотрению способов начисления амортизации МБП.

**Процентный способ**. Данный способ погашает стоимость МБП, исходя из его первоначальной стоимости и ставки 50 или 100% при направлении предмета в эксплуатацию. Начисление износа в размере 50% стоимости МБП производится при направлении его со склада в эксплуатацию, остальные 50% начисляются при выбытии МБП из-за невозможного использования (непригодности) из производства или эксплуатации. Необходимо заметить, что в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ материальные ценности, остающиеся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию МБП, приходуются по рыночной стоимости на дату списания и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации.

**Линейный способ** переносит стоимость МБП, исходя из фактической с/с предмета и нормы амортизации, исчисленной на основе срока полезного использования. Рассмотрим данный способ на конкретном примере.

*Пример.* В производство передан МБП фактической с/с 4000 руб. Срок полезного использования предмета составляет 15 месяцев. Ежемесячная норма амортизации составляет 6,66% (100%/15). Каждый месяц необходимо начислять амортизацию по данному предмету в размере 266,4 руб.(4000\*0,0666).

Аудитору следует проверить, что стоимость предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката, погашается только линейным способом. Этот же способ применяется при начислении амортизации для специальной одежды и обуви и других средств индивидуальной защиты.

На практике достаточно часто возникает вопрос по определению срока полезного использования МБП. При решении данного вопроса целесообразно обратиться к ПБУ 6/97 "Учет основных средств" и рассмотреть порядок определения срока полезного использования основных средств применительно к МБП.

**Способ списания пропорционально объему продукции (работ, услуг).** При данном способе сумма амортизации исчисляется пропорционально объему продукции, исходя из количества выпущенной продукции в отчетном периоде с использовании конкретного вида МБП и соотношения его фактической с/с и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использования.

Стоимость специальных инструментов и приспособлений и сменного оборудования погашается только способом списания стоимости пропорционально объему продукции.

*Пример.* Фактическая с/с приобретаемого специального инструмента составила 3000 руб. Срок полезного использования специального инструмента- 8 месяцев. Прогнозируемый объем выпускаемой продукции за весь срок полезного использования составит 10000 шт. Объем выпущенной продукции за отчетный месяц равен 1250 шт.

Ежемесячная норма амортизации в стоимостном выражении составит 375 руб. ( 1250\*(3000/10000))

В обязательном порядке в учетной политике предприятия должны быть отражены способы начисления амортизации по МБП, при этом следует проверить, что применение одного из способов по конкретному предмету производится в течение всего срока его использования. Кроме того, необходимо обратить внимание на то, что срок списания МБП из эксплуатации прямо не зависит от срока их полезного использования. МБП могут списываться из эксплуатации из-за морального износа или утраты ими своего производственого назначения. Заслуживает внимания тот факт, что при использовании процентного метода начисления амортизации 50% стоимости МБП при их выбытии из эксплуатации должны начисляться независимо от окончания срока их полезного использования.

Действующая методика учета амортизируемых МБП предполагает одноканальное начисление амортизации и износа. Оно сопровождается записями:

Д-т счетов 20,23,25,26,29,43

К-т счета 13

Операции по накоплении и расходованию амортизационного фонда в бухгалтерском учете не отражаются. Суммы амортизации МБП поступают на банковские счета организации вместе с выручкой за реализованную продукцию (работы, услуги).

Особое место в учете МБП занимают вопросы их ремонта. ПБУ 5/98 не затрагивает данный вопрос. В Положении о составе затрат № 552 предусмотрено включение в с/с расходов на ремонт лишь основных средств. В более старом Положении по учету МБП, в частности подп. 6.8, предусмотрено следующее: "…расходы по ремонту МБП относятся на те бухгалтерские счета, на которых отражено начисление погашения стоимости этих предметов". В данном вопросе следует руководствоваться нормой Положения по учету МБП, поскольку на сегодняшний день нет никаких указаний по ее отмене.

Кроме того, необходимо проверить еще один аспект, на который должен обратить внимание аудитор при проверке системы учета МБП. Речь идет об учете специальной одежды и обуви. В соответствии с Типовыми отраслевыми нормами бесплатной выдачи работникам специальной одежды и обуви и других средств индивидуальной защиты работникам определенных профессий полагается их выдача. Эти затраты включаются в с/с продукции. Следует также помнить, что выдача указанных предметов в собственность работника рассматривается как доход, полученный им в натуральной форме, о чем свидетельствует закон о подоходном налоге.

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

***8. Инвентаризация МБП в составе материально-производственных ценностей.***

Как бы качественно ни был организован системный бух­галтерский учет, в организациях возможно возникновение расхождений между данными об остатках запасов, числящих­ся на счетах бухгалтерского учета, и фактическими остатками на складах.

