Государственная Академия сферы быта и услуг

Поволжский Технологический институт сервиса

Экономический факультет

Кафедра «Бухгалтерский учет

и аудит»

Д И П Л О М Н А Я Р А Б О Т А

на тему:

Учет и аудит запасов организации

Зав. кафедрой \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Васильчук О.И.

Руководитель дипломной работы Гуськова Т.Н.

Рецензент Саблуков

Дипломник Лебедева М.

« » 1998 г.

###### Тольятти

##### Содержание

Введение 3

1. Запасы организации – важнейший фактор развития материального производства 6

1.1. Экономическая сущность производственных запасов, 6

их роль, значение и задачи учета. 6

1.2. Классификация и оценка производственных запасов. 8

1.3. Технико–экономическая характеристика ЗАО «Левобережный завод железобетонных изделий». 15

2. Организация бухгалтерского учета запасов организации 19

2.1. Учет поступления материальных ценностей 19

и расчетов с поставщиками 19

Итого 27

2.2. Учет использования материальных ценностей в производственном процессе 30

2.3. Автоматизация учета производственных запасов 39

3. Аудит запасов организации 47

3.1. Методика аудита производственных запасов 47

3.2. Анализ формирования производственных запасов 59

Наименование 60

Отчетный год 60

Итого 62

3.3. Анализ использования производственных запасов 64

Материалоемкость товарной продукции 69

Заключение 71

Литература 78

Приложения 81

# Введение

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

Организация материального учета - один из наиболее сложных участков учетной работы. На промышленном предприятии номенклатура материальных ценностей исчисляется десятками тысяч наименований, а информация по учету производственных запасов составляет более 30% всей информации по управлению производством. Поэтому организация учета и контроля за движением, сохранностью и использованием материальных ценностей связана с большими трудностями. Важное значение имеет автоматизация всех учетных работ, начиная от выписки учетных документов и заканчивая составлением необходимой отчетности. Неотъемлемой частью учета и контроля производственных запасов является экономический анализ их использования, который углубляет поиски резервов повышения эффективности производства.

Таким образом, из вышесказанного вытекает, что выбранная нами тема весьма актуальна. Целью дипломной работы является изучение путей совершенствования методики бухгалтерского учета и аудита сохранности и использования производственных запасов организации.

Для реализации цели нами поставлены следующие задачи:

- рассмотреть экономическое содержание производственных запасов, дать их классификацию и оценку;

- изучить методику поступления производственных запасов;

- отразить учет расходования производственных запасов, их реализацию;

- рассмотреть этапы аудита производственных запасов;

- дать анализ обеспеченности предприятия запасами, их сохранности и использования;

- отразить автоматизацию учета и аудита производственных запасов.

В дипломной работе используются новейшие инструктивные материалы, относящиеся к данной теме:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 года  
№ 129-ФЗ.

- «Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации». Приказ Министерства финансов РФ от 26 декабря 1994 года № 170.

- Указ Президента Российской Федерации « Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины» от 8 мая 1996 года №685.

- «Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств». Приказ Министерства Финансов РФ от 13 июня 1995 года № 49.

Проводится критический подход к действующей практике учета и аудита производственных запасов организации, раскрывается достигнутый на предприятии уровень автоматизации учетно-аналитических работ.

Объектом исследования в дипломной работе является арендное предприятие ЗАО «Левобережный завод железобетонных изделий». Это крупное предприятие промышленности строительных материалов.

Исследуемое предприятие имеет расчетный счет в банке, круглую печать со своим названием, самостоятельно осуществляет хозяйственную деятельность и полностью несет ответственность за ее результаты.

В последнее время предприятие столкнулось с большими трудностями со сбытом продукции, что связано с с резким снижением объемов строительства как в городе Тольятти, так и в прилегающих регионах. Это привело к ухудшению экономического положения предприятия, и, в конечном счете, к введению на нем внешнего управления.

В работе используются данные приказа «О введении на 1998 год правил ведения бухгалтерского учета» № 40 от 19.03.97г. (Приложение 1). Анализ формирования и использования производственных запасов проведен за ряд периодов.

# 1. Запасы организации – важнейший фактор развития материального производства

## 1.1. Экономическая сущность производственных запасов,

## их роль, значение и задачи учета.

Многообразие форм собственности в период рыночной экономики, расширение прав предприятий в управлении экономикой, отраслевые особенности производства требуют альтернативных, а подчас и многовариантных подходов при решении конкретных вопросов методики и техники ведения учета производственных запасов.

