План стр. *Введение…………………………………………………………..………3 – 7*

 *Раздел 1. Бухгалтерский учёт производственных запасов.*

*1. 1. Классификация производственных запасов……………..…8 – 13*

*1.2. Оценка производственных запасов……………………..……14 – 19*

*1. 2. 1. Оценка запасов на дату баланса………………………...20 – 25*

*1. 3. Учёт приобретения производственных запасов……………………………………………………………………..26 – 35*

*1. 4. Учёт расходования и движения производственных запасов……………………………………………………………………..36 – 44*

*1. 5. Организация учёта материалов на складах и его взаимосвязь с системой бухгалтерского учёта……………….45 – 52*

 *Раздел 2. Контроль за использованием производственных запасов.*

*2. 1. Задачи и источники контроля операций с запасами……………………………………………………………….….53 – 56*

*2. 2. Контроль за сохранностью производственных запасов на складе………………………………………………………………………57 – 65*

*2. 3. Контроль операций по поступлению и своевременностью оприходования производственных запасов…………………….66 – 71*

*2. 4. Проверка операций по использованию, реализации и списанию производственных запасов……………………………..72 - 76*

 *Раздел 3. Автоматизация учёта и контроля производственных запасов……………………………………………………………………..77 – 83*

*Заключение……………………………………………………………….84 – 85*

*Список литературы…………………………………………………..86 – 90*

*Приложения*

Введение

 Данная магистерская работа, основанная на базе практики закрытого акционерного общества «Тригон», основанного согласно решению учредителей – членов трудового коллектива Одесской государственной фабрики головных уборов (ОГФГУ) путём преобразования общества покупателей ОГФГУ на основании Договора купли-продажи имущества ОГФГУ от 09.11.95 года, заключённых между Региональным отделением фонда государственного имущества Украины по Одесской области и обществом покупателей ОГФГУ. Общество создано согласно законам Украины «О приватизации имущества государственных предприятий», «О хозяйственных обществах» и других законодательным актам.

 Целью Общества является удовлетворение общественных потребностей в изготовляемых Обществом товарах, выполняемых работах и оказываемых услугах и реализация на основе полученной прибыли социальных и экономических интересов Акционеров и работников Общества.

 Исследуемое предприятие занимается производством и реализацией головных уборов для удовлетворения общественных потребностей.

 Одним из основных моментов учета на предприятии является учёт с товарно-материальными ценностями. Обычное для нас название «товарно-материальные ценности» сегодня употребляется как «запасы». Часто запасы являются одной из наиболее важных статей актива баланса, и среди них важное место занимают производственные запасы.

 Определение запасов, порядок их оценки, признание и отражение в отчетности описывается в положении (стандарте) бухгалтерского учёта 9 «Запасы». В этом стандарте приводятся рекомендации по финансовому учёту запасов без определения правил налогового учёта. Основные разделы данного положения следующие (рис. 1)

# Структура П(С)БУ 9 «Запасы»

### Общие Определяется сфера действия

 положения п.1-4 положения и термины, которые

 в нём используются.

## Определение и Приводится порядок определения

первоначальная п.5-15 запасов для целей бухгалтерского

оценка запасов учёта, порядок определения

первоначальной стоимости запасов

при их поступлении

Оценка выбытия Характеризуются методы оценки

запасов п.16.23 при выбытии запасов, порядок

списания стоимости МБП.

Оценка запасов на Приводится порядок оценки запасов на дату баланса. п.24-28 на дату баланса (по первоначальной

стоимости или чистой стоимости

реализации) и уценки запасов.

Раскрытие информации Определяется информация, которая

о запасах в финансовой п. 24-28 обязательно приводится в финансовой отчётности отчётности.

 *Рис. 1 Структура П (С) БУ 9 «Запасы»*

 Требования П(С) БУ 9 «Запасы» распространяются не на все оборонные активы предприятия. В состав запасов не включаются активы, оценку которых регулируют другие стандарты (рис.2).

Необходимо также сказать о том, что запасы признаются активами, если существует вероятность того, что предприятие получит в будущем экономические выгоды, связанные с использованием производственных запасов, и их стоимость может быть достоверно определена.

#  В Плане счетов, утверждённом приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 года №291, для отражения запасов предусмотрен счёт 20 «Производственные запасы», который имеет такие субсчета:

 201 «Сырьё и материалы».

 202 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия».

 203 «Топливо».

 204 «Тара и тарные материалы».

 205 «Строительные материалы»

 206 «Материалы, переданные в переработку».

 207 «Запасные части».

 208 «Материалы сельскохозяйственного предназначения».

 209 «Прочие материалы».

Перед учётом производственных запасов стоят следующие задачи:

1. Правильное и своевременное документальное отражение операций и обеспечение достоверных данных по заготовке, поступлению и отпуску материалов.

2. Контроль сохранности материальных ценностей в местах их нахождения и на всех этапах движения.

3. Контроль за соблюдением установленных норм и нормативов запасов.

4. Систематический контроль за использованием производственных запасов в процессе производства на базе технически обоснованных и утверждённых норм расходования материалов.

5. Своевременное выявление ненужных и излишних материалов для их реализации в соответствии с существующим порядком и положениями, разрабатываемыми и используемыми на предприятиях.

 Положение (стандарт)

 бухгалтерского учета 9

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  Распространяется на: |  |  Не распространяется: |
| * активы, которые содержатся для дальнейшей продажи при условии ведения обычной хозяйственной деятельности;
* активы, которые находятся в процессе производства с целью дальнейшей продажи продукта производства;
* активы, которые содержатся для потребления в процессе производства продукции, выполнении работ и предоставлении услуг, а также управлении предприятием.
 |  | -незавершенные работы по строительным контрактам, включая контракты по предоставлению услуг, которые непосредственно связаны с ними;-финансовые активы;-молодняк животных и животные на откорме, продукцию сельского и лесного хозяйств, полезные ископаемые, если они оцениваются по чистой стоимости реализации собственно к прочим П (С)БУ. |

*Рис.2 Сфера применения П(С)БУ 9 «Запасы»*

Для успешного выполнения этих задач важны следующие условия:

Наличие прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива на единицу продукции, правильная организация складского хозяйства и хранения материалов.

Рациональное использование производственных запасов неразрывно связано с ускорением оборачиваемости оборотных средств, поэтому сейчас уделяется большое внимание недопущению образования излишних и ненужных производственных запасов и оборудования, для чего предполагается осуществлять контроль за их сохранностью на складах предприятия, использованию в производстве, проведение борьбы с бесхозяйственностью и расточительством, применение современных методов учёта производственных запасов.

На предприятии особое место должно уделяться точному и своевременному учёту производственных запасов.

Целью учёта и контроля по операциям с запасами является установление достоверности первичных данных касающихся наличия, движения и использования производственных запасов; полноты и своевременности отражения первичных, данных в сводных документах и учётных регистрах; правильность ведения учёта запасов соответственно принятой учётной политики; достоверность отражения остатков записей у хозяйственного субъекта.

Эти вопросы являются очень важными, как с точки зрения бухгалтерского учёта, так и ведения внутрихозяйственного контроля на предприятии, так, как запасы на исследуемом предприятии являются материалоёмкими. В их затратах материалы и сырьё занимают более 80%, образуют основу вырабатываемых изделий и являются их основными компонентами.

**Раздел 1. Бухгалтерский учёт производственных запасов.**

1.1. Классификация производственных запасов.

В производстве продукции кроме средств труда, участвуют и предметы труда. В отличие от средств труда, сохраняющих в производственном процессе свою форму и переносящих стоимость на продукт постепенно, предметы труда потребляются целиком и полностью переносят свою стоимость на этот продукт.

Для нужд бухгалтерского учёта запасы включают: сырье, основные и вспомогательные материалы, комплектующие изделия и другие ценности, которые предназначены для производства продукции, выполнения работ, предоставления услуг, обслуживания производства и административных нужд, незавершенного производства в виде незаконченных технологических процессов.

Согласно П(С)БУ 9 к запасам относятся:

* сырьё, основные материалы, комплектующие;
* незавершенное производство;
* готовая продукция;
* товары;
* малоценные быстроизнашивающиеся предметы (которые используются на протяжении не больше одного года или нормального операционного цикла, если он превышает один год);
* молодняк животных и животные на откорме, продукция сельского и лесного хозяйств, если они оцениваются согласно с данным Стандартом.

Для повышения уровня организации синтетического и аналитического учета материалов необходима их четкая группировка (классификация) по следующим признакам:

а) назначению и роли в производстве;

б) техническим признакам (сортам, размерам, маркам, профилям и т. п.).

По назначению материалы группируются таким образом:

1. Сырьё и основные материалы образуют основу вырабатываемых изделий (например, мех и полотно для изготовления головных уборов). Сырьём принято называть материалы, которые являются продуктами добывающей промышленности или сельского хозяйства (руда, хлопок и др.), а также некоторые продукты обрабатывающих отраслей (к примеру, искусственные и синтетические волокна химической промышленности). Основные материалы также входят в состав изготавливаемого продукта, образуя, его основу. Это покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия и др. учитываются на активном счете 201 «Сырье и материалы».
2. Под вспомогательными материалами следует понимать такие предметы труда, которые составляют основу продукта. Они либо способствуют преобразованию основных материалов, вызывая в них нужные изменения (например, красители), либо содействуют производственному процессу. Они предназначаются для ремонта и содержания оборудования, для технических, энергетических целей и хозяйственного обслуживания (химические вещества, нитки, фурнитура, смазочные, обтирочные, ремонтные материалы). Для учёта вспомогательных материалов также предназначен счет 201 «Сырьё и материалы».

Подразделить материалы на основные и вспомогательные можно только на конкретном предприятии. Так, один и тот же материал в зависимости от его участия в изготовлении продукта и типа производства может относиться либо к основным, либо к вспомогательным материалам (топливо на электростанции для технологических целей – основной материал, а используемое в котельной для отопления помещений – вспомогательный; крахмал в текстильном производстве – вспомогательный материал, а на кондитерской фабрике – основной).

1. Топливо по своей роли в производстве является вспомогательным материалом, но вследствие его значительной роли в народном хозяйстве и большой части в общих затратах материалов выделяется в отдельную группу материальных ценностей и учитывается на счёте 203 «Топливо».

Топливо может использоваться: для технологических нужд, когда оно используются непосредственно в технологическом процессе и обуславливает качественную переменную материалов, (например, в литейном цеху топливо помогает в переплавке чугуна на редкий металл); для энергетических нужд, когда топливо способствует производству тепловой энергии; для хозяйственных нужд (например, для отопления помещений цехов, конторы предприятия, складов и др.)

1. Тара и тарные материалы, к которой относятся предметы, предназначенные для упаковки продукции: банки, ящики, мешки и др. (как пустая, так и та, которая находится под материалами и готовой продукцией).

Тара, предназначенная для производственных или хозяйственных нужд, относится к основным средствам или МБП в зависимости от срока службы или стоимости.

Тара одноразового использования в особую группу не выделяется и входит в стоимость материалов (например, жестяные банки с краской). Учитывается тара на счёте 204 «Тара и тарные материалы».

5. Строительные материалы также выделяются в отдельную группу ввиду их особого значения. К ним относятся строительные материалы, конструкции и детали, оборудование, которое устанавливается на объектах, которые строятся (реконструируются), капитальных вложений, другие материальные ценности, предназначенные для нужд капитального строительства. Эти материальные ценности учитываются на счёте 205 «Строительные материалы».

1. Запасные части для проведения ремонтов – это отдельные запасные части машин, оборудования, транспортных средств, предназначенные для выполнения ремонтов, замены изношенных частей и т. д., и такие, которые не относятся к основным средствам. Учёт таких материальных ценностей производится на счёте 207 «Запасные части».
2. Животные на выращивании и откорме. К этой группе относятся: молодняк животных (по видам, полу, возрасту), взрослые животные, которые находятся на откорме, птицы (по видам), звери (по видам), кролики, семьи пчёл, и т. д.

 Учёт этой группы ведётся на счёте 21 «Молодняк животных на выращивании и откорме».

8. Материалы сельскохозяйственного предназначения. В состав этой группы входят: семена, корма, посадочный материал, как собственного производства, так и купленные.

Учитываются составные этой группы на счёте 208 «Материалы сельскохозяйственного предназначения».

 9. Малоценные быстроизнашивающиеся предметы (МБП), которые используются на протяжении не больше одного года или нормального операционного цикла, если он не превышает один год. Учёт ведётся на счёте 22 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы».

В связи с тем, что предприятия располагают большим количеством различных материалов, их необходимо по техническим признакам дополнительно группировать по отдельным группам и подгруппам, а внутри них – в разрезе видов, марок, сортов и типоразмеров. Число групп и подгрупп устанавливают исходя из номенклатуры материалов и характера изготавливаемой продукции на основании классификации, принятой в статистической отчётности о наличии и движении материалов.

Каждому виду материалов присваивается номер (код), который вносится в перечень, называемый номенклатурой материальных ценностей. Номенклатурные номера (коды) указываются во всех первичных документах по движению материалов.

Для сокращения номенклатуры материалов и упрощения учёта однородные и близкие по своим свойствам материалы могут объединяться единым номенклатурным номером. Коды строятся так, чтобы по номенклатурному номеру можно было определить группу материалов, а также другие их признаки.

Одним из важных условий правильной организации учёта материалов является предварительная разработка нормы запаса материалов является предварительная разработка нормы запаса материалов по т каждому номенклатурному номеру и норм расхода каждого вида материалов на каждый вид изготавливаемой продукции, что необходимо для контроля за состоянием остатков материалов на складах предприятия в рамках нужд, а также за правильным их использованием в производстве (рис. 1.1.3).

Таким образом, необходимым условием правильной организации учёта является:

* правильная группировка (классификация) запасов;
* наличие инструкции по учёту запасов;
* разработка номенклатуры запасов;
* разработка норм запасов и норм расхода запасов;
* правильная организация складского хозяйства.

Классификацию запасов можно представить в виде рисунка.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| П(С)БУ 18«Долгосрочные контракты» |  | П(С)БУ 12«Финансовые инвестиции» |  | Прочие |
|  |  |  |  |
| Незавершенные работы по строительным контрактам, в т.ч. конт-ракты по предос-тавлению услуг, которые непосредственно связ-аны с ними | Финансовыеактивы | Животные на откорме и выравнивании, которые принадлежат производителю, и оцениваются по чистой стоимости реализации, соответственно прак-тике, которая существует в определенных от-раслях |  | Продукция сельского и лесного хозяйств, полезные ископаемые, которые принадлежат производителю и оцениваются по чистой стоимости реализации, соответственно практике, существующей в определенных отраслях |

|  |
| --- |
| ЗАПАСЫ |
|  |
| Произ-водствен-ные запасы |  | Незавер-шенное произ-водство |  | Готовая продукция |  | Товары |  | МПБ |  | Живот-ные на откорме и выращ-ивании\* |  | Продукция сельского и лесного хозяйств полезные ископаемые\* |
|  |
| П(С)БУ 9 «ЗАПАСЫ» |

\* При условии отражения в финансовой отчётности по наименьшей оценке: первоначальной стоимости или чистой стоимости реализации.