Эти расхождения могут быть объективными, так как про­исходят изменения в состоянии материальных ценностей при хранении и перемещении (естественная убыль и др.). Они мо­гут возникнуть из-за несовершенства весоизмерительных средств, а также в результате бесхозяйственности (порча и т.д.), недостач и хищений. Поэтому действующим законодатель­ством предусмотрено, что на предприятиях систематически должна производиться инвентаризация имущества.

Согласно Положению о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации инвентаризация хозяйственных средств должна производиться по ус­мотрению руководителя организации, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. Проведение инвентаризации обязательно:

а) при передаче имущества предприятия в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

б) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотеч­ных фондов - один раз в пять лет;

в) при смене материально ответственных лиц;

г) при выявлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи имущества;

д) в случае пожара или стихийных бедствий или других чрезвычайных ситуаций;

е) при реорганизации или ликвидации предприятия, пе­ред составлением ликвидационного баланса и в других слу­чаях, предусмотренных законодательством Российской Фе­дерации.

Для проведения инвентаризации приказом руководителя создается инвентаризационная комиссия. На крупных пред­приятиях наряду с центральной инвентаризационной комис­сией создаются рабочие комиссии. Инвентаризация проводит­ся при обязательном участии материально ответственных лиц. Если по каким-то причинам материально ответственное лицо не может присутствовать при проведении инвентаризации, то в состав инвентаризационной комиссии включается предста­витель незаинтересованной организации.

К началу инвентаризации в карточках учета МБП должны быть отражены все операции по движению МБП; по каждому из них выведены остатки на день инвентари­зации; первичные документы по движению материалов необ­ходимо сдать в бухгалтерию и подвергнуть бухгалтерской обработке. Факт сдачи всех документов в бухгалтерию и от­сутствие неоприходованных или несписанных ценностей ма­териально ответственные лица подтверждают письменно.

При проведении инвентаризации члены рабочей комиссии осуществляют тщательный подсчет МБП и полученные фактические результаты записывают в инвентаризационные описи. Запись производится по каждому отдельному наименованию матери­алов с указанием номенклатурного номера,, вида, группы, ар­тикула, партии, сорта в единицах счета, массы или меры.

Описи заполняются не менее чем в двух экземплярах, каж­дая страница подписывается всеми членами инвентаризаци­онной комиссии.

При осуществлении инвентаризации учитываются особен­ности отдельных видов материалов. Материально-производственные запасы заносятся в опи­си по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц проверяет фактичес­кое наличие товарно-материальных ценностей путем обяза­тельного их пересчета, перевешивания или перемеривания. Не допускается вносить в описи данные об остатках ценностей со слов материально ответственных лиц или до данным учета без проверкиих фактического наличия. Товарно-материальные ценности, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответ­ственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру или товарному отчету пос­ле инвентаризации. Эти товарно-материальные ценности за­носятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-ма­териальные ценности, поступившие во время инвентаризации». В описи указываются дата поступления, наименование постав­щика, дата и номер приходного документа, наименование то­вара, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной ко­миссии (или по его поручению - члена комиссии) делается от­метка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

При длительном проведении инвентаризации в исключи­тельных случаях и только с письменного разрешения руково­дителя и главного бухгалтера организации в процессе инвен­таризации товарно-материальные ценности могут отпускаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти ценности заносятся в от­дельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации». Оформля­ется опись по аналогии с документами на поступившие товар­но-материальные ценности во время инвентаризации. В рас­ходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению - члена комиссии.

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, нахо­дящиеся в эксплуатации, инвентаризуются по месту их нахож­дения и лицам, на ответственном хранении которых они нахо­дятся. По МБП, выделенным в индивидуальное пользование работникам, допускается составление групповых инвентари­зационных описей с указанием в них ответственных за эти предметы лиц, на которых открыты личные карточки, с распиской их в описи. На МБП, пришедшие в негодность и не списанные, инвентаризационная комиссия составляет акт на **их** спи­сание с указанием времени эксплуатации, причин негодности, возможности использования этих предметов на хозяйственные цели.

Тара записывается в опись по видам, целевому назначе­нию и качественному состоянию (новая, бывшая в употребле­нии, требующая ремонта и т.д.). На тару, пришедшую в не­годность, составляется акт на списание с указанием причин негодности и лиц, ответственных за тару.

Отдельные описи составляются на материалы, находящи­еся в пути, на ответственном хранении на складах других пред­приятий, подвергшиеся порче, ненужные, неликвидные.