У предприятий теперь появилась возможность выбора различных способов: организации учета заготовления и приобретения материалов; отражения стоимости материалов, оставшихся в конце месяца в пути или не вывезенных со складов поставщиков; выявления отклонений фактической себестоимости материальных ценностей от учетных цен и их последующего распределения между израсходованными в производстве материалами и их остатками на складах; погашения стоимости находящихся в эксплуатации малоценных и быстроизнашивающихся предметов и др.

Производственные запасы (сырье, материалы, топливо и т.д.) являются предметами, на которые направлен труд человека с целью получения готовой продукции. 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 и заменяются после каждого производственного цикла. В промышленности постепенно увеличивается потребление товарно-материальных ценностей в производстве. Это обуславливается расширением производства, значительным удельным весом материальных затрат в себестоимости продукции и ростом цен на ресурсы. В условиях перехода к рыночной экономике важное значение приобретает улучшение качественных показателей использования производственных запасов (снижение удельных затрат материалов в себестоимости продукции, всемерная экономия и т.д.). Эту

В связи с этим перед учетом производственных запасов стоят следующие задачи:

правильное и своевременное документальное отражение всех операций по заготовке, поступлению и отпуску материалов; выявление и отражение затрат, связанных с их заготовлением; расчет и списание отклонений по направлениям затрат;

контроль за сохранностью материальных ценностей в местах их хранения и на всех стадиях движения;

постоянный контроль за соблюдением установочных норм производственных запасов;

систематический контроль за использованием материалов в производстве на базе обоснованных норм их расходования;

контроль за технологическими отходами и потерями и их использование;

своевременное получение точной информации о величине экономии или перерасхода материальных ресурсов по сравнению с установленными лимитами;

своевременное осуществление расчетов с поставщиками материальных ресурсов, контроль за ценностями, находящимися в пути, неотфактурованные поставки.

## 1.2. Классификация и оценка производственных запасов.

На предприятии применяется большое количество разнообразных товарно-материальных ценностей. Они используются в производстве по-разному. Одни из них полностью потребляются в производственном процессе, другие - изменяют только свою форму, третьи - входят в изделия без каких-либо изменений, четвертые - только способствуют изготовлению изделий и не включаются в их массу или химический состав. Важной предпосылкой правильной организации учета производственных запасов является их классификация по назначению и роли в процессе производства и техническим признакам.

Действующий план счетов бухгалтерского учета предусматривает существенное сокращение числа синтетических счетов, предназначенных для учета и контроля движения производственных запасов. Одна синтетическая позиция - укрупненный активный счет 10 «Материалы» - отведена для обобщения информации о наличии, поступлении и расходовании всех видов материальных ресурсов (за исключением малоценных и быстроизнашивающихся предметов), признанных собственностью предприятия в соответствии с действующим законодательством. Отражаемые на этом счете производственные запасы в зависимости от их функциональной роли в производственном процессе и образовании продукта могут быть сгруппированы в субсчета; 1. Сырье и материалы; 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали; 3. Топливо; 4. Тара и тарные материалы; 5. Запасные части; 6. Прочие материалы; 7. Материалы, переданные в переработку на сторону; 8. Строительные материалы и др.

Однако приведенный перечень субсчетов носит для конкретных предприятий лишь рекомендательный характер. С учетом реальных условий хозяйствования они могут уточнять этот перечень, вводя в него дополнительные субсчета или, наоборот, объединяя некоторые из них.

Исходя из неуклонного соблюдения принципа имущественной обособленности любого предприятия, независимо от формы собственности, раздельно (за балансом) учитываются материальные ценности, которые согласно законодательству не являются собственностью предприятия, но временно находятся в его распоряжении. Для учета и контроля движения таких ценностей в новом плане счетов бухгалтерского учета выделены за балансовые счета: 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и 003 «Материалы, принятые на переработку». На последнем отражаются давальческое сырье и материалы, не оплаченные предприятием изготовителем.

Одновременно в плане счетов предусмотрена возможность широкого использования (с учетом потребностей рыночной экономики) нетрадиционных для большинства наших предприятий счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов». В связи с происшедшими изменениями в налоговом законодательстве возникла необходимость ввести с начала 1993 года новый активный счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Наряду с приведенной выше укрупненной классификацией материальных ценностей важное значение имеет их детализированная группировка на каждом предприятии исходя из номенклатуры используемых материалов, степени кооперирования и специализации и других факторов.