*Рис.1.1.3 Классификация запасов.*

1.2. Оценка производственных запасов

В условии рыночной экономики цены на производственные запасы часто изменяются под влиянием факторов спроса и предложения. Предприятие получает материалы на протяжении отчетного периода много раз по разным договорным. Возникает вопрос оценки использованных запасов и их остатков на конец отчетного периода.

При отпуске запасов в производство, продажу и другое выбытие оценка их осуществляется по одному из следующих методов:

* идентифицированной себестоимости соответствующей единицы запасов;
* средневзвешенной себестоимости;
* себестоимости первых по времени поступления запасов (ФИФО);
* себестоимости последних по времени поступления запасов (ЛИФО);
* нормативных затрат;
* цены продажи (рис. 1.3.4)

 Для всех единиц бухгалтерского учёта запасов, которые имеют одинаковое назначение и одинаковые условия использования, применяется только один из приведенных методов. Рассмотрим каждый метод оценки выбытия запасов подробнее.

 Метод идентифицированной себестоимости. Этот метод используется при отпуске запасов и услуг, выполняемых для специализированных заказов и проектов, а также запасов не заменяющих друг друга.

 Оценка по методу средневзвешенной себестоимости. Оценка запасов по этому методу производится по каждой единице запасов делением суммарной стоимости таких запасов на начало отчетного месяца и стоимости, полученных в отчетном месяце запасов на суммарное количество запасов на начало отчетного месяца и полученных в отчётном месяце запасов.

Оценка запасов при их выбытии

 Идентифицированная Предусматривает особенную маркировку каждой

 себестоимость единицы запасов, которая позволяет в любой

 момент определить их стоимость, установить дату

 использования каждой единицы, себестоимость

 использованного запаса и стоимость запасов,

 которые остались.

 Средневзвешенной Проводится по каждой единице запасов делением

 себестоимости суммарной стоимости остатков таких запасов на

 начало отчётного периода и стоимости

 полученных в отчётном месяце запасов на

 суммарное количество запасов на начало

 отчётного месяца и полученных запасов за месяц.

ФИФО Запасы используются в той последовательности,

 в которой они поступали, т. е. запасы, которые

 первыми отпускаются в производство, оцениваются по себестоимости первых по времени поступления запасов.

 ЛИФО Запасы используются в последовательности,

противоположной их поступлению, т. е. запасы, которые первыми поступают в производство, оцениваются по себестоимости последних по времени поступления.

 Нормативные Применение норм затрат на единицу продукции

 затраты которые установлены предприятием с учётом

 нормальных уровней использования запасов. Для

 обеспечения максимального приближения

 нормативных затрат к фактическим нормам затрат и

 цен в нормативной базе должны регулярно

 проверятся и пересматриваться.

 Цены Этот метод могут применять предприятия, которые

 продаж имеют большую и изменяющуюся номенклатуру

 товаров с приблизительно одинаковым уровнем

 торговой наценки. Себестоимость реализованных

 товаров определяется как разница между продажной

 стоимостью реализованных товаров и суммой торговой

 наценки на эти товары

*Рис.1.2.4 Оценка запасов при их выбытии.*

 Рассмотрим порядок расчета средневзвешенной себестоимости товаров и оценку товаров по методу средневзвешенной себестоимости на примере.

 На начало отчетного периода на предприятии числилось 200 единиц запасов по цене 10 грн. За единицу.

 В течении отчетного периода предприятие приобрело запасов:

 30 единиц по цене 15 грн. За единицу;

 40 единиц по цене 20 грн. За единицу;

 50 единиц по цене 35 грн. За единицу;

 В отчетном периоде предприятие реализовало 170 единиц производственных запасов.

 Расчёт средневзвешенной себестоимости представим в виде таблицы (табл. 1.2.5)

 Табл. 1.2.5

 Расчет средневзвешенной себестоимости

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Количество единиц | Цена одной единицы | Общая стоимость |
| Остаток на 01.01.01 | 200 | 10 | 2000 |
| Приобретено 05.02.01 | 30 | 15 | 450 |
| 18.04.01 | 40 | 20 | 800 |
| 26.06.01 | 50 | 35 | 1750 |
| Всего числится | 320 |  | 5000 |
| Реализовано | 170 | 15,63 | 2651,1 |
| Остаток на 01.07.01 | 150 | 15,63 | 2344,5 |

Производим расчёт средневзвешенной себестоимости, используя следующую формулу:

 , где

- стоимость на начало отчетного периода;

- стоимость приобретённых запасов в отчётном периоде;

- количество запасов на начало периода;

- количество приобретённых за месяц запасов.

В данном примере средневзвешенная себестоимость составила:

Оценка запасов по методу ФИФО. Оценка запасов по методу ФИФО базируется на предположении, что запасы используются в той последовательности, в какой они поступали на предприятие (отражены в бухгалтерском учете), то есть запасы, которые первыми отпускаются в производство (продажу и другое выбытие), оцениваются по себестоимости первых по времени поступления запасов. При этом методе стоимость остатка запасов на конец отчетного периода определяется по себестоимости последних по времени поступления запасов.

 Порядок поступления и списания производственных запасов представим в виде рисунка (рис. 1.2.6)

Поступление Выбытие

производственных 6 5 4 3 2 1 производственных

запасов запасов

*Рис. 1.2.6. Порядок поступления и списания производственных запасов по методу ФИФО.*

Оценка запасов по методу ЛИФО. Оценка запасов по методу ЛИФО базируется на предположении, что запасы используются в последовательности являющейся противоположной их поступлению на предприятии (зачислению в бухгалтерском учете), то есть запасы, которые первыми отпускаются в производство (продажу и другое выбытие), оцениваются по себестоимости последних по времени поступления запасов. При этом стоимость остатка запасов на конец отчетного периода определяется по себестоимости первых по времени поступления запасов.

 Порядок поступления и списания производственных запасов представим в виде рисунка (рис. 1.2.7)

Поступление Выбытие

производственных **6 6** производственных

запасов запасов

  **5**

 **4**

 **3**

 **2**

 **1**

*Рис. 1.2.7 Порядок поступления и списания производственных запасов по методу ЛИФО.*

 Следует обратить внимание, что согласно П(С)БУ 9 в случае если для оценки товаров используется метод ЛИФО, то в примечаниях в финансовой отчетности должна быть приведена разница между стоимостью запасов, отраженной на дату баланса в учёте и отчетности, и наименьшей стоимостью, исчисленной с применением метода средневзвешенной себестоимости, ФИФО, чистой стоимости реализации. Поэтому использование метода ЛИФО добавляет немало трудной работы.

 Оценка по нормативным расходам. Оценка запасов по нормативным расходам заключается в применении норм расходов на единицу продукции (работ, услуг), установленных предприятием с учетом нормативных уровней использования запасов, труда, производственных мощностей и действующих цен. Для обеспечения приближения нормативных расходов к фактическим, нормы расходом и цены должны регулярно проверяется в нормативной базе и пересматривается.

 Оценка по ценам продажи. Оценка по ценам продажи основана на применении предприятиями розничной торговли среднего процента торговой наценки товаров. Данный метод применяют предприятия, имеющие значительную и изменяющуюся номенклатуру запасов с приблизительно одинаковым уровнем торговой наценки.

Себестоимость продажная сумма торговой

реализованных = стоимость -- наценки на (2)

 товаров реализованных данный товар

Сумма продажная средний %

торговой = стоимость торговой (3)

наценки реализованных наценки

 товаров

Средний % остаток торговой торговая наценка в продажной

торговой = наценки на начало + стоимости полученная в отчет-

 наценки ном месяце (4)

 сумма продажной продажная стоимость

 стоимости остатка + полученных в отчетном

 товаров на начало месяце товаров.

1.2.1 Оценка запасов на дату баланса

 Запасы отражаются в бухгалтерском учёте и отчётности по наименьшей мере из двух оценок: первоначальной стоимости или чистой стоимости реализации.

 Первоначальной стоимостью запасов, приобретенных за палату, является себестоимость запасов, которая состоит из следующих фактических расходов:

* сумм, уплачиваемых согласно договору поставщику (продавцу), за

 вычетом косвенных налогов;

* сумм, уплачиваемых за информационные, посреднические и другие подобные услуги в связи с поиском и приобретением запасов;
* сумм ввозной пошлины;
* сумм косвенных налогов в связи с приобретением запасов, которые не возмещаются предприятию;
* транспортно-заготовительные расходы (затраты на заготовку запасов, оплата тарифов (фрахта) за погрузочно-разгрузочные работы и транспортировку запасов всеми видами транспорта к месту их использования, включая расходы по страхованию рисков транспортировки запасов). Транспортно-заготовительные расходы включаются в себестоимость приобретенных запасов или общей суммой отражаются на отдельном субсчете счетов учета запасов. Сумма ТЗР, которая обобщается на отдельном субсчете, ежемесячно распределяется между суммой остатков запасов на конец отчетного месяца и суммой выбывших запасов за отчетный месяц.

 (6)

* прочие расходы, непосредственно связанные с приобретением запасов и доведением их до состояния, в котором они пригодны для использования в запланированных целях.

Первоначальной стоимостью запасов, внесенных в уставный капитал предприятия, признается согласованная учредителями (участниками) предприятия их справедливая стоимость.

Первоначальной стоимостью запасов, полученных предприятием безвозмездно, признается их справедливой стоимостью.

Первоначальная стоимость единицы запасов, приобретенных в результате обмена на подобные запасы, равна балансовой стоимости переданных запасов. Если балансовая стоимость переданных запасов превышает их справедливую их справедливую стоимость, то первоначальной стоимостью полученных запасов является их справедливая стоимость. Разница между балансовой и справедливой стоимостью переданных запасов включается в состав расходов отчетного периода.

Первоначальной стоимостью запасов, приобретенных в обмен на неподобные запасы, признается справедливая стоимость полученных запасов.

Не включая в первоначальную стоимость запасов, а относятся к расходам того периода, в котором они были осуществлены:

- сверхнормативные потери и недостачи запасов;

- проценты за пользование займами;

 - расходы на сбыт;

 - общехозяйственные и другие подобные расходы, непосредственно не связанные с приобретением и доставкой запасов и приведением их в состояние, в котором они пригодны для дальнейшего использования в запланированных целях.

Первоначальная стоимость запасов в бухгалтерском учете не изменяется, кроме случаев, предусмотренных П(С)БУ.

Принятые на учет по первоначальной стоимости запасы со временем могут терять свою ценность и первоначальную стоимость. Такие запасы подлежат уценке и отражению по чистой стоимости реализации.

Чистой стоимостью реализации запасов считается ожидаемая цена реализации запасов в условиях обычной деятельности за вычетом ожидаемых расходов на завершение их производства и реализацию. Чистая стоимость реализации определяется по каждой единице запасов.

Запасы отражаются по чистой стоимости реализации, если на дату баланса их цена снизилась или они испорчены, устарели, или иным образом потеряли первоначально ожидаемую экономическую выгоду. Говоря другими словами, чистая стоимость реализации – это фактически установленная цена после проведенной уценки запасов.

Сумма, на которую первоначальная стоимость запасов превышает чистую стоимость их реализации (сумма уценки), и стоимость полностью утраченных (испорченных или недостающих) запасов, списывается на расходы отчетного периода с отражением указанной стоимости на забалансовом учете до принятия решения о конкретных виновниках. После установления лиц, которые должны возместить потери, подлежащая к возмещению сумма зачисляется в состав дебиторской задолженности (или других активов) и доходов отчетного периода.

Определение чистой стоимости реализации представить в виде рисунка (рис.1.2.1.8)

Если чистая стоимость реализации тех запасов, которые раньше были уценены и являются активами, на дату баланса далее увеличивается, то на сумму увеличения чистой стоимости реализации, но не более суммы предыдущего уменьшения, сторнируется запись о предыдущем уменьшении стоимости этих запасов.

Ожидаемая цена реализации Ожидаемые затраты на

В условиях обычной завершение производства запасов

деятельности и их реализацию

Чистая стоимость реализации запасов

(определяется по каждой единице запасов)

 Применяется, если:

* цена на запасы уменьшалась;
* запасы утратили первоначально

 ожидаемую экономическую выгоду;

* устарели;
* испорчены;
* другим образом.

*Рис. 1.2.1.8 Определение чистой стоимости реализации.*

Анализируется влияние на чистую прибыль применения разных методов оценки движения производственных запасов можно сделать выводы, что:

- применяя метод идентифицированной себестоимости, предприятие может регулировать свою прибыль путем реализации более дорогих или наиболее дешевых единиц запасов;

- в результате применения метода ФИФО стоимость конечных запасов приближена к их текущей рыночной стоимости, а себестоимость регулированной продукции снижается, что приводит к максимальному значению чистой прибыли.

Если цены возрастают в отчетном периоде по методу ФИФО, возникает наименьшая себестоимость реализованной продукции в связи низких цен на ранее приобретенную продукцию и как результат – наибольшая чистая прибыль;

- результатом применения метода ЛИФО является максимально приближенная к действительности себестоимость реализованной продукции (поскольку её составляют последние приобретения по текущим рыночным ценам), меньшая по сравнению с другими методами оценки чистая прибыль (при условии возрастания цен) и заниженная оценка запасов на конец периода.

 Если цены в отчетном периоде возрастают, соответственно при применении метода ЛИФО у предприятия будет наибольшая себестоимость реализованной продукции (при высоких ценах) и наименьшая чистая прибыль;

* чистая прибыль, рассчитанная при использовании метода средневзвешенной себестоимости, имеет среднее значение (наиболее ровную величину прибыли) в сравнении с результатами применения ФИФО и ЛИФО.

В условиях возрастания цен себестоимость запасов на конец отчетного

 периода обычно будет ниже, чем рыночная стоимость.

 Таким образом, при выборе метода оценки движения запасов следует учитывать, что:

 1. информация, касающаяся движения и наличия запасов отражается как в Балансе, та и в Отчете о финансовых результатах;

 2. метод ЛИФО - наиболее подходящий для показателей, которые отражаются в Отчете о финансовых результатах, поскольку наилучшим образом сопоставляет доход от реализации запасов с их себестоимостью, но не является наилучшим методом оценки текущей балансовой стоимости производственных запасов, когда существует продолжительная тенденция увеличения или уменьшения цен.

 3. метод ФИФО – наиболее приспособлен для составления Баланса, потому что себестоимость запасов на конец отчетного периода является более близкой к текущим ценам, следовательно, наилучшим образом отражает стоимость активов предприятия.

4.метод средневзвешенной себестоимости обеспечивает наиболее ровную величину прибыли, подвергая меньшему влиянию колебания покупных цен. Но для применения этого метода оценки потребуется осуществление более сложных расчетов.

1.3. Учёт приобретения производственных запасов.

 В соответствии производственных программ затрат предприятия определяют потребность в производственных запасах. Они могут быть приобретены, изготовлены собственными силами, внесены в уставный капитал, получены бесплатно, приобретены в результате обмена и т. п.

 Перечень первичных документов, которыми чаще всего оформляется поступления производственных запасов, приведены в таблице 1.3.9 .