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

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

Данные инвентаризационных описей используются для со­ставления сличительных ведомостей, в которых фактические данные описей сопоставляются с учетными данными. В сличительную ведомость заносятся данные только о тех материальных ценностях, по которым выявлены отклонения от учетных данных. Ее подписывают все члены инвентариза­ционной комиссии и работник бухгалтерии, ее составивший. Материально ответственное лицо делает на сличительной ве­домости следующую запись: «С выведенными результатами инвентаризации согласен». Отказ в подписи подтверждается специальной надписью и подписью всех членов инвентариза­ционной комиссии. При выявлении недостач или излишков материально от­ветственные лица должны дать соответствующие объяснения. Комиссия устанавливает характер, причины, виновников вы­явленных расхождений или порчи материалов и дает заклю­чение о порядке регулирования разниц и возмещении потерь.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей долж­на, как правило, проводиться в порядке расположения ценно­стей в данном помещении. |При хранении ценностей в разных изолированных поме­щениях у одного материально ответственного лица инвента­ризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение не допускается (например, опломбируется) и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Аудитор должен проверить и оценить результаты инвентаризации именно по этим ведомостям, а затем провести анализ содержащихся в них данных. При выявлении отклонений фиксируются замечания и неточности, которые должны быть исправлены.

Независимо от причин возникновения все недостачи запасов по учетным ценам отражаются следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч: 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т счетов 12 «МБП**»**

После выяснения всех обстоятельств возникновения недо­стач или порчи материалов руководитель организации при­нимает решение о порядке их списания, которое оформляется распоряжением.

При этом материальная ответственность за необеспечение сохранности ценностей должна быть предусмотрена в соот­ветствии с Кодексом законов о труде Российской Федерации. В соответствии со статьей 121.3 ущерб при хищении, недостаче, умышленном уничтожении или умышленной порче мате­риальных ценностей определяется по ценам, действующим в данной местности на день причинения ущерба. Сведения о рыночных ценах можно получить в органах ценообразования или органах государственной статистики. Разница между фактической (балансовой) стоимостью материальных ценно­стей и их стоимостью по рыночным ценам, надлежащая взыс­канию, отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

К-т сч. 83 «Доходы будущих периодов».

По мере погашения задолженности, учтенной на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», сумма разни­цы в оценке недостающих ценностей списывается бухгалтерс­кой записью:

Д-т сч. 83 «Доходы будущих периодов»

К-т сч. 80 «Прибыли и убытки».

Недостачи ценностей сверх норм убыли и потери от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников списыва­ются на издержки производства, обращения или на уменьше­ние финансирования (фондов).

Выявленные при инвентаризации излишки производствен­ных запасов и готовой продукции отражают в учете по ры­ночной стоимости на дату проведения инвентаризации бух­галтерской записью:

Д-т счета 12 "МБП"

К-т счета 80 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет недостач, хищений и порчи ведут в ве­домости по материально ответственным лицам. На каждое лицо и вид материальных ценностей, по которым .выявлены недостачи, отводится отдельная строка, В графах по дебету счета 84 отражают раздельно суммы выявленных недостач и хищений, потерь от порчи и повреждений материальных ценностей. В отдельных графах ведомости отражают суммы спи­саний с кредита счета 84 по назначению: на виновных, на из­держки производства и т.д.

В конце месяца кредитовый оборот по счету 84 переносит­ся в журнал-ордер № 10.

Заключительным этапом проверки является контроль ведения сводного учета материальных ценностей. Эти данные проверяются по данным журнала-ордера №10, ведомостей 10,11,10с,14,15 и Главной книги.

Анализ использования материальных ресурсов предусматривает получение данных по соответствию запасов установленным нормам, расходу материалов на 1 руб. изготовленной продукции и др.

В качестве путей рационализации учета МБП можно предложить: использование ПК; применение наиболее эффективных методов учета и оценки ценностей, организации движения МБП на складах и списания по ним затрат.

***9. Тестирование системы учета МБП.***

Для доказательности аудиторского заключения целесообразно в процессе проверки счета 12 осуществить процедуры с использованием тестов, что означает провести испытание или исследование по заранее разработанной стандартной форме. С учетом преследуемых целей их подразделяют на тесты независимые и тесты на соответствие.

Независимые тесты предназначены для получения сведений о полноте, правильности и законности операций, содержащихся в бухгалтерских записях и финансовой отчетности.

Тесты на соответствие применяют для выявления соответствия процедур внутреннего контроля установленным нормам.

Абсолютно все аудиторские тесты классифицируются в соответствии с процедурой их осуществления.

Направления и вопросы тестирования:

1. Имеет ли доступ к бланкам накладных, требованиям кто-либо, кроме ответственных лиц?
2. Проверяются ли требования на МБП и накладные на его отпуск после их подготовки зав. складом ?
3. Проводится ли предварительная нумерация накладных и требований и используется ли она для выявления отсутствующих или фиктивных документов?
4. Проверяется ли расхождение между данными первичных документов на отпуск МБП и производственных отчетов?
5. Правильно ли квалифицируются затраты по элементам и статьям калькуляции?
6. Проверяют ли лица, ответственные за учет затрат, данные учета по сегментам и сводного учета ?