В составляемых на предприятиях номенклатурах-ценниках отдельные укрупненные группы однородных материалов делятся на подгруппы, а те в свою очередь - на виды, сорта, марки, типоразмеры. Каждому виду материала присваивается собственный номенклатурный номер (код), однозначно его идентифицирующий.

Код (номенклатурный номер) материала может иметь следующую структуру:

Х Х ХХ ХХХ, где

Х - характеристика (размер, сорт);

Х - вид материала, марка;

ХХ - подгруппа материала;

ХХХ - группа материала.

Наличие на предприятии такого систематизированного перечня создает основу для применения единой классификации материалов в конструкторской, технологической, плановой и учетной документации, для механизации учетно-вычислительных работ, применения оперативно-бухгалтерского метода учета движения материалов на складах.

С переходом организаций на рыночные отношения важное значение приобретает процесс выбора форм оценки используемого имущества. Организации в своей практической деятельности применяют различные формы оценки: по первоначальной стоимости, фактической себестоимости, рыночной стоимости, остаточной стоимости, ликвидационной стоимости, чистой стоимости реализации, потребительской стоимости и др.

В последнее время в международной практике бухгалтерского учета преобладает тенденция отражения имущества не по стоимости приобретения, являющейся основной формой оценки, а по его текущей (рыночной) стоимости.

Особое место в составе имущества организации по объему участия в производственном процессе, а также в учете по используемым формам оценки занимают товарно-материальные ценности.

Товарно-материальные ценности - это часть оборотных средств организации, в виде ее реального материального имущества. Товарно-материальные ценности производятся и приобретаются организацией для продажи или использования в производственном процессе (как правило, в течение одного года или в течение обычного операционного цикла), либо на иные хозяйственные нужды.

Оценка товарно-материальных ценностей, учитывая разнообразие их видов и характера использования, наиболее сложная и важная реальность активов баланса и финансовый результат деятельности организации.

В соответствии с «Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации» от 26 декабря 1994 года № 170 товарно-материальные ценности отражаются в учете и отчетности по их фактической себестоимости. Порядок дальнейшего изменения фактической себестоимости зависит от видов ценностей, порядка их поступления в организацию, методов оценки ценностей при выбытии и других причин.

Каждый вид ценностей оценивается в стоимостном выражении на определенных этапах их движения в организации и отражается в бухгалтерском учете индивидуально. Допускается свободная (групповая) оценка и учет однородных по своим свойствам ценностей.

Материальные ценности подлежат оценке по их конкретным видам на следующих этапах движения ценностей:

принятие на учет;

использование материалов на производство продукции;

работ и услуг;

продажа товаров и готовой продукции;

прочее выбытие ценностей;

определение стоимости остатков ценностей на конец отчетного периода;

отражение в бухгалтерской отчетности.

Рассмотрим методы оценки товарно-материальных ценностей при их использовании на производство продукции, работ и услуг.

Оценка материалов при их использовании в производственном процессе является производной от оценки остатков материалов на конец отчетного периода.

Применяются следующие методы оценки материалов:

по средневзвешенной себестоимости (средней оценке);

по стоимости последних закупок (метод ЛИФО);

по стоимости первых закупок (метод ФИФО).

Любой из этих методов предполагает сначала оценку материалов, числящихся в остатке на конец месяца, а затем определение стоимости выбывших ценностей. Стоимость последних вычисляется путем вычитания из общей суммы стоимости остатка ценностей на начало периода, с учетом стоимости остатка ценностей, поступивших за отчетный период, стоимости ценностей на конец периода. Кроме того, организация может учитывать выбывшие ценности по себестоимости каждой единицы. При индивидуальной оценке материалы учитываются по фактической себестоимости приобретения каждой единицы изделий.

Рассмотрим подробней перечисленные методы.

\*При оценке материалов по средневзвешенной себестоимости (средней оценке) общая стоимость используемых в производстве материалов в данном отчетном месяце определяется по каждому виду ценностей, путем умножения средней цены их приобретения на соответствующее количество материалов.

Методы оценки материальных запасов ФИФО и ЛИФО разрешены к применению в отечественной учетной практике только с 1995 года согласно п. 49 «Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации», утвержденном Минфином Российской Федерации 26 декабря 1994 года. До этого использовали лишь метод средней оценки.