Производственные запасы поступают от поставщиков с сопроводительными документами – счетами – фактурами, счетами, товарно-транспортными накладными и др., подтверждающими количество поступившего груза, удостоверяющими поставщика и порядок оплаты. Такие документы первоначально поступают в отдел снабжения, где проверяется соответствие грузов договорным условиям поставки по количеству, ассортименту, цене, срокам и т. п. Затем делаются отметки о выполнении договоров на копиях договоров. После этого сопроводительные документы регистрируются в журнале учета поступающих грузов и передаются в бухгалтерию. Здесь они арифметически проверяются; при необходимости оформляются отказы от акцента.

При отсутствии расхождений на материальные ценности выписывается приходный ордер. Он применяется для учета материалов поступающих на предприятие от поставщиков. Приходный ордер в одном экземпляре составляет материально ответственное лицо в день поступления ценностей на склад.

Табл. 1. 3. 9.

Перечень первичных документов по поступлению производственных запасов.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № формы | Название формы | Назначение документа |
| **1** | **2** | **3** |
| М - 1 | Журнал учета поступивших грузов | Применяется для регистрации транспортных документов, связанных с получением грузов с железной дороги, водных путей и оприходование их на склад. Предназначенный для контроля за поступлением и оприходованием запасов и записей данных об оплате счета, отказа от акцента и т.п. |
| М –2, 2б | Доверенность | Предназначено для оформления права отдельного лица выступать доверенным лицом предприятия при получении запасов при номенклатуре полученных ТМЦ в рамках 6 наименований целесообразно использовать форму М-2, при большем количестве форму М-2б |
| М – 4 | Приходный ордер | Предназначенный для оприходования материалов, которые поступили от поставщиков или из переработки. Заполняется при отсутствии расхождении с документами поставщика, а также при оприходовании запасов из переработки, используется для оперативного учета на складах, аналитического и синтетического учета поступления запасов. |
| Продолжение табл. 1.3.9. |
| **1** | **2** | **3** |
| М – 5М - 6 | Товарно-транспортная накладная | Предназначена для учета поставок запасов и расчетов по их перевозке автотранспортом. Используются для количественного и качественного учета запасов. |
| М – 7 | Акт о приемке материалов | Применяется для оформления приемки производственных запасов, которые имеют количественные и качественные расхождения с данными в сопроводительных документах поставщика, а также при приемке запасов, которые поступили без документов. |
| М – 13 | Реестр приемки-сдачи документов | Оформляется приёмка – сдача первичных документов. Составляется в единственном экземпляре материально ответственным лицом и передаётся в бухгалтерию предприятия вместе с первичными документами и необходимыми приложениями |
| М – 14  | Ведомость учёта остатков материалов на складе | Составляется на основе материальных отчётов МВО и показывает движение производственных запасов на складах предприятия за день. |

 Если между документами и доставленными грузами расхождений нет то, приходный ордер можно не выписывать, а оформлять приход проставлением штампа на документах поставщика, в оттиске которого содержаться основные данные приходного ордера. Это сокращает заполнение ряда первичных документов. Материальные ценности должны приходоваться в день их поступления.

Если количество и качество прибывших материалов не совпадает с данными сопроводительных документов, то принимает их комиссия по акту. В нем указываете место его составления, поставщик и получатель, наименование груза, род упаковки, количество по документу и фактически в натуральном и денежном выражении, недостача или излишек, а также их виновник и т.п. В составлении акта должен участвовать представитель поставщика (при его отказе - работник незаинтересованной организации) и заведующий складом (материально ответственное лицо). Акт составляется в двух экземплярах. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию, а второй отделу снабжения для предъявления претензии поставщику (виновнику). По такой же форме составляется акт на материалы, поступившие без документов поставщика (неотфактурованные поставки). В этом случае акт является первичным документом по приходу ценностей и приходный ордер не выписывается.

Прибывшие ценности приходится в соответствующих единицах измерения – весовых, объёмных, линейных и т.д. Если материалы поступают в одной единице измерения, например в квадратных метрах, а отпускаются в другой, то их целесообразно учитывать одновременно в двух единицах измерения.

На склады поступают также материалы из цехов предприятия (продукция собственного изготовления, неиспользованные материалы, ценности, полученные при ликвидации основных средств, МБП, брака и т.п.). Они приходуются на склады по накладным – требованиям на отпуск (внутреннее перемещение) материалов. Накладные составляются в двух экземплярах материально ответственными лицами складов (цехов), которые сдают ценности. Один экземпляр остаётся у сдатчика (цеха, склада) и служит основанием для списания ценностей, а второй (по которому они приходуются) – у получателя (склада, цеха).

Накладные на возврат неиспользованных материалов выписываются в том случае, если они отпускались по разовому требованию, а не по лимитно-заборной карте, ибо в последней предусматривается учёт возврата материалов, ранее отпущенных в производство.

Рассмотрим порядок учёта поступления производственных запасов и расчетов с поставщиками. Как уже известно, материальные ценности в основном поступают от поставщиков. Для системного отражения операций приобретения материалов и расчетов с поставщиками и подрядчиками предназначен комбинированный журнал-ордер №6. Этот журнал ведется по кредиту счета 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в корреспонденции с дебетом счетов 20 «Производственные запасы», 31 «Счета в банках», 372 «Расчеты с подотчетными лицами», 374 «Расчеты по претензиям», 644 «Налоговый кредит».

Журнал-ордер №6 представляет собой регистр синтетического и аналитического учета благодаря применению линейной (позиционной) записи. Каждая строка предназначена для отражения данных по одному расчетному документу поставщика (фактическое поступление материала, акцент, оплата, оприходование и т.п.). В результате в журнале-ордере №6 отражаются не только полученные и оплаченные материалы, но и суммы материалов по акцентированным счетам, находившимся в пути, и стоимость материалов, полученных складом по которым нет документов.

Записи в журнале – ордере №6 делаются на основании приходных ордеров, платежных требований, выписок банка, кассовых ордеров и т.п.

При приобретении производственных запасов у поставщика или у транспортной организации материально ответственным лицом оформляется доверенность.

Регламентированный порядок ведения учета доверенностей определен в Институте о порядке регистрации выданных, возвращенных и используемых доверенностей на получение ценностей, утвержденной приказом Министерства финансов Украины №99 от 16.05.99 года.

Доверенность на получение производственных запасов выдается только лицам, работающим на данном предприятии. Доверенность подписывается руководителем предприятия и главным бухгалтером или их заместителями и лицами, уполномоченными на это руководителем. Выдаются доверенности под расписку и фиксируются в специальном журнале регистрации доверенностей. Срок действия доверенностей устанавливается в зависимости от возможностей получения и вывоза материальных ценностей, однако он не должен превышать 10 дней.

Лица, которым выдана доверенность, обязаны не позднее следующего дня после каждого случая доставки на предприятие полученных по доверенности ценностей предоставить работнику, выписывавшему доверенности, документ о получении производственных запасов и их оприходовании на склад или материально ответственному лицу.

Службы, которые осуществляли отпуск производственных запасов, сдают доверенности вместе с документами об отпуске запасов работникам, на которых возложены обязанности по ведению бухгалтерского учета.

Инструкция о порядке регистрации выданных, возвращенных и в используемых доверенностей на получение ценностей содержит запрет на отпуск товарно-материальных ценностей по доверенности:

1. выданной с нарушением установленного порядка заполнения или с незаполненными реквизитами;
2. имеющей исправления или помарки, не подтверждённые подписями лиц, подписавших доверенность;
3. с истекшим сроком действия;
4. об аннулировании, который есть сообщение предприятия-получателя;
5. в случае отсутствия указанных в ней данных паспорта или иного документа, удостоверяющего личность представителя предприятия-получателя, или же образца его подписи.

Одним из важных вопросов в процессе поступления материалов является расчет и учет транспортно-заготовительных расходов (ТЗР). ТЗР обособленно отражаются при оценке материальных ценностей в текущем учете по оптовым ценам или по плановой себестоимости.

Учёт ТЗР ведется в соответствии с планом счетов на счете 289 «Транспортно-заготовительные расходы».

В целях правильного учета ТЗР или отклонения от плановых цен на себестоимость отдельных видов продукции они относятся к соответствующим группам или видам сырья, материалов, покупных полуфабрикатов, топлива и запасных частей.

Размер ТЗР данного вида или группы материалов определяется как выраженное в процентах отношение суммы остатков этих расходов на начало месяца и текущих расходов за месяц к сумме остатка материалов на начало месяца и поступивших материалов, умноженное на 100. Суммы ТЗР на исследуемом предприятии включают в стоимость израсходованных материалов.

Существующий порядок учёта ТЗР имеет ряд недостатков.

Во-первых, в аналитическом учете ТЗР на предприятии не выделяется в отдельный счет, а рассредоточиваются на таких статьях как заработная плата аппарата управления предприятием; амортизация основных средств; недостачи и излишки материалов на складах; потери от порчи материалов на складах; потери от порчи материалов на складах; потери от простоев и т.д.

В итоге значительные по величине снабженческие затраты приводят к искусственному завышению таких расходов и занижению себестоимости материалов.

Во-вторых, в аналитическом учете ТЗР практически нет данных о величине транспортных погрузо-разгрузочных расходах, о затратах на содержание складов, о затратах по возмещению предприятием расходов сбытовых и снабженческих организаций. Далеко не всегда можно ответить на вопрос о структуре транспортных затрат по видам транспортных перевозок. Это связано с отсутствием в составе регистров специальной ведомости №10, предназначенной для ведения аналитического учета ТЗР.

Для совершенствования учета ТЗР целесообразно сконцентрировать на отдельном синтетическом счете.

Важным моментом является выделение в аналитическом учете ТЗР по местам их возникновения и центрам ответственности. Недостаточно лишь знать общую сумму расходов по статьям или отдельным видам материалов. Персональная ответственность работников предприятия за уровень расходов обуславливается целесообразностью группировки затрат по соответствующим статьям применительно к отдельным местам их возникновения – отделам и материальным складам.

Исследуя ЗАО «Тригон», можно сказать, что предприятие придерживается методологических рекомендаций, и также при отсутствии расхождений в сопроводительных документах поставщиков на приемку материальных ценностей выписывается приходный ордер (прилож.1).

Однако необходимо заметить и то, что при расхождении в сопроводительных документах поставщиков на оприходование ценностей, материально ответственные лица Акт о приемке материалов не составляется, что делает невозможным выставление претензий тому или иному поставщику, и, следовательно, если есть расхождения в количестве, качестве и сроках поставки принимаемых производительных запасов – то такие потери ложатся на убыток предприятия.

В данном случае будет правильным и целесообразным составление такого Акта.

Для учета движения материальных ценностей внутри организации, между её подразделениями, или материально ответственными лицами на основании методологических рекомендаций, выписывается требования на внутреннее перемещение материальных ценностей (приложение 2). Требование выписывается материально ответственным лицам соответственно сдатчика и получателя, и сдают в бухгалтерию для учета движения материалов.

На предприятие товарно-материальные ценности поступают и от подотчетных лиц. На получение ценностей подотчетному лицу выписывается доверенность (приложение 3), но лишь в том случае, если такие лица состоит в трудовых отношениях с данным предприятием. Доверенности подписываются руководителем, или лицами, уполномоченными на это руководителем. Выданные доверенности регистрируются в журнале регистрации доверенностей (приложение 4). Бланки не использованных доверенностей сдаются в бухгалтерию.

Для учета с поставщиками и подрядчиками, исследуемое предприятие ЗАО «Тригон» использует журнал-ордер №6. Такой журнал-ордер на предприятии в связи с применением компьютерной техники ведется с помощью специальной программы. В журнале отражается кредит 63 счета и дебеты счетов 20, 311, 372, 644, 374 (как и в методологии). Журнал-ордер ведется линейно-позиционным способом, таким образом, для каждого поставщика, предназначена отдельная строка; выводится остаток на начало и конец отчетного периода (приложение 5).

Такое построение и ведение журнала-ордера №6 позволяет получить информацию о нарушениях договорной дисциплины, часто возникающих из-за неправильного или несвоевременного оформления первичных документов со стороны, как поставщика, так и покупателя. В результате предприятие несет значительные потери из-за невозможности предъявить соответствующие претензии или иски поставщикам или транспортным организациям.

Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета поступления производственных запасов приведено в таблице 1.3.10.

Табл. 1.3.10.

Поступление производственных запасов.

|  |  |
| --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов |
| Дебет | Кредит |
| Учёт поступления производственных запасов |
| Оприходованы ПЗ, оплата которых произведена подотчётными лицами | **20** | **372** |
| Приход ПЗ, поступивших от поставщиков | **20** | **63** |
| Одновременно на сумму НДС | **641** | **63** |
| Претензия к поставщикам за ПЗ | **374** | **63** |
| Приход ПЗ, поступивший от учредителей в счёт их вкладов в уставный капитал | **20** | **46, 40** |
| Получены ПЗ безвозмездно | **20** | **719** |
| Приход ПЗ по цене возможного использования от забракованной продукции  | **20** | **24** |
| Возвращены ПЗ на склад по ценам возможного использования | **20** | **23, 91, 92, 93** |
| Внутренняя передача ПЗ | **20** | **20** |
| Оприходованы ПЗ согласно проведенной инвентаризации | **20** | **719** |
| Получены ПЗ в обмен на неподобные активы | **20** | **742** |
| Страхование имущества в дороге | **20** | **65** |
| Оприходованы ПЗ, изготовленные на предприятии | **20** | **23** |
| Оприходование ПЗ ранее не учтённых на балансе предприятия | **20** | **719** |
| Оприходование ПЗ, которые получены процессе капитального строительства | **20** | **151** |

1.4. Учет расходования и движения производственных запасов.

Порядок документального оформления по отпуску запасов со складов предприятия зависит от того, для каких нужд они отпускаются: систематично для производственных потребностей или эпизодически в цеха и отделы на административные или другие нужды.

Основные первичные документы, которыми оформляются операции по отпуску производственных запасов, представлены в таблице (таблица 1.4.11).

В зависимости от направления расходования производственных запасов в учете отражаются следующие виды хозяйственных операций и реквизиты, которые их характеризуют (таблица 1.4.12.).

Под расходом материальных ценностей со склада подразумевается отпуск их в производственные единицы (цеха, отделы, участки и т.п.) предприятия для изготовления продукции и на различные хозяйственные нужды, а также на сторону для переработки, реализация, перемещения материалов внутри предприятия.

На исследуемом предприятии отпуск материальных ценностей со склада производится материально ответственными лицами по надлежаще оформленным документам.

При оформлении документов на отпуск материалов в цехи целесообразно исходить из основных элементов нормативного метода учета производства: раздельного документирования расхода материалов в пределах норм, указания отклонения от норм затрат по причинам и виновникам, оформления замены материалов, что необходимо для контроля за их использованием в швейном производстве.

Списки лиц, уполномоченных получать материалы, с образцами их подписи заранее передаются на соответствующие склады. Должностные лица, имеющие право подписи документов на выдачу особо дефицитных и дорогостоящих материалов, назначаются руководителем по согласованию с главным бухгалтером. Число таких лиц – ограничено.