К наиболее типичным ошибкам по учету МБП можно отнести следующие:

* не заключены договоры о материальной ответственности с кладовщиками (материально-ответственными лицами);
* неправильно оформляются документы по приходу и расходу МБП;
* не ведется аналитический учет движения МБП в бухгалтерии;
* нерегулярно проводится сверка данных по движению МБП в бухгалтерии и на складах предприятия, не проводится ежегодная инвентаризация МБП;
* на складах хранится большое количество неиспользуемых МБП;
* неправильно производится списание МБП по направлениям затрат.

***10. Арбитражная практика по данному предмету***

Арбитражная практика по данному вопросу занимает довольно малую долю в судопроизводстве РФ. Поэтому в этой курсовой работе я хочу предложить кроме судебных дел, также комментарии инспектора ГНС Голана к спорным ситуациям, возникающим на предприятиях в ходе их хозяйственной деятельности.

Пример №1 «Компьютер – это основное средство или МБП?»

# Истец: организация

# Ответчик: налоговый орган

Суть дела.

В ходе проведения налоговым органом проверки организации было установлено нарушение налогового законодательства по налогу на прибыль, НДС, налогу на имущество. Нарушение состояло в том, что закупаемые организацией устройства, а именно: клавиатура, «мышь», мониторы, процессоры, принтеры, а также коммутационные устройства, используемые в компьютерных сетях, не включались в балансовую стоимость основных средств, а учитывались как МБП. Поэтому их стоимость более ускоренным способом списывалась через амортизацию на себестоимость продукции, работ, услуг. Соответственно занижалась налогооблагаемая база. В результате к налогоплательщику были применены штрафные санкции. Организация не согласилась с мнением налогового органа и подала исковое заявление в суд о признании недействительным решение налогового органа.

Первая инстанция.

Организация сослалась на п. 45 Положения «О бухгалтерском учете и отчетности в РФ», утвержденного приказом МинФина РФ от 26.12.94. № 170[[1]](#footnote-1)1, в котором говорится: «…Не относится к основным средствам и учитывается в организациях в составе средств в обороте, а в бюджетных организациях – в составе МБП и других ценностей: …б) предметы стоимостью на дату приобретения не более стократного (для бюджетных организаций – пятидесятикратного) установленного МРОТ за единицу независимо от срока их службы…». Таким образом, по мнению истца, исходя из критерия стоимости, устройство компьютера не являются ОС, а относятся к МБП. Это подтверждается стоимостью приобретенных устройств, указанной в счетах-фактурах и накладных.

Суд первой инстанции не согласился с доводами истца, поскольку в соответствии с п. 40 Положения №170 ОС представляют собой совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда и действующих в натуральной форме в течение длительного времени как в сфере материального производства, так и в нетрадиционной сфере.

Кроме того, согласно п. 2.3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет ОС» ПБУ №6/97 (утвержд. Приказом МФ РФ от 03.09.97 №65н): «единицей бухгалтерского учета ОС является инвентарный объект. Инвентарным объектом ОС является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный структурно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно-сочлененных предметов, представляющих единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы.»

Из материалов дела следует, что истец понес физические затраты по доведению ОФ, то есть компонентов, до состояния, пригодного к эксплуатации. Следовательно, все расходы, понесенные истцом по приобретению рассмотренных устройств, а именно: клавиатуры, «мыши», мониторов, процессоров, капитализируются и должны быть включены в балансовую стоимость ОС. Кроме того, ОС истца (компьютеры) не могут выполнять возложенные на них функции без таких устройств как монитор, клавиатура и т.д. относительно принтера суд исходил из того, что принтер как техническое устройство предназначен для осуществления операции на компьютере и является составляющей его частью. Следовательно, в соответствии со ст. 43 Положения №170, стоимость принтера необходимо было включить в первоначальную стоимость ОС (компьютера).

Истцом приобретены также коммутационное устройство (коммутатор). Его стоимость составляет меньше 100 МРОТ. Поэтому организацией был сделан ошибочный вывод, что данное устройство согласно п. 45 Положения №170 должно быть отнесено к МБП, а не к ОС.

Однако, как указал суд, и в этом случае все понесенные истцом затраты должны быть включены в первоначальную стоимость ОС (компьютера-сервера). Дело в том, что коммутационное устройство и компьютер-сервер являются комплексом конструктивно-сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы. Таким образом, истцом был нарушен п. 43 Положения №170.