\*При оценке использованных материалов по стоимости последних в течение отчетного периода закупок (по методу ЛИФО) сначала определяют себестоимость не использованных на конец отчетного периода материалов - исходя из их количества и предположения, что их стоимость состоит из затрат на первые закупки материалов. Затем определяют общую стоимость использованных материалов, вычитая из суммы остатков материалов на начало отчетного периода с учетом стоимости поступивших за отчетный период материалов их стоимость, приходящуюся на остаток материалов на конец отчетного периода. Стоимость использованных материалов (распределение общей стоимости по соответствующим счетам бухгалтерского учета затрат) исчисляют по средневзвешенной (средней) себестоимости исходя из количества каждого вида материалов, используемых на производство. Среднюю стоимость единицы каждого вида ценностей рассчитывают от общей стоимости и количества используемых материалов.

\*При оценке использованных материалов по стоимости первых в течение отчетного периода закупок (по методу ФИФО) сначала определяют себестоимость на использованных на конец отчетного периода материалов исходя из их количества и предположения, что их стоимость состоит из затрат на последние закупки материалов. Затем определяют общую стоимость использованных материалов, вычитая из суммы остатков материалов на начало отчетного периода с учетом стоимости поступивших за отчетный период материалов их стоимость, приходящуюся на остаток материалов на конец отчетного периода. Стоимость выбывших по направлениям их использования (распределение общей стоимости по соответствующим счетам бухгалтерского учета затрат) определяют исходя из средневзвешенной (средней) себестоимости и количества каждого вида материалов, использованных на производство. Среднюю стоимость каждого вида материалов исчисляют в зависимости от общей стоимости и количества использованных материалов.

Наряду с приведенными методами оценки материалов при их использовании на производство, организация может применять метод их оценки по себестоимости каждой единицы закупаемых материалов.

Согласно учетной политики ЗАО «ЛЗЖБИ», принятой на 1998 год «Материалы и МБП учитываются соответственно на счетах 10, 12 с выделением субсчетов по фактической себестоимости приобретения.

Фактическая стоимость материальных ресурсов, списанных в производство, определяется методом средней себестоимости.

Организационная схема управления ЗАО «ЛЖБИ» представлена на схеме 1.

Как видно из представленной схемы, во главе предприятия стоит директор, которому подчиняется ряд функциональных заместителей: по экономике; по производству; по общим вопросам; главный бухгалтер и главный инженер. Непосредственно директору подчиняются также юридический отдел, административно-хозяйственный отдел и отдел технического контроля. В подчинении заместителей находятся соответствующие отделы и подразделения. Заместитель директора по экономике отвечает за работу планово-экономического отдела и отдела труда и заработной платы. В подчинении заместителя по производству находятся все начальники цехов - основных и вспомогательных, а также отдел материально-технического снабжения. В подчинении главного бухгалтера находится бухгалтерия.

Согласно Учетной политике арендного предприятия ЗАО «Левобережный завод железобетонных изделий», ведение бухгалтерского учета, составление отчетности должны обеспечить: полное, своевременное и достоверное отражение в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной и финансовой деятельности; достоверную оценку поступающего имущества по фактическим затратам на их приобретение и создание; тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета за каждый календарный месяц, а также показателей бухгалтерской отчетности - данным аналитического учета за отчетный период либо на дату составления отчетности; отражение в бухгалтерском учете потерь (убытков) и пассивных обязательств в соответствии с принципом осмотрительности, то есть в том отчетном периоде, в котором получена достоверная информация о таких убытках и обязательствах; оформление фактов хозяйственной деятельности юридически полноценными документами, отражение в учете этих фактов с соблюдением принципа приоритета содержания перед формой: не только исходя из правовой формы, но и из экономического содержания и условий хозяйствования; регистрацию на счетах бухгалтерского учета фактов финансовой и хозяйственной деятельности в тех отчетных периодах, в которых они совершились (имели место) или должны быть совершены, независимо от фактического поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

## 1.3. Технико–экономическая характеристика ЗАО «Левобережный завод железобетонных изделий».

Закрытое акционерное общество «Левобережный завод железобетонных изделий» создано путем выделения на основании решения общего собрания акционеров открытого акционерного общества «Производственно – строительное объединение крупнопанельного домостроения» от 18 ноября 1994 года

Общество действует в порядке, предусмотренном Федеральным законом «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995года № 208, Федерального закона, гражданского кодекса Российской Федерации, Уставом и другими законодательными актами Российской Федерации.