Основные реквизиты, которые характеризуют операции по отпуску запасов.

Табл. 1. 4. 11.

Первичные документы, которыми оформляется отпуск производственных запасов**.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № формы | Название формы | Назначение документа |
| **1** | **2** | **3** |
| М – 8, 8-а, 9, 9-а | Лимитно - заборная карта | Предназначена для отпуска запасов, которые систематически потребляются при изготовлении продукции, а также для текущего контроля за соблюдением лимитов отпуска запасов. Используется для оперативного учёта на складе, аналитического и синтетического учёта отпуска запасов в рамках утверждённого лимита. |
| М – 10, М – 10-а | Акт – требование на замену (дополнительный отпуск) материалов | Заполняется при разовом отпуске запасов для производственных и хозяйственных нужд. |
| М – 11 | Накладная – требования на отпуск (внутреннее перемещение) материалов | Применяется для учета движения материалов внутри предприятия, Используется для оперативного учета на складах, аналитического и синтетического учета движения запасов в бухгалтерии. |
| М – 20 | Накладная на отпуск ТМЦ | Применяется для оформления отпуска материалов производственным единицам, объединениям или сторонним организациям. |
| **Продолжение табл. 1. 4. 11.** |
| **1** | **2** | **3** |
| М – 23  | Акт о расходовании давальческих материалов | Применяется для оформления затрат материалов открытого хранения, которые принадлежат заказчику, или расходуются строительной или монтажной организацией. |

Табл. 1. 4. 12.

Основные реквизиты, которые характеризуют операции по отпуску запасов.

|  |  |
| --- | --- |
| Операции по отпуску производственных запасов | Основные реквизиты, которые характеризуют отпуск |
| **1** | **2** |
| 1. Отпуск ПЗ в цеха основного и вспомогательного производства на изготовление продукции, выполнение работ, предоставление услуг |  Дата отпуска, вид операции, склад, получатель (цех, отдел) |
| 2. Отпуск запасов на содержание и эксплуатацию оборудования |  Назначение, шифр затрат, наименование, сорт, размер |
| 3. Отпуск запасов на общепроизводственные и административные нужды | Номенклатурный номер, единицы измерения |
| 4. Отпуск запасов на нужды не промышленных производств и хозяйств |  Количество, цена |
| 5. Отпуск запасов на сторону и для переработки |  Сумма ТЗР или отклонений от учётной цены |

Отпуск материалов производства осуществляется на основе предварительно установленных лимитов.

Лимит отпуска материалов определяется отделом снабжения или другими отделами по указанию руководителя предприятия на основе прогрессивных норм расхода материалов, объёмов производственных программ цехов и с учетом остатков материалов, переходящих на начало и конец месяца.

Установленные лимиты отпуска материалов могут изменяться при необходимости уточнения лимита на остаток материала в незавершённом производстве (на начало месяца), замены материалов или исправления ошибок, допущенных при расчете лимита. Изменение лимита производится теми же лицами, которые утверждают его. Изменение лимита за истекший период времени не допускается.

На исследуемом предприятии отпуск сырья и материалов, со склада в цеху оформляется лимитно-заборной картой (приложение 6.), выписываемой производственно-плановым отделом предприятия для каждого артикула в кондиционной массе, которую рассчитывают исходя из объема производства под действующим на предприятии нормам срокам на один месяц в двух экземплярах.

Один экземпляр лимитно-заборной карты до начала месяца передается цеху(участку) –потребителю материалов, другой – складу.

Отпуск материалов производству осуществляется складом при предъявлении представителем цеха своего экземпляра лимитно-заборной карты. Кладовщик отмечает в обоих экземплярах лимитно-заборной карты дату отпуска и количество выданных материалов, после чего выводит остаток лимита для каждого номенклатурного номера материалов. В лимитно-заборной карте цеха(участка) расписывается кладовщик, а в лимитно-заборной карте склада – представитель цеха(участка).

Сдача складом лимитно-заборных карт в бухгалтерию производится после использования лимита и сопоставления (выверки) итоговых данных с аналогичными данными цеховых экземпляров лимитно-заборных карт. Итоговые данные подтверждаются соответствующими подписями. По окончании месяца все лимитно-заборные карты сдаются в бухгалтерию независимо от степени использования лимита.

Всякий сверхлимитный отпуск материальных ценностей на производство оформляются выписыванием специального акта-требования (дополнительный отпуск) материалов. Сверхлимитному отпуску материалов подлежат: дополнительный отпуск материалов при перевыполнении подразделением производственных программ, при перерасходе материальных ценностей по уважительной причине, на возмещение брака и другие нужды.

На исследуемом предприятии, а также во всех отраслях легкой промышленности учёт расхода материалов имеет ряд особенностей.

Такой технологический предел, как раскрой материалов, имеется практически во всех отраслях лёгкой промышленности – в трикотажной, швейной, обувной и др. В каждой из названных отраслей раскрой материалов оформляется первичным документом, в котором выявляются отклонения фактического раскроя отделённых партий материала.

 Рекомендуемая методическими документами по первичному учёту

производства и используемая на исследуемом предприятии карта раскроя (приложение. 7) состоит из следующих разделов: 1) количество полотна, полученного для раскроя; 2) задание на раскрой настила; 3) дефектные участки и остаток, полученный при настилании; 4) результат перекрашивания; 5) результаты фактического раскроя; 6) сводная накладная отпуска края. Карты кроя выписываются мастером подготовительного участка на основании сменного задания, установленного производственно-диспетчерской службой предприятия. В разделе 2 указываются артикулы модели, размеры и роста изделий, для которых полотна должны быть раскроены. В этом же разделе проставляются нормы расхода полотна на изделие и на весь выпуск для конкретной раскладки лекал. Расчетный выход изделий из настила определяется путем умножения числа изделий в одном слое на число слоёв. Общий расход полотна по норме рассчитывается исходя из расхода полотна по норме и числа раскроенных изделий. Представляется целесообразным не только указывать в задании общую норму расхода полотна, но выделяется в нем расход по нормообразующим элементам – по крою и отходам.

В соответствии с заданием на раскрой полотна кладовщик подбирает партию полотна определенного артикула. С целью оперативного контроля за подбором в настил рулонов полотна по ширине, соответствующей рамке настила, в разделе 1) в карте раскроя следует указывать не только номера куском полотна, но и ширину каждого рулона полотна. Введение в карту предполагаемых дополнений позволит в оперативном порядке определять величину отклонения от нормы отходов, образующихся в связи с нерациональным комплектованием полотна по ширине настила.

Целесообразно также разместить на одном уровне карты такие её разделы, как задание на раскрой настила и результаты фактического раскроя. Это облегчит анализ результатов раскроя и позволит однократно отражать многие характеристики – артикул, модель, размер и рост изделия, расход полотна по норме накрой и на отходы.

Полученные после раскроя полотна детали принимаются по количеству, фактической массе кроя и отходов, и отражаются в разделе 5).

Нормы расхода полотна на изделие на исследуемом предприятии установлены в кондиционной массе. Для анализа использования определенной партии полотна необходимо обеспечить сопоставимость фактического расхода с расходом по норме. В связи с этим в карте следует определять коэффициент, показывающий соотношение фактической и кондиционной массы полотна, и использовать его для пересчета фактической массы кроя и отходов в кондиционную.

Наличие в полотне дефектных участков приводит к тому, что расчетный и фактический выход изделий не совпадают. Детали, в которых имеются недопустимые в готовых изделиях дефекты, при комплектовке кроя отбираются и подлежат перекраиванию на детали для изделий меньших размеров или других артикулов.

Также, целесообразно выявлять отклонения отдельно по массе кроя и по массе отходов, так как причины вызывающие отклонения по каждому из этих факторов, различны. Раздельное выявление отклонений позволяет оперативно регулировать соблюдение технологии изготовления полотна, что, в конечном счете, способствует рациональному использованию сырья.

Для оперативного анализа использования полотна целесообразно сопоставить показатели, отражающие отношения массы отходов по норме к массе полотна, израсходованного по норме, и отношение массы фактических отходов к массе фактически израсходованного полотна. При этом сравнении устанавливается влияние на массу отходов такого независящего от расстроенного участка фактора, как поверхностная плотность полотна.

Оперативный анализ использования каждой партии полотна проводиться мастером смены и технологом. Мастер устанавливает и анализирует причины отклонений, повлиявшие на конечный результат раскроя, и отражает их величину в карте кроя. Технолог участка подтверждает своей подписью правильность сделанного заключения.

Обобщение данных карт кроя об экономии или перерасходе материалов делается один или два раза в месяц в отчете об исследовании материалов без подразделения отклонений по причинам и виновникам.

На ЗАО «Тригон» имеются некоторые особенности и в швейном производстве.

Обработка кроя в швейных цехах требует организации первичного учета на всех стадиях движения кроя, особенность первичного учета в швейном цехе заключается в том, что им занимаются мастера, технологи, бригадиры, рабочие. Основная задача совершенствование первичного учета кроя состоит в сокращении количества, упрощении оформления и расширения информационной емкости первичных документов.

Учет в швейном производстве должен обеспечивать: точность отражения движения кроя на всех процессах пошива изделий; контроль за комплектностью кроя (верх, подкладка и т.д.); контроль за использованием фурнитуры; выявление брака, потерь деталей в производстве, точность определения выработки.

Изучение исследуемого предприятия показало, что движения кроя изделий учитывается с применением самых разнообразных документов – накладных, паспортов, маршрутных листов. Характерно, что все эти документы имеют одни и те же недостатки: не содержат сведений о видах кроя, вошедших в комплект (верх, подкладка, ватин и т.д.); не отражают причины и виновников брака, обнаруженного в процессе пошива изделия; не имеют сведений о фурнитуре, полученной для каждой партии изготовляемых изделий.

Информационная недостаточность учета движения кроя снижает возможность контроля объёма незавершенного производства, выработки заработной платы, брака и потерь, затрат на производство по цеху в целом.

На исследуемом предприятии используют формы маршрутных листов (приложение 8), которые содержат все данные, необходимые как для учета, так и для характеристики каждой партии кроя. В частности, в них есть разделы, где делаются записи о видах кроя, вышедших в комплект, о причинах и виновниках брака, о движении кроя от операции к операции; имеется талон или накладная на получение фурнитуры и накладная сдачи готовой продукции на склад.

Особого внимания заслуживает рассмотрения вопроса учёта необходимой для производства изделий фурнитуры являющейся основным видом материальных затрат швейных цехов. На исследуемом предприятии для учета расхода фурнитуры применяются лимитно-заборные карты (аналогично отпуску сырья, приложение 6). Количество фурнитуры подлежащей передаче со склада, определяется в соответствии с нормами, и количеством кроя, указанным в маршрутном листе. Сверхлимитный отпуск фурнитуры оформляется требованиями с указанием причины и виновником перерасхода.

Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета по выбытию запасов приведено в таблице (таблица 1.4.13)

Табл. 1.4.13

Отражение хозяйственных операций по выбытию запасов.

|  |  |
| --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов |
| Дебет | Кредит |
| Учёт расходования производственных запасов |
| Отпускается со склада ПЗ для производства продукции | **23** | **20** |
| Отпускается со склада ПЗ для производственных нужд | **91** | **20** |
| Отпуск со склада ПЗ для исправления брака | **24** | **20** |
| Отпуск со склада ПЗ для обеспечения сбыта продукции | **93** | **20** |
| Отпуск со склада ПЗ для административных нужд | **92** | **20** |
| Отпуск со склада ПЗ для выполнения исследований и разработок | **941** | **20** |
| Отпуск со склада ПЗ для капитального строительства  | **15** | **20** |
| Отпуск ПЗ в переработку | **206** | **201** |
| Отпуск строительных материалов на строительство объектов ОС | **15** | **205** |
| Бесплатная передача ПЗ:- на сумму балансовой стоимости переданных ПЗ | **949** | **20** |
| - на сумму НДС | **949** | **641** |
| Уценка запасов до чистой стоимости реализации | **946** | **20** |
| Списание запасов, утраченных вследствие чрезвычайных событий  | **99** | **20** |
| Списание недостачи запасов: - на сумму балансовой стоимости  | **947** | **20** |
| - на сумму, которая подлежит возмещению виновными лицами  | **375** | **716** |
| - на сумму НДС, который подлежит возмещению | **716** | **641** |

1.5.Организация учета материалов на складах и его взаимосвязь с системой учета.

Важнейшим условием правильной организации учета материалов и обеспечения их сохранности служит хорошее состояние складского хозяйства.

Помещения складов должны быть изолированы, оборудованы сигнализацией, необходимым количеством стеллажей, ячеек, поддонов, средствами механизациями и весоизмерительными приборами. Внутри склада каждая группа, подгруппа и вид материалов должны храниться в определенном месте в соответствии со строго продуманной системой. К каждому месту хранения прикрепляется материальный ярлык. Приказом руководителя предприятия устанавливается материальная ответственность лиц, работающих на складах. С ними заключаются специальные договоры о материальной ответственности (приложение 7). Учет материалов на складах и в кладовых ведется непосредственно этими лицами (заведующими складами, секциями, кладовыми). Такой учет называется количественно-сортовым, или складским.

 Однако, исследуя предприятие ЗАО «Тригон», можно сделать некоторые замечания, а именно: складские хозяйство ведется ненадлежащим образом:

- во-первых, на исследуемого предприятии ЗАО «Тригон», в помещениях складов, закрепленных за материально ответственными лицами, не придерживаются санитарно-гигиенических норм;

- во-вторых, при исследовании сигнализации, можно сделать вывод, что она находится в неисправном состоянии;

- в третьих, необходимым условием правильной организации складского хозяйства является наличие стеллажей, ячеек и т. п., которые на некоторых складах исследуемого предприятия находятся в неисправном состоянии и материалы хранятся навалом, что приводит к порче материальных ценностей, и, следовательно, такие ценности являются непригодными в процессе производства;

- в четвёртых, весоизмерительные приборы находятся в неисправном состоянии, а в некоторых помещениях складов предприятия, вообще отсутствуют.

Таким образом, можно сделать некоторые выводы, что на предприятии ЗАО «Тригон» складское хозяйство организовано несоответствующим образом, что может привести к порче и хищениям производственных запасов.

В настоящее время на предприятии наиболее прогрессивным методом является оперативно-бухгалтерский или сальдовый учёт. При таком методе учёта бухгалтерия открывает и выдаёт под расписку в журнале регистрации заведующему складом карточки складского учёта (приложение 8) на каждый номенклатурный номер материала. Помимо данных, характеризующих учитываемые ценности, в карточках указывается норма запаса, что необходимо для контроля за состоянием складских запасов.

Исследуя предприятие, было обнаружено, что на карточках складского учёта материальных ценностей не представляется норма запаса, что может привести к сверхлистному раскладыванию ценностей. Для обнаружения свехлистного раскладывания, необходимо ужесточить проверки, путём взаимных проверок наличия ценностей на складах и в цехах предприятия, и сравнения полученных данных с документально подтверждёнными данными бухгалтерии.