Апелляция и кассация

Не приняв позицию суда первой инстанции, истец в соответствии с предоставленными ему полномочиями обжаловал судебный акт. Он указал, что судом неправильно применены нормы материального права, и , кроме того, истец также не согласился с утверждением суда относительно того, что компьютеры не смогут выполнять возложенные на них функции без таких устройств как монитор, клавиатура и т.д., а принтер и коммутационное устройство являются, по мнению истца, самостоятельными объектами бухгалтерского учета без объединения в комплекс и не подлежащими включению в первоначальную стоимость ОС.

Апелляционная инстанция Арбитражного суда г. Москвы и кассационная инстанция Федерального арбитражного суда Московского округа поддержали позицию суда первой инстанции. Они указали, что, поскольку мониторы, процессоры, клавиатуры и другие подобные устройства, без которых невозможно функционирование компонентов, полностью отвечает требованиям п. 40 Положения №170, то судом правомерно применена данная норма права при решении вопроса об отнесении перечисленных устройств к ОС. Кроме того, исходя из п. 14 «Положения по бухгалтерскому учету ОС (фондов) государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций» от 07.05.76, инвентарным объектом, служащим единицей учета ОС, считается законченное устройство со всеми к нему приспособлениями и принадлежностями.

Истец представил суду список закупленных им устройств и пояснил, что они будут использованы для комплектации компьютеров. Ссылка истца на то, что этим же п. 45 положения №170 предусмотрена возможность отдельного учета конструктивно-обособленного предмета, который предназначен для выполнения определенных самостоятельных операций, не бралась судом во внимание, поскольку такие виды закупленного истцом оборудования как «мышь», клавиатура, принтер и т.д., а также коммутационное устройство к компьютеру-серверу, вне комплектации ОС не выполняют самостоятельных функций.

Таким образом, организации отказано в иске о признании недействительным решения налогового органа.

Пример №2. Учет МБП, внесенных учредителями в качестве взноса в уставный капитал

Учет МБП, внесенных учредителями в качестве взноса в уставный капитал

ООО «Инфо» сформировало УК своей организации из денежного взноса в размере 20000 рублей и взносов МБП в размере 16000 рублей. Общий размер УК и доли вкладов учредителей определены в учредительных документах.

Бухгалтерские записи:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Дата** | **Содержание операции** | **Документ** | **Сумма** | **Д** | **К** |
| 20.01.99 | Объявленная в учредительных документах величина УК | Учредительный договор | 36000 | 75 | 85 |
| 20.01.99 | Денежный взнос в УК от учредителей | ПКО | 20000 | 50, 51 | 75 |
| 20.01.99 | Оприходованы МБП | Акт приемки-передачи | 16000 | 12 | 75 |
| 20.01.99 | Начислен износ 50% | Расчет | 8000 | 20 | 13 |

Комментарий инспектора Голана:

Анализ акта проверки, составленного налоговой инспекцией, показывает, что проверяющие указали на ошибку в порядке учета списания малоценных и быстроизнашивающихся предметов (внесенных, в свою очередь, в качестве части уставного капитала ООО «Инфо») на себестоимость продукции (работ, услуг).

Списание 50% МБП практически в момент принятия их на учет, приводит, по мнению проверяющих, к уменьшению уставного капитала, что недопустимо.

Общий вывод такой: ввиду того, что МБП по первоначальной стоимости составляют уставный капитал организации, а уменьшение его не допускается – начисление износа неправомерно. И тогда правильными проводками могут быть признаны только следующие:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Дата** | **Содержание операции** | **Документ** | **Сумма** | **Д** | **К** |
| 20.01.99 | Объявленная в учредительных документах величина УК | Учредительный договор | 36000 | 75 | 85 |
| 20.01.99 | Денежный взнос в УК от учредителей | ПКО | 20000 | 50, 51 | 75 |
| 20.01.99 | Оприходованы МБП, поступившие от учредителей | Акт приемки-передачи | 16000 | 12 | 75 |

В результате необоснованного отнесения 50% износа МБП на себестоимость продукции (работ, услуг), была занижена налогооблагаемая прибыль за отчетный период на 8000 рублей, что и нашло отражение в акте проверки и в соответствующих штрафных санкциях.