Общество является коммерческой организацией, осуществляет свою деятельность на основе профессиональной самостоятельности, хозяйственного расчета и самоокупаемости. Общество создано на неограниченный срок.

Целью создания Общества является получение прибыли.

Основным предназначением Общества является наиболее полное удовлетворение потребностей российских и иностранных предприятий, организаций и граждан в продукции, (работах и услугах), производимой Обществом.

Измененный Устав утвержден общим собранием закрытого акционерного общества «Левобережный завод железобетонных изделий», протокол №1 от 21 февраля 1997 года.

Зарегистрировано в администрации Комсомольского района города Тольятти постановлением № 1371 от 12.09.97 г., регистрационный номер 1360/6304.

Основным предназначением предприятия является строительство массового жилья и объектов социально – культурного назначения:

* выполнение строительно – монтажных работ;
* производство строительных конструкций;
* эксплуатация инженерных систем;
* оказание услуг грузоподъемными механизмами, транспортными механизмами и автотранспортом;
* торгово – закупочная деятельность и др.

За 1997 год было выпущено 27 292 м3 железобетона на сумму 24 745 192 т. р., в том числе домостроение 26 929 м3 на сумму 21 714 144 т. р.

# 

# 2. Организация бухгалтерского учета запасов организации

## 2.1. Учет поступления материальных ценностей

## и расчетов с поставщиками

В соответствии с производственной программой и нормами расхода предприятия определяют потребность в материальных ресурсах. Для учета и контроля операций приобретения материальных ценностей и расчетов с поставщиками используется журнал-ордер № 6 (Приложение 2), при использовании ЭВМ - машинограммы кредитовых и дебетовых оборотов по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Записи в журнале-ордере № 6 ведутся позиционным способом - по каждому расчетному документу.

Материалы на предприятие поступают, в основном, от поставщиков (дебет счета 10 «Материалы», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»). Поставщиками выступают территориальные организации материально-технического снабжения, предприятия, взаимоотношения между которыми регулируются договорами поставки.

На материалы, поступившие от поставщиков согласно заключенным с ними договорам, предприятие получает сопроводительные документы: платежные требования-поручения (Приложение 3), счета-фактуры (Приложение 4), товарно-транспортные накладные (Приложение 5). Эти документы регистрируются работником, занимающимся снабжением, в журнале учета поступающих грузов и проверяются с точки зрения соответствия их условиям поставки, предусмотренным договором: по ассортименту, ценам, количеству материалов, способу и сроку отправки и другим. Проверенные сопроводительные документы предприятие акцептует. Одновременно делают отметку о выполнении договора поставки, после чего эти документы передают в бухгалтерию предприятия для оплаты.

В соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 8 мая 1996 года № 685предприятия всех организационно-правовых форм с 1 января 1997 года перешли на расчеты с бюджетом по НДС на основе применения счетов-фактур. Постановлением Правительства Российской Федерации от 29 июля 1996 года № 514 утверждены: типовая форма счета-фактуры, порядок ведения журналов учета счетов-фактур двух видов: журнала учета выдаваемых покупателю счетов-фактур и журнала учета полученных от поставщиков счетов-фактур, форма книги продаж и книги покупок (Приложение 6) и требования к их ведению.

Механизм применения счетов-фактур изложен в Письме Государственной налоговой службы и Министерства Финансов Российской Федерации от 25 декабря 1996 года № ВЗ-6-03/890, №109 «О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость с 1 января 1997 года».

Уже первые месяцы работы показали, что некоторые вопросы, касающиеся практической организации работы по реализации положений, установленным данным нормативным документом, нуждаются в дополнительных разъяснениях. Например, из пункта № 1 Письма вытекает, что «с введением счетов-фактур сохраняются все действующие формы расчетных и первичных учетных документов. Счета-фактуры вводятся не взамен каких-либо документов, а дополнение к ним». В этом случае резко увеличивается объем работы за счет ее неоправданного дублирования.