Записи в карточки производятся на основании документов по приходу и расходу материальных ценностей в день совершения операции. После каждой записи выводится новый остаток. Из лимитно-заборных карт записи производятся по мере выбора лимита (закрытия карт), но не позднее 1-го числа, следующего за отчётным месяцем. При этом в течении месяца лимитно-заборные карты хранятся вместе с карточками складского учёта.

Карточки хранятся на складе в специальных ящиках, они располагаются по группам и подгруппам материальных ценностей, а внутри них по номенклатурным номерам. Хранение карточек в разрезе групп и подгрупп облегчает разноску в них, данных приходно-расходных документов.

Все первичные документы ежедневно (или один раз в несколько дней), а лимитно-заборные карты по окончании месяца материально ответственные лица сдают в бухгалтерию. При сальдовом методе это делается непосредственно на складе. Работники бухгалтерии систематически (один раз в неделю) непосредственно на складах в присутствии заведующего складом или кладовщика проверяют правильность разноски сведений из первичных документов в карточки складского учёта и подтверждают это своей подписью. Выявленные расхождения и ошибки здесь же устраняются. Одновременно с этим работник бухгалтерии производит приёмку первичных документов, а заведующий складом (кладовщик) их сдачу.

Приёмка-сдача первичных документов, с согласия материально ответственного лица подтверждается росписью работника бухгалтерии карточки складского учёта о проверке записей по каждой операции.

Лимитно-заборные карты сдаются в бухгалтерию после использования лимита.

Связь количественно-сортового учёта и материалов на складе с их учётом в суммарном выражении в бухгалтерии обеспечивается с помощью оборотной ведомости движения товарно-материальных ценностей.

На анализируемом предприятии в конце месяца количественные остатки из первичных документов (приходных и расходных накладных, карточек складского учёта и т. д.) работники складов переносят в оборотную ведомость движение товарно-материальных ценностей (приложение 9), которая ведётся по отдельным складам, группам и отдельным видам производственных запасов и сдаётся в бухгалтерию. В оборотной ведомости выводятся остатки на начало и конец периода, а также проставляется приход и расход материалов, выраженных в количественных и стоимостных измерителях.

Аналитический учёт материалов в бухгалтерии ведётся в денежном выражении по материально ответственным лицам (складам), балансовым счетам и группам материалов. Такой учёт базируется на количественных остатках, выведенных по каждому складу в оборотных ведомостях. Остатки материалов на складе отражаются в оборотных ведомостях по учётным ценам.

Все первичные документы по приходу и расходу материальных ценностей поступают в бухгалтерию, где они, прежде всего, подвергаются контролю по существу операций и правильности оформления. Здесь, в частности, проверяют наличие реквизитов, подписей, арифметические подсчёты, особое внимание обращается на законность операций. Неверно оформленные документы возвращаются на доработку.

После проверки работником бухгалтерии документов, они подтверждаются таксировке. Затем все приходные и расходные документы группируются по складам, синтетическим счетам, субсчетам, а в разрезе отдельных групп материалов – по учётным ценам. Итоги подсчётов этих документов заносятся в накопительные ведомости синтетического учёта, которые ведутся по складам и отдельно по приходу и расходу в соответствии с указанной классификацией.

Сложенный порядок учёта материально-производственных запасов позволяет осуществлять систематический контроль за складским учётом, получать информацию об их движении, сократить трудоёмкость учётной работы, облегчить поиск технических ошибок.

В бухгалтерии синтетический учёт принадлежащих предприятию производственных запасов осуществляется на счёте 20 «Производственные запасы».

По дебету счёта 20 «Производственные запасы» отражаются поступления запасов на предприятие, их дооценка, по кредиту – использование на производство (эксплуатацию, строительство), переработку, отпуск (передачу) на сторону, уценка и т. д.

В соответствии с Планом счетов, счёт 20 «Производственные запасы» имеет следующие субсчета:

201 «Сырьё и материалы»;

202 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»;

203 «Топливо»;

204 «Тара и тарные материалы»;

205 «Строительные материалы»;

 206 «Материалы, переданные в переработку»;

 207 «Запасные части»;

 208 «Материалы сельскохозяйственного предназначения»;

 209 «Прочие материалы».

На субсчёте 201 «Сырьё и материалы» отражается наличие и движение сырья и основных материалов, которые входят в состав изготавливаемой продукции, вспомогательных материалов, используемых при изготовлении продукции или для хозяйственных нужд, а также для сельскохозяйственной продукции, предназначенной для переработки. На этом субсчёте ведут учёт основных материалов подрядные строительные организации для осуществления строительно-монтажных работ. Предприятия, которые ведут строительство для собственных нужд самостоятельно (хозяйственным способом) учёт строительных материалов и конструкций ведут на субсчёте 205 «Строительные материалы».

На субсчёте 202 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия» отражается наличие и движение полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий, приобретённые для комплектования выпускаемой продукции и нуждающиеся в дополнительных расходах труда по их обработке или сбору. Если такие комплектующие не нуждаются в доработке, то они отражаются на счёте 28 «Товары».

Научно-исследовательские и конструкторские организации на этом субсчёте учитывают приобретённые необходимые им в качестве комплектующих изделий для проведения научных работ (экспериментальных) по определённой научно-исследовательской или конструкторской теме.

#### На субсчёте 203 «Топливо» учитывается наличие и движение нефтепродуктов, твёрдого топлива, смазочных материалов и др., которые приобретаются или заготавливаются для технологических нужд производства, эксплуатации транспортных средств, а также для выработки энергии и отопления зданий. Здесь также учитываются оплаченные талоны на нефтепродукты и газ.

На субсчете 204 “Тара и тарные материалы” отражается наличие и движение всех видов тары (кроме тары, используемой в качестве хозяйственного инвентаря), а также материалов и деталей, используемых для изготовления тары и её ремонта (деталей для сбора ящиков, бочковая клёпка и т. п.)

На субсчете 205 «Строительные материалы» предприятия-застройщики отражают движение строительных материалов, конструкций и деталей, оборудования и комплектующих изделий, которые относятся к монтажу, и других материальных ценностей, необходимых для выполнения строительно-монтажных работ, изготовления строительных деталей и конструкций.

На субсчете 206 «Материалы, переданные в переработку» учитываются материалы, переданные в переработку на сторону и которые далее включаются в состав себестоимости полученных из них изделий. Затраты на переработку материалов, которые оплачиваются сторонним организациям, отражаются непосредственно по дебету счетов, на которых ведется учет изделий, полученных из переработки. Аналитический учет материалов, переданных в переработку, ведется в разрезе, который обеспечивает информацию о предприятии – переработчике, контроль по операциям по переработки и соответствующим расходам. Передача материалов в переработку отражается только на субсчетах счета 20.

На субсчете 207 «Запасные части» ведется учет приобретенных или изготовленных запасных частей, готовых деталей, узлов, агрегатов, которые используются для проведения ремонтов, замены сношенных частей машин оборудования, транспортных средств, а также автомобильных шин в запасе и обороте. На этом же субсчете ведется учет обменного фонда полнокомплектных машин, оборудования, двигателей, узлов, которые создаются в ремонтных подразделениях предприятия, и на ремонтных предприятиях.

По дебету субсчета отражается остаток и поступления, по кредиту – расходование, реализация и другое выбытие запасных частей.

При этом автомобильные шины, находящиеся на колесах и в запасе при автомобиле, учтенные в цене автомобиля и включенные в его инвентарную стоимость, учитываются в составе основных средств.

Аналитический учет запасных частей ведется по местам хранения и однородным группам – механическая группа, электрическая группа и тому подобное.

Аналитический учет машин, оборудования, двигателей, узлов и агрегатов обменного фонда ведется по группам:

* пригодные к эксплуатации (новые и возобновленные);
* подлежащие постановлению (на складе);
* находящиеся в ремонте.

На субсчете 208 «Материалы сельскохозяйственного назначения» учитываются минеральные удобрения, ядохимикаты для борьбы с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур, биопрепараты, медикаменты химикаты, которые используются для борьбы с болезнями сельскохозяйственных животных. Здесь также отражаются саженцы, семена и корма (покупные и собственного выращивания), которые используются для высаживания, посева и откорма, животных непосредственно в хозяйстве.

На субсчете 209 «Другие материалы» учитываются отходы производства (обрубки, обрезки, стружка и т.п.), неисправимый брак, материальные ценности, полученные от ликвидации основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топлива или запасные части на этом предприятии (металлолом, утиль), изношенные шины и т.п.

Однако, исследуемое предприятие ЗАО «Тригон» используется старый план счетов, что является грубейшим нарушением законодательства и нормативно-правовых актов Украины.

 Ведение старого плана счетов приводит к неправомерному отражению в бухгалтерском учете некоторых хозяйственных операций, что приводит к неправомерному отнесению к составу валовых расходов и валовых заходов, и, следовательно, занижает налогооблагаемую прибыль.

Организацию бухгалтерского учета на предприятии можно представить в виде рисунка (рис.1.5.14)

Места хранения Номенклатура-

(склады, кладовые ценник Бухгалтерия

и т. п.)

Количественный (натурально – Стоимостной учёт

качественный) учёт

Первичные документы Ведомости ведения

(приходные ордера, Учётная цена материалов в

акты, и др.) денежном выражении

Карточки складского По По

учёта материалов поступлению расходованию

Реестры сдачи Книга (ведомость) остатков

документов Накопительные материалов

по пос- по рас- ведомости синтетического

тупле- ходова- учёта Ведомости, журналы-ордера

нию нию по поступле- по использо- по поступлению материалов

 нию ванию

 Ведомости, журналы-ордера

 По использованию материалов

Главная книга

*Рис. 1.5.14 Схема организации учета запасов.*

**Раздел 2. Контроль за использованием**

**производственных запасов.**

2.1.Задачи и источники

контроля операции с запасами.

Контроль состояния учета, полноты и своевременности оприходования, правильности хранения и использования производственных запасов в современных условиям имеет большее значение.

Материально производственные запасы составляют значительную часть стоимости имущества организации, материалоёмкость в некоторых отраслях составляет 90 % хозяйствующего субъекта.

Целью контроля операций с запасами является установление достоверности первичных данных касающихся наличия и движения производственных запасов, полуфабрикатов, готовой продукции, МБП, товаров; полноты и своевременности отражения первичных, данных в свободных документах и учетных регистрах; правильности ведения учета запасов соответственно принятой учетной политики; достоверности отражения остатков записей в отчетности хозяйствующего субъекта.

Поэтому основными задачами контроля операций с производственными запасами являются:

- проверка организации складского хозяйства, состояние сохранности запасов;

- установление законности проведенных операций с запасами;

- определение правильности отнесения затрат в состав затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг);

- проверка соблюдения норм затрат материалов, сырья и топлива;

- проверка правильности и эффективности использования материальных ресурсов;

- проверка нормативов запасов;

- проверка соблюдения правил отпуска запасов;

- оценка системы внутреннего контроля за использованием запасов в производстве;

- проверка правильности реализации излишков запасов;

- проверка правильности формирования себестоимости продукции (работ, услуг) по объектам калькулирования затрат;

- определение правильности синтетического и аналитического учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), которые включаются в себестоимость;

- проверка соблюдения предприятиями налогового законодательства по операциям, связанных с формированием себестоимости продукции (работ, услуг);

- оценка полноты и правильности отражения хозяйственных операций и с запасами в бухгалтерском учете и отчетности.

Источники информации для контроля операций с запасами:

1 – приказ о принятой учетной политике;

2 – плановые показатели, включая расчеты норм и нормативов;

3 – договора с поставщиками;

4 – первичные документы по учету запасов, такие как:

 - журналы учета грузов;

 - доверенности;

 - журнал регистрации доверенностей;

 - приходные ордера;

 - акты приемки материалов;

 - лимитно-заборные карты;

 - ведомости учета остатков материалов на складе;

 - материальный ярлык;

 - материальные отчеты;

 - карточки складского учета материалов;

 - счета фактуры;

 - товарно-транспортные накладные;

 - маршрутные листы;

 - акты закупки запасов;

 - акты о браке;

 - ведомости о браке;

 - карты движения кроя;

 - накладные на сдачу готовой продукции;

 - опись-акт уценки товаров и продукции, которая осталась, и остатков

 запасов;

 - налоговые накладные;

 - требования на внутренне перемещение запасов;

 - ордера складов и т.п.

5 – книги складского учета;

6 – инвентарные карточки;

7 – сальдовые книги, карточки количественно-стоимостного учета;

8 – книги учета приобретений и продажи товаров;

9 – разработочная таблица №1 по учету списания материалов, начисляется заработной платы и отчисления от неё;

10 – разработочная таблица №8 по учету МПБ.

11 – ведомость №10 по учету движения производственных запасов на складах;

12 – ведомость №11 по учету движения материалов в цехах запасов на складах;

13 – журналы-ордера №6,7,5,5-А;

14 – главная книга;

15 – акты предыдущих проверок, заключения и другая документация, которая обобщает результаты контроля;

16 – отчетность – контролеру необходимо знать порядок отражения хозяйственных операций по учету производственных запасов в регистрах учета и отчетности (таблица 2.1.15)

#####  Таблица 2.1.15

Отражение запасов в регистрах учета и отчетности.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Шифр и название счета | Регистры учета | Номер рядка в балансе(Ф № 1) | Номер рядка в приложениях к финансовой отчетности(Ф № 5) |
| 20 «Производственные запасы» | Журнал 5,5-А | 100 | 800, 810, 820, 830,840, 850, 860 |
| 21 «Животные на откорме и выращивании» |  | 100 | 870 |
| 22 «МПБ» | Журнал-ордер 5, 5-А | 100 | 880 |
| 23 «Производство» | 120 | 890 |
| 24 «Брак на производстве» | -- | -- |
| 25 «Полуфабрикаты» | 100,120 | -- |
| 26 «Готовая продукция» | 130 | 900 |
| 27 «Продукция с/х производства» | Журнал сельского хозяйства | -- |
| 28 «Товары» | Журнал 5, 5-А | 140 | 910 |

2.2. Контроль за сохранностью

производственных запасов на складах.

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

 Основные направления контроля по операциям с производственными запасами представим в виде рисунка (схема 2.2.16)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Проверка сохранности производственных запасов |  | Проверка закрепления материальной ответственности |  |
|  |
| Проверка специальных складов для специфических производственных |  | Проверка правил приемки и отпуска материалов |
|  |
|  | Организацияконтроля |  |
|  |
| Проверка правил складирования материалов |  | Проверка пропускной системы |
|  |
|  | Проверкаподборакадров |  |

*Рис. 2.2.16 Основные направления контроля по операциям с запасами.*

Рассмотрим основные направления контроля подробнее.

І. Проверка организации сохранности материалов на предприятии.

Во время проведения инвентаризации производственных запасов производится обследование на предмет обеспечения сохранности запасов от возможных краж, порчи, пожаров, а именно:

1. состояние охраны складских помещений (наличие решеток на окнах, регистрация в журнале сдаче объектов под охрану и их приемку, наличие сигнализации и т.п.);

2. состояние противопожарной безопасности;

3. соблюдение санитарных норм, температурных режимов, порядка складирования запасов;

4. обеспечение складов весоизмерительными приборами и техникой с целью установления сроков их клеймения и проверки соответствующими специалистами.