# Пример №3. Учет спецодежды при увольнении работника

В январе 19998 года работнику ЗАО « Вымпел» Сергееву В.П., работающему на участке по изготовлению железобетонных конструкций, выдана спецодежда. Срок износа этой одежды составляет 12 месяцев. В марте того же года Сергеев В.П. уволился по собственному желанию.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Дата** | **Содержание операции** | **Документ** | **Сумма** | **Д** | **К** |
| 06.01.98 | Выдана спецодежда Сергееву В.П. | Требование со склада | 100 | 12-2 | 12-1 |
| 06.01.98 | Начислен износ | Расчет | 50 | 20 | 13 |
| 30.03.98 | Списана спецодежда при увольнении | Расчет бухгалтерии | 100 | 13 | 12-2 |
| 30.03.98 | Начислен износ на списанную спецодежду | расчет | 50 | 20 | 13 |

### Пример №4. Списание расходов по ремонту МБП

Фирма «Визит» занимается ремонтом оборудования. В апреле 2000 года фирма в здании управления отремонтировала 20 стульев стоимостью 300 рублей каждый.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Дата** | **Содержание операции** | **Документ** | **Сумма** | **Д** | **К** |
| 30.03.00 | Начислена заработная плата по ремонту стульев | Расчет | 4000 | 88 | 70 |
| 30.03.00 | Отражены начисления на заработную плату (ПФ, ФСС, ФОМС, ФЗ) 38.7% | Расчет | 1548 | 88 | 69 |
| 30.03.00 | Удержан подоходный налог | Расчет | 475 | 70 | 68 |
| 30.03.00 | Удержано в ПФ | Расчет | 40 | 70 | 69 |
| 30.03.00 | Списаны материалы (гвозди, клей, ткань) на ремонт стульев | Акт | 1045 | 88 | 10 |

Комментарий инспектора Голана:

Бухгалтер перестраховывается, решив отнести расходы по ремонту стульев в здании управления на счет 88 «Нераспределенная прибыль (убыток)». Возможно, это связано с тем, что ПБУ 5/98 (утвержд. приказом МФ РФ от 15.06.98 №25н), определяющее порядок отражения МБП, этот вопрос никак не рассматривает. Тем не менее, Положение по бухгалтерскому учету МБП (приложение к письму МинФина СССР от 18.10.79 №166) не отменялось. Таким образом, в рассмотренной ситуации, бухгалтеру следует руководствоваться вышеуказанным положением от 18.10.79:

п. 68. Расходы по ремонту МБП относятся на те же счета, на которых отражено начисление стоимости этих предметов.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия (утвержд. приказом МинФина СССР от 01.11.91 №56) расходы по содержанию здания управления относятся на счет 26 «ОХР», следовательно и расходы по ремонту стульев в здании управления необходимо отнести на счет 26.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Дата** | **Содержание операции** | **Документ** | **Сумма** | **Д** | **К** |
| 30.03.00 | Начислена заработная плата по ремонту стульев | Расчет | 4000 | 26 | 70 |
| 30.03.00 | Отражены начисления на заработную плату (ПФ, ФСС, ФОМС, ФЗ) 38.7% | Расчет | 1548 | 26 | 69 |
| 30.03.00 | Удержан подоходный налог | Расчет | 475 | 70 | 68 |
| 30.03.00 | Удержано в ПФ | Расчет | 40 | 70 | 69 |
| 30.03.00 | Списаны материалы (гвозди, клей, ткань) на ремонт стульев | Акт | 1045 | 26 | 10 |

Исправительные записи

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Неправильные записи** | **Исправительные записи** | **Правильные записи** |
| 4000 Д88 К70 | 4000 Д88 К70 |  |
| 1540 Д88 К69 | 1540 Д88 К69 |  |
| 1045 Д88 К10 | 1045 Д88 К10 |  |
|  | 4000 Д26 К70 | 4000 Д26 К70 |
|  | 1540 Д26 К69 | 1540 Д26 К69 |
|  | 1045 Д26 К10 | 1045 Д26 К10 |

# Пример №5. Начисление амортизации МБП

Коммерческой организацией приобретаются МБП для сдачи в прокат на общую сумму 10000 рублей. Ориентировочный срок использования – 20 месяцев. Выдача предметов в прокат относится к обычным видам деятельности. На следующий месяц после месяца оприходования предметы переданы в прокат. В учетной политике организации определяется процентный метод начисления амортизации – 100% стоимости единовременно при передаче в эксплуатацию.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Дата** | **Содержание операции** | **Документ** | **Сумма** | **Д** | **К** |
| 25.09.00 | Приобретаются предметы проката | Расчетные документы | 10000 | 03 | 76 |
| 05.10.00 | Предметы проката выданы в прокат | Договор проката, расчетные документы | 10000 | 03 | 03 |
| 05.10.00 | Начисляется износ предметов проката | Расчет бухгалтерии | 10000 | 20 | 13 |

В соответствии с п. 51 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности РФ, утвержд. Приказом МинФина от 29.07.98 №34н, стоимость предметов, предназначенных для сдачи по договору проката, погашается только линейным способом. Таким образом, сумма амортизации за октябрь месяц должна быть равна 500 рублей (10000 рублей / 20 месяцев). То есть, себестоимость продукции завышена на 9500 рублей, соответственно на эту же сумму занижена налогооблагаемая прибыль.