Каждое предприятие осуществляет регистрацию выписанных счетов-фактур покупателям в книге продаж, а полученных от поставщиков - в книге покупок. К книгам обеих форм предъявляются общие требования: они должны быть прошнурованы, их страницы пронумерованы и скреплены печатью предприятия; книги подлежат хранению в течение 5 лет. Контроль за правильностью ведения осуществляет руководитель предприятия или уполномоченное им лицо. Книги ведутся для того, чтобы обеспечить получение полной и достоверной информации по НДС, начисленному за реализованные товары, работы и услуги на основе книги продаж и подлежащему зачету на основе книги покупок или восстановлению по НДС, уплаченному в соответствии с требованиями Инструкции 39 Госналогслужбы.

В книге покупок регистрируются оплаченные счета-фактуры поставщиков за приобретенные основные средства и нематериальные активы, поступившие производственные запасы, малоценные предметы, товары и оказанные услуги. Итоговые данные книги покупок служат основанием для зачета НДС уплаченного (дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом», кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»). Произведенные предприятием авансовые платежи в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) не отражаются в книге покупок, так как по ним не производится зачет НДС входящего (уплаченного). Это связано с тем, что принятие к зачету НДС по приобретенным товарам и материальным ресурсам осуществляется при соблюдении двух обстоятельств - оплате счетов-фактур и оприходовании товаров. Как представляется, с целью получения более полной и достоверной информации о суммах НДС, подлежащих зачету в книге покупок, должны быть зарегистрированы также все счета-фактуры и чеки кассовых аппаратов при наличии товарных чеков за материалы, работы и услуги, оплаченные наличными из кассы или из подотчетных сумм.

Следует отметить и негативные стороны нововведения.

Во-первых, предложенная в письме схема ведения счетов-фактур и их регистрации в книге продаж и покупок значительно усложнила работу предприятия, породив дубликации.

Во-вторых, по предложенной схеме данные книги продаж и книги покупок не могут быть использованы для исчисления налога, так как в них не содержится всей исчерпывающей информации для начисления НДС за товары и услуги и зачета НДС уплаченного.

В-третьих, Госналогслужба России совместно с Минфином, выпустив письмо «О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость» «поправила» Закон, обязав соблюдать норму, в нем не предусмотренную.

К зачету по НДС начисленному не будут приниматься суммы, если предприятием не ведется книга покупок и журнал. Это следует понимать так, что если предприятие не допустило ошибок в расчетах с бюджетом по НДС, но не ведет книгу покупок, то у него, во-первых, будет исключена зачтенная сумма НДС входящего и, во-вторых, оно уплатит штраф в том же размере, хотя интересы бюджета соблюдены и не нарушены.

Для получения материалов со склада поставщика или транспортной организации бухгалтерия выписывает экспедитору доверенность (Приложение 7).

При поступлении материалов от поставщиков заведующий складом проверяет соответствие их фактического количества данным документам поставщика и если расхождений нет, то выписывает приходные ордера (Приложение 8) на все количество поступившего груза в одном экземпляре в поступления материалов. Если расхождений между фактически принятым количеством материальных ценностей и количеством, указанным в сопроводительных документах поставщика, нет. То оприходование можно оформить и без выписки приходного ордера - на основании документов поставщика.

Если при приемке от поставщиков будет установлено расхождение с данными сопроводительных документов (недостача, излишек, пересортица) или если имела место неотфактурованная поставка (поступление материалов без счета-фактуры поставщиков), то заведующий складом вместе с представителем поставщика или незаинтересованной организации составляет акт о приемке материалов в двух экземплярах. В этом случае приходные ордера не составляются, а акт является одновременно и приходным документом, и основанием для уточнения расчетов с поставщиком. Второй экземпляр акта направляют поставщику. Данные по поступившим материальным ценностям ежедневно передаются на информационно-вычислительный центр, где по каждому складу составляется табуляграмма «Список поступивших материалов» (Приложение 9).

В установленные сроки заведующий складом передает все первичные документы в бухгалтерию предприятия по реестру, выписываемому обычно в двух экземплярах: первый с приложенными оправдательными документами остается в бухгалтерии, второй с распиской бухгалтера о количестве принятых приходных и расходных документов - у заведующего складом. Как правило, документы передаются ежедневно, но не реже одного раза в неделю.