Однако, на исследуемом предприятии по нашему мнению, руководство (как уже было сказано в предыдущем разделе 1.5) не обращает внимания на состояние складских помещений и сохранность производственных запасов.

ІІ. Проверка закрепления материальной ответственности за работниками, которые производят приемку, хранение и отпуск производственных запасов. При этом в отделе кадров предприятия необходимо проверить методом обследования личных дел, своевременно ли составлены с материально ответственными лицами соглашения о полной материальной ответственности, а в бухгалтерии – наличие актов приемки-передачи производственных запасов при увольнении с работы одних и приему на работу новых работников.

Методом сравнения данных об остатках производственных запасов в главной книге и оборотных ведомостях по материально ответственным лицам и анализа данных о фактически отработанном времени за исследуемый период на личных счетах расчетов по заработной плате устанавливается «фиксированные» материально ответственные лица.

ІІІ. Проверка соблюдения работниками установленных правил, которые касаются приемки и отпуску запасов, своевременность и правильность ведения записей в карточках складского учета.

IV. Проверка организации пропускной системы при вводе и выводе материалов с предприятия. При этом анализируются данные книги регистрации пропусков, акты проверки органов правопорядка, приказов о используемых методах по ликвидации нарушений.

V. Проверка подбора кадров материально ответственных лиц (имеют ли они специальную подготовку, не привлекались ли раньше к уголовной ответственности за кражи).

VI. Проверка правил складирования производственных запасов (сгруппированы ли они по сортам, типам, есть ли на них ярлыки, в которых указан номенклатурный номер, единицы измерения и нормативы запасов).

VII В случаях наличия на предприятии специфических материалов, проверяется, есть ли специальные склады для их хранения.

Систематизация данных о нарушениях в организации запасов дает возможность обосновать критерии для выбора объектов инвентаризации по конкретным материально ответственным лицам, видам и номенклатуры производственных запасов, где наиболее большая вероятность недостач, краж, фактов бесхозяйственности и утере материалов.

Контроль за операциями с производственными запасами начинают с проверки их сохранности. Самым наилучшим приемом является инвентаризация. Она может быть полной и выборочной. Полная инвентаризация проводится в случаях, когда проверяющие имеют информацию о кражах. Во всех других случаях проводят выборочную инвентаризацию тех материалов, на которые указывает контроль.

Главной целью инвентаризации является определение фактического наличия и состояния имущества объекта инвентаризации.

Объекты инвентаризации представлены по рис.2. 2. 17.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Сырье, основные и вспомогательные материалы, предназначенные для производства, обслуживания и административных нужд |  | МБП, которые используются не больше одного года или нормального операционного цикла, если он больше одного года |  | Незавершенное производство в виде незаконченных обработкой и сборами деталей, узлов, изделий или технологических процессов |
|  |
|  | Объекты инвентаризации |  |
|  |  |  |  |  |
| Молодняк животных и животные на откорме, продукция сельского и лесного хозяйств, если они оцениваются П(С)БУ 9 |  | Готовая продукция изготовлена на предприятии |  | Товары |

*Рис.2.2.17 Объекты инвентаризации.*

До начала инвентаризации заведующий складом должен составить последний на момент проверки отчёт. Этот отчёт проверяется контролёром и сдаётся в бухгалтерию для учёта.

Потом заведующий складом даёт расписку о том, что все документы, которые относятся к оприходованию или расходованию материалов, включенные в отчёт, не оприходованные и не списанных на расход материалов на складе нет.

После этого проверяющий и члены инвентаризационной комиссии, в состав которой должны входить главный бухгалтер и ответственные лица клиента, в присутствии заведующего складом проводят фактический пересчёт ценностей. Результаты подсчёта отражаются в инвентаризационной описи. Её подписывает проверяющий и другие члены инвентаризационной описи. Её подписывает проверяющий и другие члены инвентаризационной комиссии. За качество проведенной инвентаризации несет как руководитель, так и инвентаризационная комиссия. До начала проверки фактического наличия ценности инвентаризационная комиссия обязана опломбировать подсобные помещения и другие места хранения ценностей, имеющие отдельные входы и выходы, проверить исправить исправность всех весоизмерительных приборов, получить последние на момент начала инвентаризации реестры приходных документов или отчетов о движении производственных запасов. Председатель комиссии визирует приходные и расходные документы, прилагательные к отчетам (реестрам), с указании «До инвентаризации» (дата). Для бухгалтерии эти документы являются основанием для определения остатков ценностей на начало инвентаризации по данным учета.

Лица, ответственные за сохранность ценностей, дают расписку о том, что до начала инвентаризации все приходные и расходные документы на ценности сданы в бухгалтерию, все ценности, поступившие под ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Такие же расписки дают лица, имеющие средства на приобретение или доверенности на получение ценностей. Наличие ценностей при инвентаризации определяют подсчетом, взвешиванием, учетом. Массу (объем) материалом, хранящихся навалом, можно зафиксировать на основе обмеров, технических расчетов; составляют акты обмеров и расчеты к описям.

Запрещается проводить инвентаризацию комиссией в неполном составе и вносить в опись данные об остатках ценностей со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.

После окончания инвентаризации заведующий складом должен дать расписку о том, что все ценности, определенные в инвентаризационной описи пересчитаны в его присутствии, с результатами инвентаризации он согласен и претензий к проверяющим не имеет.

Затем в сличительной ведомости сопоставляются количество материалов по данным учета и инвентаризации, и выводят недостачи или излишки.

Если по результатам инвентаризации установлены излишки, то они должны быть оприходованы и отнесены на доходы предприятия. Если установлены недостачи, то они подлежат возмещению материально ответственными лицами.

По фактам недостач или излишков проверяющий требует от ответственного лица письменных разрешений.

Если недостачи составляют большие размеры, то проверяющий должен подать соответствующую записку на имя директора предприятия с требованием устранения от выполнения обязанностей материально ответственное лицо до окончания проверки, и уведомить следственные органы.

Далее проверяющий должен проверить, проводилась ли обязательная годовая инвентаризация запасов. Он должен уделить внимание следующим вопросам:

1. полнота охвата инвентаризации всех производственных запасов;
2. правильность оформления инвентаризационных описей;
3. своевременность отражения в учете результатов инвентаризации (результаты проведенной инвентаризации должны быть проведены в бухгалтерском учете не позднее 10 дней после её окончания);
4. правильность принятия решения по фактам недостач или излишков (проверяющий выясняют, не было ли случаев пересортировки и все ли недостачи были возмещены, а остатки оприходованы и отнесены на доходы предприятия);
5. правильность применения норм естественной убыли материалов.

Процедурные планы инвентаризации складов представлены в рисунке 2. 2.18.

|  |
| --- |
| Директор предприятия издает приказ по инвентаризации складов. Приказом устанавливается состав инвентаризационной комиссии. |
|  |
| Гл. бухгалтер инструктирует председателя комиссии о проведении инвентаризации, снабжает инструкциями, соответствующими бланками и др. |
|  |
| Председатель комиссии созывает инвентаризационную комиссию и устанавливает порядок работы. В инвентаризации обязательно участвует материально ответственное лицо. |
|  |
| Кладовщик к моменту начала инвентаризации заканчивает обработку всех документов и производит соответствующие записи в карточки складского учета, а также выводит в них остатки. |
|  |
| Председатель инвентаризационной комиссии берет с материально ответственных лиц перед началом инвентаризационной подписи, подтверждающие, что все документы или переданы в бухгалтерию и неучтенных или не списанных в расход материалов не имеется. |
|  |
| Инвентаризационная комиссия проводит в установленные сроки проверку материалов, находящихся на складе, на качество и количество и сравнивает результаты с данными склада бухгалтерии.  |
|  |
| Председатель инвентаризационной комиссии по окончании инвентаризации составляет акт инвентаризации в двух экземплярах и передает их бухгалтеру. Акты подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. |
|  |
|  Бухгалтер проверяет все подведенные итоги в инвентаризационном акте. Обнаруженные ошибки исправляются и подтверждаются членами инвентаризационной комиссии. |
|  |
| Бухгалтер составляет по данным инвентаризации таблицы, в которых отражаются отклонения от учтенных данных. |
|  |
| Председатель инвентаризационной комиссии берет от материально ответственного лица письменное объяснение о недостачах и излишках, которое он подтверждает своей подписью. |
|  |
| Инвентаризационная комиссия проверяет выявленные отклонения, рассматривает письменные объяснения материально ответственных лиц. Комиссия фиксирует свои мнения, предложения и решения в протоколе, в котором указываются данные по причинам недостач, потерь и виновники. |
|  |
| Председатель инвентаризационной комиссии представляет все материалы главному бухгалтеру. |
|  |
| Главный бухгалтер знакомится с материалами и представляет их руководству предприятия для окончательного решения. |
|  |
| Руководство устанавливает на основании предъявленных документов виды выявленных недостач и потерь, а также излишки и соответственно намечает мероприятия по их устранению. |
|  |
| Излишки материалов должны быть оприходованы и отнесены на доходы предприятия. |  | Недостачи материалов подлежат возмещению материально ответственными лицами. |

*Рис. 2.2.18 правила инвентаризации складов*

На исследуемом предприятии, на начальном этапе проведения инвентаризации запасов на складах, проверяются распоряжения руководителя предприятия о проведении инвентаризации производственных запасов. Инвентаризация проводится один раз в год выборочным методом (приложение 10)

В ходе проведения инвентаризации предприятия были выявлены излишние производственные запасы. Такие материалы были оприходованы и отнесены на доходы предприятия.

Также в ходе инвентаризации исследуемого предприятия были обнаружены непригодные для использования материалы, такие материалы должны быть зафиксированы в отдельной инвентаризационной описи, также необходимо проконтролировать оприходование полезных отходов.

По результатам проведенной инвентаризации ЗАО «Тригон» был составлен акт контрольной проверки инвентаризации ценностей (приложение 11), которые подписывают лица проводившие проверку, председатель инвентаризационной комиссии и члены инвентаризационной комиссии.

Важная проблема, связанная с внутренней проверкой хранения некоторых материалов. В частности, небольшие по объему материалы бесхозяйственно занимают полезные площади складов. В больших количествах это может составить значительную сумму ничем не оправданных затрат.

Инвентаризация является одним из радикальных методов контроля за сохранностью запасов предприятия и одновременно является действенным способом надзора за работой материально ответственных лиц. Инвентаризация производственных запасов используется для выявления фактических расходов на производство продукции, а также в тех случаях, если другие способы получения данных о расходах материалов не могут использоваться.

2.3. Контроль операций по поступлению и своевременностью оприходования производственных запасов.

Проверка начинается с ознакомления проверяющим с особенностями организации обеспечения материальными ресурсами, технологиями оперативного и бухгалтерского учета операций связанных с поступлением и своевременностью оприходованию производственных запасов.

Источники информации, которые используются при проверки:

Первичные документы: хозяйственные соглашения на материально-техническое обеспечение, приходные, требования, счета-фактуры, акты приемки материалов, квитанции, отчеты материально ответственных лиц, реестры приходных документов и прочее;

Учетные регистры: книга регистрации доверенностей, журнал регистрации грузов, ведомость №10, оборотные ведомости по аналитическим счетам в разрезе материально ответственных лиц и соответствующих синтетических счетов, журналы ордера №6, 5, 5-А, главная книга в разрезе счета 20. Производственные запасы.

Основные направления и последовательность контроля представим на рисунке 2.3.19

При проверке полноты и своевременности оприходования материальных ценностей проверяющий должен учитывать, что материалы на предприятие на места хранения могут поступать из трех источников:

* от поставщиков;
* из вспомогательного производства;
* из других источников (в результате списания и ликвидации основных средств, МБП)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Общая оценка обеспеченности производственными запасами |  | Проверка состояния оперативного учёта и контроля по использованию соглашений с поставщиками |
|  |
| Выборочная проверка наличия и собственных данных первичных документов и бухгалтерских записей на оприходование запасов. |  | Направление и последовательность контроля операций по поступлению и своевременностью оприходования производственных запасов. |  |  | Проверка соответствия данных за месяц в ведомостях учёта материальных ценностей № 10 записям в журнале-ордере № 6, 7 |
|  |  |
|  |
| Проверка согласованности записей синтетического и аналитического учёта по материально ответственным лицам. |  |  | Проверка полноты оприходования |
|  |  |

*Рис. 2. 3. 19.Направления и последовательность контроля операций по поступлению и оприходованию запасов.*

Проверяя оприходования сырья и материалов, которые поступили от поставщиков, проверяющий сначала должен изучить договора. Они содержат информацию о количестве, сроках поставки, ценах, условиях поставки, вид транспорта и т.д.

Получение от поставщика ТМЦ могут быть повреждены или может быть установлена их недостача. В таких случаях на требования представителя предприятия транспортная организация должна составить коммерческий акт. Он необходим для подачи претензий поставщикам. Проверяющий проверяет своевременность составления таких актов и правильность их оформления, потому что от этого зависит возмещение убытков.

В случаях получения больших партий грузов рекомендуется вызвать представителя поставщика для участия в принятии. Вызов должен быть отравлен телеграммой или телефонограммой. На следующий день поставщик должен дать ответ в своем согласии или несогласии послать своего представителя. В случае согласия представитель должен прибыль в трехдневный срок после получения вызова (а в рамках одного города – на следующий день).

Если в назначенный срок представитель поставщика не явится, то получатель создает комиссию и организовывает приемку груза самостоятельно.

В любом случае по результатам приемки составляется акт, который подписывают все лица, которые брали участие в принятии груза. Этот акт утверждает руководитель предприятия на следующий рабочий день.

Проверяющий должен проверить правильность составления таких актов, особенно в случаях недостач или наличия испорченных материалов. Проверяются все документы, которые должны прилагаться к акту (копии сопроводительных документов, упаковочные ярлыки, квитанции станции назначения о проверки веса груза, транспортные накладные).

Проверяющий также должен обязательно проверить соблюдение норм естественной убыли материалов в дороге, а также норм боя стеклянной тары.

Проверяя акты принятия груза, проверяющий должен обязательно удостовериться, что получатель и поставщик пользовались одним и тем же способом определения веса и объёма груза.

Сырье и материалы получают через доверенных лиц. Для этого им выдаются доверенности. С мая 1996 года доверенности считаются бланками строгой отчетности и изготавливаются в специально утверждённом порядке. При выдаче они должны быть зарегистрированы в журнале регистрации выданных доверенностей.

Проверке подлежит правильность нумерации листов книги регистрации доверенностей. При массовом характере выдачи доверенностей проверяется наличие их регистрации в журнале по учету выданных доверенностей. При этом уделяется внимание тому, чтобы доверенности выдавались полностью заполненными.

Путем встречной проверки контролер выявляет возможные факты подачи поставщику подделанных доверенностей с такими же номерами, которые зарегистрированы в журнале. Дата выдачи доверенностей дает возможность определить срок её действия, который устанавливается в зависимости от возможностей получения и ввозе соответствующих запасов.

Эти данные возможно проверить по ко корешку книжки доверенностей. По приходным документам проверяется, не было ли случаев передачи доверенностей другими лицам, изменения названия поставщика, внесение подделок в документы на получение запасов (наряды, счета, договоры, заказы и прочее).