Правильные бухгалтерские записи:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Дата** | **Содержание операции** | **Документ** | **Сумма** | **Д** | **К** |
| 25.09.00 | Приобретаются предметы проката | Расчетные документы | 10000 | 03 | 76 |
| 05.10.00 | Предметы проката выданы в прокат | Договор проката, расчетные документы | 10000 | 03 | 03 |
| 05.10.00 | Начисляется износ предметов проката | Расчет бухгалтерии | 500 | 20 | 13 |

Финансовые санкции:

1. штраф за нарушение организацией правил учета доходов (15000 рублей) и расходов и объектов налогообложения;
2. штраф за занижение суммы налога – 20% от неуплаченного (570 рублей), сумма налога ((9500\*30%)\*20%);
3. пени в размере 1/300 действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки (Ср): 2850\*1/300\*Ср\*К – количество дней просрочки;
4. административный штраф в размере 2-5 МРОТ на руководителя.

# Пример №6. МБП или основные средства

Фирма в начале лета 1997 года для своих нужд приобрела несколько миникосилок. Стоимость каждой из них составляет 750 т.р. и бухгалтер оприходовал их как МБП.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Дата** | **Содержание операции** | **Документ** | **Сумма** | **Д** | **К** |
| 20.05.97 | Отражаются расходы, связанные с приобретением МБП | Выписка с р/с, ПП | 3000 | 60 | 51 |
| 20.05.97 | Оприходованы МБП | ПО, платежные документы | 3000 | 12 | 60 |
| 25.05.97 | Переданы в эксплуатацию МБП по первоначальной стоимости | Требование | 3000 | 12-2 | 12-1 |
|  | Износ (50%) | Расчет | 1500 | 26 | 13 |

Порядок учета ОС, НМА, МБП и т.д. определяется Положением о бухгалтерском учете и отчетности РФ (утвержд. МФ РФ 26.12.94 №170) с последующими изменениями и дополнениями. Согласно этому документу к МБП относятся предметы стоимостью на дату приобретению не более 100 МРОТ за единицу. В рассмотренной ситуации, при условий, что минимальный размер МРОТ 83490 рублей, это ограничение будет составлять 8349000, т.е. каждая из миникосилок должна будет включать в состав МБП.

Все это так, если бы не было исключений. В том же Положении указано, что вне зависимости от стоимости с/х машины и орудия, строительный механический инструмент, а также рабочий и продуктивный скот должны быть причислены к ОС (п. 45).

Поскольку миникосилки можно рассматривать как с/х машины или орудия, то они, следовательно, вне зависимости от стоимости, должны принадлежать к ОС.

Правильные бухгалтерские записи:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Дата** | **Содержание операции** | **Документ** | **Сумма** | **Д** | **К** |
| 20.05.97 | Отражаются расходы, связанные с приобретением МБП | Выписка с р/с, ПП | 3000 | 60 | 51 |
| 20.05.97 | Приобретены ОС (миникосилки) | Счет, ТТН | 3000 | 08-4 | 60 |
| 25.05.97 | Оприходованы ОС | Акт приемки-передачи | 3000 | 01 | 08-4 |
|  | Начислен износ (50%) | Ведомость начисления амортизации ОС | 11, 25 | 26 | 02 |

## Заключение

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

МБП – это часть материально-производственных запасов организации, используемая в качестве средств труда не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, либо имеющая стоимость на дату приобретения меньше лимита, утвержденного организацией в пределах не более 100 МРОТ (для бюджетных организаций – 50 МРОТ), установленных законодательством РФ.

Хозяйственные операции, связанные с МБП, следующие: заготовление (приобретение) у поставщиков; внутреннее перемещение, отпуск в производство и непроизводственные нужды; реализация (выбытие) и др.

Аудиторская проверка МБП, как правило, проводится в составе материально-производственных запасов. Ее цель состоит в подтверждении достоверности данных по наличию и движению материальных ценностей, установлении правильности оформления операций по МБП в соответствии с действующими нормативными актами РФ.

Аудит МБП начинается с просмотра учетной политики и обращения внимания в ней на те элементы, которые связаны с лимитом по МБП, методом начисления износа и методом списания на затраты производства. И только после этого следует проверять организацию учета движения МБП: сначала на складах, потом в бухгалтерии.

Важным этапом проверки является подтверждение достоверности определение и отражение на счетах бухгалтерского учета операций по начислению амортизации по МБП.

Также уделяется внимание учету таких МБП, как спецодежда, спецобувь и другие приспособления индивидуальной защиты.

В ходе всей проверки тщательному анализу подлежит первичная документация.