Материалы могут поступать (дебет счета 10 «Материалы») от подотчетных лиц в порядке закупки мелких партий за наличный расчет (кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами») вследствие выбытия пришедших в негодность основных средств (кредит счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств») и могут быть изготовлены собственными вспомогательными производствами (кредит счета 23 «Вспомогательные производства»). На этапе образования предприятия материалы могут поступать от учредителей в качестве их вклада в уставный (складочный) капитал (дебет счета 10 «Материалы», кредит субсчета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»). Может иметь место безвозмездное получение материалов (дебет счета 10 «Материалы») от физических и юридических лиц (кредит субсчета 87-3 «Нераспределенная прибыль»).

Операции по доставке приобретенных материальных ресурсов, их погрузке и выгрузке включается в себестоимость заготовленных производственных запасов (дебет счетов 10 «Материалы», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы») с кредита счетов (23, 60, 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») в зависимости от вида расходов (если учетной политикой не предусмотрено использование счета 15 «Заготовление и приобретение материалов»).

Уплачиваемый при приобретении материалов НДС отражается в учете по субсчету 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», только если он выделен в расчетных документах отдельной позицией (дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»). К расчетным документам относятся платежные требования, платежные требования-поручения, платежные поручения, реестры чеков и реестры на получение средств с аккредитива при переводе средств продавцом. Если в расчетных документах НДС не выделяется, то его выделение расчетным путем не производится. В этом случае предприятия принимают на учет материалы вместе с уплаченным НДС. Поэтому необходимо отслеживать такие документы и возвращать их для переоформления. В дальнейшем ежемесячно НДС подлежит зачету (дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом», кредит субсчета 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и списанию (дебет счетов 08, 23, 25, 26, 28, 29, 31, 43, 47, 65, 80-3, 81-2, 84, 88, 96) в порядке предусмотренном Инструкцией № 39 ГНС России «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость».

Суммы НДС по приобретенным производственным запасам (дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками») подлежит зачету (дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом», кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям») в том месяце, когда происходит оплата этих ценностей (дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит счета 51 «Расчетный счет»). Так, если материалы поступили в апреле и расчетный документ поставщика за данную поставку оплачен в апреле (мае), то и сумма уплаченного НДС будет зачтена в апреле (мае).

Материалы и малоценные предметы, приобретенные за наличный расчет на предприятиях оптовой и розничной торговли, приходуют (дебет счетов 10 «Материалы», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами») вместе с НДС, уплаченном при их приобретении.

**Учет заготовительных операций с использованием счета 15.** Использовать или не использовать счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» для учета заготовительных операций, определяет само предприятие при выборе учетной политики на предстоящий год. В зависимости от принятой учетной политики на организации учета заготовления материалов его можно вести либо с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение от стоимости материалов», либо без их использования (непосредственно на счете 10 «Материалы»). Согласно учетной политики «ЗАО «ЛЖБИ»» данные счета используются.

Если предприятие включило в свой рабочий план счетов счет 15 «Заготовление и приобретение материалов», то оно все расходы, связанные с заготовлением товарно-материальных ценностей, в течение месяца предварительно собирает на дебете этого счета с кредита разных счетов (23, 60, 68, 69, 70, 71, 76 и др.) в зависимости от характера расходов. В конце месяца на основании данных о фактически поступивших материальных ценностях суммы, учетные на счете 15 «Заготовление и приобретение материалов», перечисляют на счета производственных запасов (дебет счетов 10 «Материалы», 12, кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материалов»). Целесообразно в этом случае к счету 15 «Заготовление и приобретение материалов» открыть субсчета 1 «Заготовление и приобретение материалов»; 2 «Заготовление и приобретение малоценной и быстроизнашивающейся продукции».

Остаток по счету 15 «Заготовление и приобретение материалов» на конец месяца характеризует стоимость производственных запасов, оставшихся в пути на конец месяца.

Предприятия применяющие в учете 16 «Отклонение в стоимости материалов», сальдо на конец отчетного периода (месяца, квартала, года) по этому счету при составлении баланса присоединяют без корреспонденции счетов к производственным запасам (счет 10 «Материалы»).

Если при поступлении от поставщика установлена их недостача, то необходимо определить ее фактическую себестоимость и отразить на счетах бухгалтерского учета (Таблица 2.1. на условном примере).