Бланки доверенности учитываются по стоимости их приобретения по дебету 209 «Прочие материалы». Одновременно их отражают на забалансовом счёте 08 «Бланки строгой отчётности». Передача бланков с мест хранения в места выписки оформляется расходной накладной и учитывается по кредиту счёта 209.

Бланки списываются на основании акта, в котором указывают их номера и количество. Списание должно быть проведено не реже одного раза в квартал.

Полученные от доверенных лиц материалы должны быть оформлены приходными накладными. Данные этих первичных документов потом отражают в книге складского учёта и в инвентарных картах. Бухгалтерия заносит эти данные в карточки количественно-стоимостного учёта и ведомости.

Проверяющий сопоставляет информацию этих документов со счетами, товарно-транспортными накладными, налоговыми накладными и книгами учёта приобретений товаров. Таким образом, возможно, установить полноту оприходования полученных ценностей.

При сравнении названных документов может быть получена разница между количеством материалов, которые отгрузил поставщик, и количество, которое оприходовал получатель.

С целью проверки правильности погашения доверенности контролёр сравнивает данные граф «Отметка о выполнении поручений» в журнале учёта доверенности и первичных документов, которые характеризуют поступление запасов. При этом необходимо обратить внимание на то, не выдаются ли новые доверенности лицам, которые не отчитались об использовании ранее полученных доверенностей.

Большое значение имеет и своевременность сдачи в бухгалтерию не использованных доверенностей. Такие доверенности должны быть возвращены на следующий день после окончания срока их действия, про то что производится отметка в корешке книжки доверенности или в журнале их учёта.

При проверке следует также уделить внимание использованию одних и тех же единиц измерения поставщиком и получателем. Если же единицы измерения используются разные, то контролер должен проверить правильность применения коэффициентов пересчёта.

При проверке также используют журнал-ордер №6, в котором указана стоимость поставки и, возможно, проследить расчёты за неё.

Проверяя правильность оприходования материалов, полученных от поставщиков, следует помнить, что они должны приниматься на баланс по стоимости без НДС. Сумма НДС относится в состав налогового кредита и учитывается по дебету счёта 64. Но указанные суммы должны обязательно быть подтверждены налоговыми накладными. Списание сумм НДС в состав налогового кредита без подтверждения такими накладными запрещается.

Если же материалы получены со вспомогательного производства или из других источников, то они также должны быть оформлены приходной накладной ли ордером склада. Но в таком случае движение материалов будет внутренним, поэтому при проверке необходимо сопоставить данные об оприходовании на склад с данными об отпуске материалов соответствующих цехов и участков.

2.4 Проверка по использованию, реализации и списанию производственных запасов.

Последовательность и основные направления контроля.

I. Проверка на конец месяца соответствия общих итогов выбытия и остатков материалов по всем структурным подразделениям (материально ответственным лицам) с кредитовыми оборотами и остатками на конец месяца по счетам производственных запасов (20,22) в главной книге счетов.

II. Проверка операций по отпуску материалов в производство:

1) документации операций (в границах установленных лимитов по нормам, сверх норм, при замене материалов);

2) проверка обоснованности установленных норм затрат на производственный процесс.

Выборочные инвентаризации остатков материалов в цехах, подразделениях дают возможность установить излишки материалов на цеховых складах или в незавершенном производстве. Эффективным приемом установления фактов завышения норм затрат является контрольный запуск сырья, анализ данных за несколько отчетных периодов.

Контрольный запуск материалов и сырья на выпуск продукции показывает фактические затраты. Такие запуски осуществляют специалисты. Контролеры проверяют переработку их в готовую продукцию. Контрольный запуск сырья и материалов в производство оформляется актом, в котором указывается количество израсходованных материалов и сырья, их качество, оборудование, режим его работы в процессе запуска, конкретные данные о производстве продукции, количестве и качестве готовой продукции, отходы. Результаты контрольного запуска распространяют на количество выпущенной готовой продукции за соответствующий период и определяют достоверность списания материалов и сырья на её изготовление.

При участии специалистов проверяют соответствие выпущенной и имеющейся на складах продукции требованиям стандартов и технических условий.

III. Проверка операций по отпуску материалов по двум основным направлениям:

1.)на нужды основного и вспомогательного производства.

Проверка правильности качественных показателей в документах на отпущенные в производство сырьё и материалы может осуществляться путём сопоставления этих показателей с актами приёма, данными лабораторного анализа на оприходование конкретных видов сырья с данными ранее проведённой технологической экспертизой, сопоставлением данных о качестве, установленную при инвентаризации соответствующих видов сырья. Это позволяет уточнить количество переданных вне учёта производства запасов.

Также проверяется правильность установления лимитов отпуска материалов в производство по каждому их виду. Как правило, лимит должен быть на месяц или на квартал. Он рассчитывается в зависимости от плановых объёмов отпуска продукции, и норм использования материалов на единицу продукции. При этом следует помнить, что в цеху значатся остатки неиспользованных материалов за прошлый период, то лимит на следующий период должен быть уменьшен на соответствующее количество. Корректировка лимитов в текущем периоде разрешается в случаях уточнения количества материалов, которые находятся в незавершённом производстве, а также при замене одних запасов другими и изменении производственной программы. Во время проведения проверки необходимо обратить внимание на то, осуществляется ли изменение лимита теми же лицами, каким предоставляется право их утверждения, а также, не допускается ли изменение лимитов по отдельным видам запасов на текущий период, поскольку изменениями, как правило, намеревается скрыть перерасход запасов.

Соблюдение лимита на отпуск запасов со склада в производство проверяется на основании лимитно-заборных карточек. При этом целесообразно применить встречную проверку для сравнения записей в документах на использование, которые хранятся в разных местах (на складе, в цеху, в бухгалтерии, в отделе снабжения). Встречаются случаи, когда специально завышаются лимиты отпуска запасов с целью дальнейшего их расхищения или производства неучтённой продукции.

Встречаются случаи, когда возникают дополнительные нужды в материалах сверх лимита. Тогда отдел снабжения должен отдельно выписать на эти материалы требования. Этот документ утверждается лично руководителем.

Существует также целый ряд материалов, отпуск которых не лимитируется. Они оформляются расходной накладной или ордером склада.

Материалы, отпущенные на основании лимитно-заборных карт, требований, расходных накладных и ордеров склада отражаются в книгах складского учёта, инвентарных карточках, картах количественно-стоимостного учёта, сальдовых книгах. Их данные сверяют с данными первичных документов, которые приложены к отчёту заведующего складом.

2.) Другим предприятиям или частным лицам в случаях реализации на сторону.

Если предприятие имеет нормативные запасы материалов, то их целесообразно реализовать и привлекать средства в оборот. Проверяя такие операции, проверяющий использует договора с покупателями, счета, товарно-транспортные накладные, налоговые накладные, расходные и накладные ордера склада, а также доверенности на получение запасов (в случаях же реализации физическим лицам используют приходные кассовые ордера и расходные накладные или ордера склада).

Очень часто имеют место случаи, когда запасы материалов, которые подлежат реализации, находятся на предприятии давно и учитываются по старым ценам. На негосударственном предприятии могут назначить и более низкие цены, но облагаться налогами такие обороты будут исходя из обычных цен.

Цены реализации на такие материалы обязательно должны включать НДС, а на подакцизных товарах – и акцизный сбор. Обороты по реализации должны быть отражены в книге учёта продажи товаров.

IV. Проверка правильности оценки при списании затрат материалов с кредита счетов производственных запасов.

Необходимо учесть, что в аналитическом учёте материалы учитываются по договорным ценам, покупным ценам в разрезе их номенклатуры с отделением транспортно-заготовительных затрат на их приобретение по подгруппам запасов. Таким образом, чтобы оценить по фактической себестоимости материальной затраты в разрезе их фактического целевого использования, необходимо распределять транспортно-заготовительные затраты ежемесячно. При осуществлении контроля изучается обоснованность включения затрат в состав транспортно-заготовительных, а потом – правильность их распределения за месяц на остаток материалов на конец месяца и на объём использованных материалов по направлениям использования (производственное, непроизводственное потребление, реализация материалов, бесплатная передача другим организациям), применяя метод технико-экономических расчётов.

V. Проверка правильности отражения операций по движению материальных ценностей в учёте. С целью проверки достоверности отражения по данным бухгалтерского учёта движения запасов, контролёр должен составить ведомость их движения по видам с выведением остатков запасов на момент инвентаризации и сопоставить данные остатков ведомости движения запасов с фактическим наличием запасов. В случае превышения данных остатков ведомости движения запасов с данными инвентаризации можно сделать вывод, что запасы при поступлении не оприходовались.

 В случае установления фактов списания запасов в объемах, не предусмотренных технологическим процессом контролёр должен пересчитать себестоимость на сумму незаконно списанных запасов и поставить вопрос о возмещении их стоимости.

VI. Проверка незавершенного производства.

При определении правильности затрат материалов на производство продукции следует обязательно учитывать остатки незавершенного производства. Для контроля их достоверности следует провести их инвентаризацию. Довольно часто имеют место случаи, когда с целью сокрытия недостач материалов увеличиваются остатки незавершенного производства. Поэтому при инвентаризации следует иметь в виду, что состав незавершенного производства не входят:

1. материалы, полученные цехами, но не приступившие к обработке;
2. полученные со стороны полуфабрикаты;
3. комплектующие детали, не приступившие к обработке или сборке;
4. забракованные детали, полуфабрикаты и узлы.

Одним из важнейших направлений проверки затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции является формирование мысли о соответствии оценки незавершенного производства.

Для этого контролёру необходимо проверить:

состояние учёта;

 своевременность и правильность инвентаризации;

 достоверность отражения результатов инвентаризации;

 соблюдение установленных норм незавершенного производства (если они приняты на предприятии) и правильность их оценки.

Если в процессе хозяйственной деятельности предприятия имели место случаи приостановления изготовления ранее принятых заказов, контролёр должен проверить, как использовались запасы, которые остались, как определенные и отраженные в бухгалтерском учёте затраты по аннулированным заказам.

**Раздел 3. Автоматизация учета и контроля производственных запасов.**

Рациональное использование материальных ресурсов и снижение материалоемкости может быть обеспечено только в условиях функционирования современных средств вычислительной техники с использованием АРМ бухгалтера.

АРМ бухгалтера по учету запасов предназначен для принятия управленческих решений по вопросам производственных запасов.

АРМ бухгалтера по учету материалов организуются на основе трехуровневого информационного обмена между ними (рис. 3).

|  |
| --- |
| АРМ I категории(склад, кладовая, цех и т. д.) |
| АРМ II категории(бухгалтерия) |
| АРМ III категории(управление предприятием) |

*Рис. 3.20. Схема взаимодействия подразделений предприятия в условиях* *функционирования АРМ бухгалтера*

На АРМ бухгалтера I категории осуществляется документальное оформление операций и первичное обработка данных по учету запасов, аналитический учет ведется по местам хранения производственных запасов, здесь создается информационная база – складская картотека, в которой отражается движение и остатки запасов: приход, расход, списание, остатки на определенную дату или за определенный период времени. Информацию по складской картотеке можно выдать на печать или на экран дисплея в виде карточки складского учета.

АРМ бухгалтера II осуществляется расчет и формирование выходной информации регламентного контрольного и справочного характера.

На АРМ бухгалтера III категории формируются сводные данные для составления отчетности анализа, прогноза и принятия управленческих решений в целом по предприятию или отдельному структурному подразделению.

АРМ бухгалтера по учету производственных запасов тесно взаимосвязан с другими смежными АРМ бухгалтера и всей информационной системы предприятия (рис. 3. 21.).

|  |  |
| --- | --- |
| Информационная система предприятия |  |
|  |  |
| АРМБ I категории (склад, магазин и т.д.) |  | АРМБ II категории (бухгалтерия, участок учёта материальных ценностей) |  | АРМБ III категории (управление предприятием, сводный учёт) |  | АРМБ по учёту финансово отчётных операций |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| АРМБ по учёту затрат на производство |  | АРМБ по учёту готовой продукции |

*Рис. 3. 21. Схема информационной увязки АРМ бухгалтера по учёту производственных запасов с другими АРМ бухгалтера и информационной системой предприятия.*

При автоматизации учета производственных запасов особое внимание следует уделить автоматизированному контролю НСИ, который вместе с входным контролем должен составлять единую систему обеспечения достоверности обработки данных. Контроль выходных показателей основывается на семантических связях между результатными показателями и заключается в автоматической их проверке на ПЭВМ.

 Наиболее прогрессивным методом является автоматизированное формирование входной информации путем использования штрих – кодов, магнитных карт и т. д. Однако данная технология пока ещё применяется лишь на некоторых предприятиях. На практике чаще всего встречается метод формирования входной информации на машинных носителях или путём использования бумажного первичного документа.

Например, при заполнении документов на отпуск запасов вначале выдаётся справочная информация о наличии данных материалов на складе, а потом принимает решение о выписке ценностей. На основе сформированных данных автоматически производится формирование бухгалтерской проводки.

Конечным результатом решения всех задач по учёту материалов является формирование сведений о хозяйственных операциях различной степени обобщения, отражаемых на уровнях синтетического и аналитического учёта, а также формирование информации для управления производственными запасами. Группировка материалов на уровне синтетического учёта осуществляется по счетам и соответствующей экономической классификации материалов.

Такая группировка упрощает формирование синтетических показателей движения и остатков материалов. При этом регистры аналитического учета оформляются в виде удобных для восприятия машинограмм, которые могут выдаваться на печать, как в регламентированном режиме, так и по запросам.

Упражнение работой АРМ бухгалтера по учету материалов выбор функций осуществляется автономно в диалоговом режиме с использованием многоуровневого меню. Головное меню АРМ бухгалтера I категории содержит следующие функции: входная информация, нормативно-справочная информация, выходная информация, ведение информационной базы.

Для функции «Входная информация» меню II уровня имеет вид: приходный ордер (оплата через банк), приходный ордер (оплата чеком), приходный ордер (возврат из подотчета), требование, лимитно-заборная карта, накладная на отпуск материалов на сторону (частным лицам), контроль входной информации.

Ввод данных с первичных документов является основной ежедневной работой, проводимой на АРМ бухгалтера I категории. Режим ввода документов определяется функциональной директивой меню II уровня, после чего открывается окно для непосредственного ввода данных.

Вначале вводится вид операции, потом определяется номенклатурный номер материала. После его ввода на экран автоматически выдается код соответствующего счета, субсчета, затем определяется аналитические признаки материального счета.

При формировании входной информации осуществляется отображение реестра документов складского учета отдельно по каждому складу.

Реестр включает в себя следующие данные: дата проведения хозяйственной операции, вид документа, получатель, сумма по документу, корреспонденция счетов. При проверке проверяющий сличает количество первичных данных, проведенных по реестру, с количеством документов, которые фактически были проведены по складу.