# ***Список литературы***

1. Книги
   1. Аудит. Учебник для вузов. Под ред. Подольского В.И. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 655 с.
   2. Аудит предприятия. Под ред. Нитецкого В.В. – М.: Дело, 1998. – 512 с.
   3. Булавина Л.Н. Бухгалтерский учет и аудит материально-производственных запасов. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 144 с.
   4. Данилевский Ю.А., Шопигузов С.М. и др. Аудит. – М.: ИД-ФБК-ПРЕСС. – 544 с.
   5. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. – М.: ИНФРА, 1996. – 522 с.
   6. Терехов А.А. Аудит. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 512 с.
2. Статьи
   1. Волков Н.Г. Изменения в учете МБП // Главбух, №21, 1998 – с. 12
   2. Жуков В.Н. Учет материально-производственных запасов // Бухгалтерский учет, №12, 1998 – с. 34
   3. Кочетов А.И., Кулемина Е.Н. Налоговые ошибки //Бухгалтерский учет и налоги, №8, 2000 – с. 144
   4. Кочетов А.И., Кулемина Е.Н. Налоговые ошибки. Комментарии к ситуациям //Бухгалтерский учет и налоги, №10, 2000 – с. 142
   5. Кочетов А.И., Кулемина Е.Н. Налоговые ошибки. Комментарии к ситуациям //Бухгалтерский учет и налоги, №5, 1998 – с. 181
   6. Кочетов А.И., Кулемина Е.Н. Налоговые ошибки. Комментарии к ситуациям //Бухгалтерский учет и налоги, №2, 1999 – с. 186
   7. Кочетов А.И., Кулемина Е.Н. Налоговые ошибки. Комментарии к ситуациям //Бухгалтерский учет и налоги, №5, 1999 – с. 176
   8. Михайлова Т.Н. Компьютер – это основное средство или МБП? // Российский налоговый курьер, №5, 2000 – с.54-56
   9. Михайловская Ю.В. Суммовые разницы при покупке МБП и ОС // Главбух, №12, июнь 2000 – с. 16
   10. Пономарева Т. Лимит для МБП остается прежним // Учет. Налоги. Право., №41, 2000 – с. 3
   11. Пятов М.Л. Учет материально-производственных запасов // Бухгалтерский учет, №12, 1998 – с. 25
   12. Романов С.А. Актуальные вопросы учета МБП // Все для бухгалтера, №3, 2000 – с. 8

***11. Тесты***

1. Какие из приведенных синтетических счетов не используются при учете МБП?

а) 12,13 в) 50,51 д) 76

**б) 85** г) 71

1. Какие из перечисленных первичных документов не применяются по учету МБП?

а) приходный ордер

б) лимитная карта

**в) приходный кассовый ордер**

г) авансовый отчет

д) накладная на отпуск

1. Как будет отражаться отрицательная суммовая разница при покупке МБП в валюте ( до ввода их в эксплуатацию)?

а) Д 80 **б)** **Д 12-1**

К 60(76) **К 60(76)**

1. Уменьшают ли отрицательные суммовые разницы по МБП, уже введенным в эксплуатацию, налогооблагаемую прибыль?

а) да **б) нет**

1. Как при увольнении работника будет списываться износ по выданной ему спецодежде, срок использования которой еще не истек?

**а) Д 20 Д 73** б) Д 20

**К 13 К 13** К 13

1. В каких случаях НДС, приходящийся на поступившие МБП, подлежит включению в фактическую с/с заготовления?

а) при использовании МБП для изготовления продукции, не облагае- мой НДС;

б) при приобретении МБП за наличный расчет у организаций розничной торговли и населения;

в) когда в счете-фактуре и расчетном документе не выделена сумма НДС;

**г) во всех перечисленных случаях.**

1. Какой нормативный документ регламентирует вопросы ремонта МБП?

а) ПБУ " Учет МПЗ" (ПБУ 5/98), утвержденный приказом Минфина РФ от 15.06.98 № 25н;

б) Положение по составу затрат …, утвержденное постановлением Правительства РФ от 05.08.92 №552;

**в) ПБУ "Учет МБП", утвержденное письмом Минфина СССР от 18.10.79 № 166.**

1. При вкладах МБП в уставный капитал начисляется ли НДС?

а) да **б) нет**

1. Переводятся ли ОС в состав МБП , если при переоценке ОС новая стоимость ОС оказалась меньше установленного лимита по МБП?

а) да **б) нет.**

1. 1 Положение № 170 действовало в период проведения налоговой проверки. В настоящее время оно не действительно. Вместо него принято Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ, утвержденное приказом МинФина РФ от 29.07.98. № 34н. В данном судебном деле стороны ссылаются на нормы Положения № 170 об ОС и МБП, которые практически соответствуют положениям об ОС и МБП, содержащихся в приказе № 34н. Следовательно, выводы, сделанные в ходе судебных разбирательств, применимы и к нынешним хозяйственным условиям. [↑](#footnote-ref-1)