После набора НСИ и первичной информации необходимо перейти к расчету и формированию выходной информации. АРМ бухгалтера I категории выдает следующий перечень машинограмм:

карточка складского учета материалов

оборотная ведомость материальных ценностей

справочная информация

информация о переоценке материальных ценностей

реестр первичных документов

При выборе какой-либо машинограммы производится её автоматизированный подсчет и выдача на экран или печатное устройство выходной информации. Возможна выдача информации по предприятию, подразделению, материально-ответственному лицу.

Карточка складского учета материалов отображает информацию в аналитическом разрезе материалов. На основании первичных данных и данных, отраженных в карточке складского учета проверяющий (бухгалтер) имеет возможность проконтролировать наличие и движение производственных запасов.

На месте хранения информации пользователь (кладовщик, ответственные лица за хранение и отпуск материалов и т.п.) и контролирующие лица (бухгалтер, проверяющий) имеют возможность получить справочную информацию для контроля и оперативного управления производственными запасами.

Особое значение для работы АРМБ имеют функции контроля на уровне входной информации введенных ранее данных. Путем автоматического формирования данных по необходимой форме и структуре контролер имеет возможность проанализировать данные за любой период времени (год, месяц, декаду, день и т.д.).

Автоматическое формирование необходимых данных осуществляется путем применения автоматизированного документирования хозяйственных операции. При этом на экран выдается информация по следующим основным параметрам:

* структура первичного документа по заданному периоду;
* осуществление операции;
* определенный период времени (день, месяц, квартал, год и т.д.)
* определенные показатели, отраженные в первичных данных;
* счета, субсчета и коды аналитического учета;
* наименование материалов и их кодов;
* информация по поставщикам в диапазоне дат;
* структурные подразделения (склады, кладовые, цеха и т.п.)
* номера документов или диапазону номеров;
* материально ответственные лица;
* сроки поставок материалов;
* динамика цен на приобретенные материалы;
* допустимость корреспонденции счетов по учету материалов;
* сроки и правильность переоценки материалов;
* полнота входной информации.

Информация о наличии и движении материалов по каналам связи передается на АРМ бухгалтера II категории. Здесь дополняется недостающая информация, создается база данных бухгалтерских проводок.

Выходная информация в условиях функционирования АРМ бухгалтера II категории отражается как в регламентном, так и в запросном режимах.

Основной регламентированной выходной информацией по учету производственных запасов, выдаваемой в виде машинограмм, видеокадров, справок, являются:

Инвентаризационная ведомость по наличию материальных

 ценностей

Сводная ведомость по приходу материальных ценностей

Сводная ведомость по расходу материальных ценностей

Оборотная ведомость материальных ценностей

Карточка подотчетного лица

Ведомость отражения хозяйственных операций по учету

материальных ценностей на счетах бухгалтерского учета

Ведомость переоценки материальных ценностей

Ведомость начисления и списания износа МБП

Ведомость поступления материальных ценностей

в аналитическом разрезе

Ведомость использования материальных ценностей

Справочная информация и аудит учета материальных ценностей

Прогнозирование использования материальных ценностей

Ведомость показателей прибыли полученной от реализации

материальных ценностей

Прогнозирование запасов товароматериальных ценностей

Реестр первичных документов

Журнал учета отпуска материальных ценностей

Информация, содержащаяся в машинограммах, должна сохранятся на магнитных носителях и в базе данных центральной ПЭВМ. В дальнейшем она используется для автоматизированного ведения отчетных регистров бухгалтерского учета.

Порядок оформления машинограмм должен обеспечивать юридическую силу документов и их соответствие требованиям архивного хранения и документальных проверок.

Для сохранности информации и в случае аварийных ситуаций следует предусмотреть хранение в течение требуемого периода дублей (копий) информации на технических носителях.

**Заключение**

В магистерской работе, выполненной на примере предприятия ЗАО «Тригон», рассмотрены вопросы теории и практики бухгалтерского учета и контроля производственных запасов. Её основные положения состоят в следующем:

 1. Рассмотрена практика учета операций с материалами в ЗАО «Тригон», выявлены и недостатки и внесены предложения по её совершенствованию, а именно:

 - одним из наиболее грубых нарушений в работе бухгалтерии данного предприятия, является применение старого плана счетов. В частности, предложено перейти на новый план счетов;

 - необходимо уделить большее внимание состоянию и оборудованию складского хозяйства необходимыми приборами, компьютерной техникой. Это необходимо для надлежащего учета, контроля и хранения материалов на складах предприятия.

 Следует проводить не только годовую инвентаризацию ценностей – сплошным методом, а и промежуточные инвентаризации (1 раз в квартал) – выборочным методом;

 - карточки складского учета оформляются ненадлежащим образом, а именно не проставляется норма запаса, что может привести к сверхлимитному расходованию ценностей. Для обнаружения сверхлимитного расходования необходимо ужесточить проверки, путем взаимных проверок наличия запасов на складах (цехах, кладовых) и сравнения полученных данных с данными бухгалтерии.

2. Существует порядок учета ТЗР, также имеет ряд недостатков:

- на предприятии, в аналитическом учете ТЗР не выделяются в отдельный счет, что приводит к искусственному завышению снабженческих расходов и занижению себестоимости материалов;

- в аналитическом учете ТЗР нет данных о величине транспортных и погрузочно-разгрузочных расходах, о затратах по возмещению предприятием расходов сбытовых и снабженческих организаций и т.д. Это связано с отсутствием в составе регистров бухгалтерского учета ведомости №10, предназначенной для ведения аналитического учета ТЗР.

Для совершенствования учета ТЗР необходимо:

* сконцентрировать ТЗР на отдельном синтетическом счете;
* выделить в аналитическом учете ТЗР по местам их возникновения и центрам ответственности.

3. Высказаны соображения по поводу Акта на оприходования ценностей. Такой Акт на исследуемом предприятии отсутствует, и при возникновении претензий к поставщикам, связанных с доставкой материалов, потери, понесенные при транспортировке, ложатся на убыток предприятия. Чтобы избежать этого, будет правильным и целесообразным применение и составление данного Акта.

 Однако, при наличии столь множества недостатков в ведении бухгалтерского учета данного предприятия, имеется и ряд положительных моментов:

 - в бухгалтерии, бухгалтерский учет запасов автоматизирован, что дает дополнительные преимущества в сокращении бумажной работы и экономии времени. Многие учетные регистры ведутся с помощью компьютерной программы, в данном случае это ведение журнала ордера №6 и оборотной в ведомости движения ценностей по складам;

 - прогрессивным является отпуск материалов и контроль за использованием их в производстве на основе раскрытых карт, в которых указывается количество отпущенных материалов и результаты кроя (экономия или перерасход). Раскройные карты используются в заготовительных цехах.

 Надеемся, что предполагаемые рекомендации будут способствовать совершенствованию практики учета и контроля производственных запасов на ЗАО «Тригон».

**Литература**

1. Закон Украины «О бухгалтерском учёте и финансовой отчётности в Украине» № 996-14 от 16. 06. 1999 г.
2. Закон Украины «О налогообложении и прибыли предприятия» № 283/97-ВР, в редакции от 22. 05. 1997 г., с изменениями и дополнениями.
3. Закон Украины «О НДС» № 168/97-ВР от 03. 04. 1997 г., с изменениями и дополнениями.
4. Постановление Кабинета Министров Украины «Об установлении порядка изготовления бланков ценных бумаг и документов строгого учёта» от 19. 04. 1993 г. № 283, с изменениями и дополнениями.
5. Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учёта активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утверждённая приказом Минфина Украины от 30. 12. 1999 г. № 291, зарегистрированным в Министерстве Украины 21. 12. 1999 г.№893/4186.
6. Правила изготовления бланков ценных бумаг и документов строгого учёта, утвержденные совместным приказом Минфина, Службы безопасности, Министерства внутренних дел Украины от 25, 15, 24 ноября 1993 г. №98/118/740.
7. Инструкция по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, ТМЦ, денежных средств, документов и расчётов, утверждённых Минфином Украины от 11. 08. 1994 г. №69, с изменениями, внесёнными Минфином Украины от 05. 12. 1997 г. №268, от 26. 05. 2000 г. №115.
8. Инструкция «О порядке регистрации выданных, возвращённых и использованных доверенностей на получение ценностей», утверждённая приказом Минфина Украины от 16. 05. 1996 г. №99.
9. Приказ Минфина Украины «Об изменениях и дополнениях к инструкции о порядке регистрации выданных, возвращенных и использованных доверенностей на получение ценностей» № 226 от 18.10.1996 г.
10. Приказ Минстата Украины «Об утверждении типовых форм первичного учета бланков строгой отчетности» от 11.03.96 г. №67.
11. Приказ Минстата Украины «Об утверждении типовых первичных документов по учету сырья и материалов» №193 от 20.06.96 г.
12. Приказ Минстата Украины «Об утверждении типовой формы первичного учета» №192, от 21.0696 г.
13. Положение (Стандарт) бухгалтерского учета №9 «Запасы», утвержденное приказом Минфина Украины №246 от 20.10.99 г., зарегистрированного в Минюсте Украины №751/4044 от 02.11.99 г.
14. Положение (Стандарт) бухгалтерского учета №2 «Баланс», утвержденное приказом Минфина Украины от 31.03.99 г. №87, зарегистрированного в Минюсте Украины 21.06.99 г. №396/3689, с изменениями и дополнениями.
15. Положение (Стандарт) бухгалтерского учета №10 «Дебиторская задолженность», утвержденное приказом Минфина Украины №237 от 08. 10. 1999 г., зарегистрированного в Минюсте Украины №725/4018 от 25.10.99 г.
16. Указаниями о составе и заполнении учетных регистров малыми предприятиями, утвержденные приказом Минфина Украины №112 от 31. 05. 96 г.
17. Журнал «Все о бухгалтерском учете» №47 от 24.05.2000 г. «Получение ТМЦ по доверенности», (стр. 9).
18. «Все о бухгалтерском учете» №10 «Запасы» (стр. 8)
19. «Все о бухгалтерском учете» №8 от 28.01.2000 г. «Учет по национальным стандартом».
20. «Все о бухгалтерском учете» №56 15.06.2001 г., «В каких случаях необходима доверенность на получение ТМЦ» (стр.29)
21. Журнал «Налоги и бухгалтерский учет» №2(2), 31.01.2000 г. «Оценка производственных запасов» (стр. 14)
22. «Налоги и бухгалтерский учет» №14(270), апрель 2000 г. «Учет сырья и материалов. Приходный ордер» (стр. 49)
23. «Налоги и бухгалтерский учет» №14(270), апрель 2000 г. «Учет сырья и материалов. Акт о приемке материалов» (стр. 48)
24. Журнал «Бухгалтерский учет и аудит», от 08.2001 г. «Основы методики аудиторской проверки оборотных активов, в соответствии с требованиями ГКЦБФРУ» (стр.47)
25. Журнал «Бизнес» №29 (392), 17.06.2000 г. «Запасы: учет в примерах и проводках» (стр. 38)
26. Адамс Р. «Основы аудита» (М.: 1995 год)
27. Аренс Э., Лоббяк Дж. «Аудит» (М.: 1995 год)
28. «Аудит» /под ред. Кузьминского, К.: 1996 год.
29. «Аудит: Учебное пособие для студентов / под ред. Данилевского Ю.А. и др. М.:2000 год.
30. Барышников Н.П. «Организация и методика проведения общего аудита» (2-е изд., М.: 1996 год.)
31. Бирюкова И.К., Випис Т.Т. «Практический бухгалтерский учет и аудит в Украине» (К.:1996 г.)
32. Билуха М.Т. «Теория бухгалтерского учета: пособие для студентов» (К.: 2000 год)
33. Бейгельремер М.Т. «Учет экономики материальных ресурсов» (М.: 1987 год)
34. Булавина Л.Н. «Бухгалтерский учет и аудит материально-производственных запасов». Учебное пособие (М.: 1999 год)
35. Бутинець. Ф.У., Усал Б.У., Виговин Н.Г. «Аудит и ревизия предпринимательской деятельности» (Ж.: 2001 год)
36. Бутинець Ф.Ф. «Теория бухгалтерского учета» (Ж.: 2000 год)
37. «Бухгалтерский учет и аудит. 500 вопросов и ответов» /под ред. Подольской И. (Р.: 1999 год).
38. «Бухгалтерский финансовый учет : Пособие для студентов» /под ред. Бутинця Ф.Ф. 2-е изд. (Ж.: 2000 год)
39. «Бухгалтерия и финансовая отчетность в Украине» /под ред. к. э. н. Голова С.Ф. (Д.: 2000 г.)
40. «Бухгалтерский учет и отчетность в Украине» (сборник нормативно-правовых актов) Киев 2001 год.
41. «Бухгалтерский учет» /под ред. Тишкова Е.И. (М.: 1991 год)
42. Голов С.Ф., Костюченко В.М. «Бухгалтерский учет по международным стандартам» (К.: 2000 год)
43. Горицкая Н.Г. «Новый бухгалтерский учет» (К.: 2000 год)
44. Грабова Н.Н., Добровольский В.Н. «Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях, 2000» (К. 2000 год)
45. Гайдамак З.В. «Учет и контроль производственных отходов» (М.: 1990 год)
46. Завгородний В.П. «Бухгалтерский учет в Украине с использованием национальных стандартов: учебное пособие для студентов» 5-е изд. (к.: 2001 год)
47. Киринский Р.И. «Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета» (М.: 1990 год)
48. «Контроль и ревизия в строительстве» (М.: 1989 год)
49. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. «Аудит». Учебное пособие (М.: 2000 год)
50. Кужельный М.В., Линник В.Г. «Теория бухгалтерского учета» (К.:2001 год)
51. Лабыщев Н.Т., Ковалева О.В. «Аудит». Теория и практика (М.: 2000 год)
52. Либерман Л.В. «Учет материальных ценностей» (М.: 1989 год)
53. Левин В.С. «Нормативный учет себестоимости продукции заготовительных цехов». (М.: 1991 год)
54. Мельник В.М. «Контроль и ревизия деятельности предприятий». (О.: 1999 год)
55. «Новый бухгалтерский учет в Украине» (построение и применение) (К.: 2000 год)
56. Новодворский В.Д. «Бухгалтерский учет производственный ресурсов: Вопросы теории и практики». (М.: 1989 год)
57. «Оперативный контроль экономической деятельности предприятия» /под ред. проф. Валуева Б.И. (М.: 1991 год)
58. Пошерстник Е.Б., Мейкин М.С. «Бухгалтерский учет и аудит: практическое пособие» В 2 томах 2-е издание (М.: 1998 год)
59. Сопко В.В., Завгородний В.П. «Организация бухгалтерского учета, экономического контроля и анализа: Учебник» (К.: 2000 год)
60. «Справочник бухгалтера швейной и трикотажной промышленности» под ред. проф. Валуева Б.И. (М.: 1991 год).
61. Стуков С.А. «Система производственного учета и контроля» (М.: 1988 год)
62. «Учет и контроль затрат на производство в объединениях легкой промышленности» /под ред. проф. Валуева Б.И. (М.: 1982 год)
63. Шеремет, Суйц В.П. «Аудит» (М.: 1995 год)
64. Шишкин А.К. «Учет, анализ, аудит на предприятии». Учебное пособие (М.: 1996 год)