Сумма фактической недостачи складывается из стоимости недостающей части материальных ценностей по покупным ценам и части подлежащего возмещению тарифа по их доставке (железнодорожного, автомобильного и др.). Для исчисления общей суммы недостачи необходимо:

1. Определить процентное отношение суммы железнодорожного тарифа (6 000 руб.) к стоимости материалов по продажной стоимости без НДС. Оно составит 15% (6 000 руб. / 40 000 руб. \* 100%);
2. Определить сумму недостачи с учетом НДС. Она равна 6 210 руб.  
   ((4 500 руб. + 675 руб.) \* 1,2).

Когда груз поступил после оплаты расчетного документа поставщика, то следует сделать записи;

Дебет счета 10 40 825 тыс. руб.

Дебет субсчета 19-3 8 165 тыс. руб.

Дебет счета 63 6 210 тыс. руб.

Кредит счета 60 55 200 тыс. руб.

Если к моменту поступления груза предприятие не оплатило расчетный документ поставщика, то груз необходимо оприходовать по фактической поставке (без отражения на счете 63);

Дебет счета 10 40 825 тыс. руб.

Дебет субсчета 19-3 8 165 тыс. руб.

Кредит счета 60 48 990 тыс. руб.

**Отражение в учете неотфактурованных поставок.** Наиболее часто встречаются ошибки при отражении на счетах бухгалтерского учета операций по неотфактурованным поставкам и производственным запасам, находящимся в пути.

Неотфактурованной считается поставка материальных ценностей от поставщика до предъявления расчетного документа к его оплате. В этом случае их приходуют по покупным (или учетным) ценам (дебет счетов 10 «Материалы», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками») без НДС. Суммы налогов по этим материалам будут учтены в том отчетном периоде, в котором поступят расчетные документы (дебет субсчета 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»). При поступлении расчетного документа поставщика ранее сделанную запись стоимости материальных ценностей по покупным (учетным) ценам сторнируют и дают положительную запись на сумму счета, предъявленного к оплате.

Неотфактурованные поставки определяют в конце месяца на основе данных о фактическом поступлении материальных ценностей и расчетных документов, предъявленных для оплаты.

Таблица 2.1.

Порядок определения суммы недостач при поступлении

материальных ценностей от поставщиков

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Стоимость материалов и тарифы, руб. | НДС,  (20%) | Сумма счета,  Руб. |
| 1. Предъявлен счет для   Оплаты:  Стоимость материалов  Железнодорожный тариф  Подлежащий возмещению | 40 000  6 000 | 8 000  1 200 | 48 000  7 200 |
| Итого | 46 000 | 9 200 | 55 200 |
| 1. Выплачена при приемке   Груза:  Недостача материалов  Приходящийся на недостачу  Железнодорожный тариф | 4 500  675 | 900  135 | 5 400  810 |
| Итого | 5 175 | 1 035 | 6 210  (д-т сч. 63) |
| Подлежит оприходованию | 40 825  (д-т сч. 10) | 8 165  (д-т сч. 19) |  |

Поставщика незамедлительно извещают о такой поставке: ему высылают письмо с приложением акта о приемке материалов.

**Бартер и его использование в расчетах с поставщиками.** В связи с неплатежами многие предприятия строят свои взаимоотношения на бартерной основе. Порядок отражения расчетов с поставщиками за товары (работы, услуги) по бартеру можно видеть из таблицы 2.2.

Таблица 2.2

Бухгалтерские записи по расчетам с поставщиками

на бартерной основе

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Операции | Сумма (тыс. руб.) | Корреспондирующий счет (субсчет) | |
|  |  | Дебет | Кредит | |
| Предъявлен для оплаты счет-фактура  на сумму покупки  на сумму НДС | 40 000  8 000 | 10, 12  19 | 60  60 | |
| Произведен зачет задолженности реализованным товарам (работам, услугам) в эквивалентном размере  при методе начислений  при кассовом методе (в субсчетах малого предприятия) | 48 000  48 000 | 60  60 | 62  46 | |

В данном примере рассмотрен случай обмена равноценными товарами. При обмене неравноценными товарами (когда цена обмениваемого товара меньше, например, 36 тыс. руб. (дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками») передающая сторона должна оплатить разницу в ценах 12 тыс. руб. (дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит счета 51 «Расчетный счет»).

**Отражение в учете материальных ценностей в пути.** Материальные ценности считаются находящимися в пути, если они оплачены (дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит счета 51 «Расчетный счет»), но до конца месяца не поступили (или находятся на ответственном хранении у поставщика). Бухгалтерия предприятия приходует их условно (дебет счета 10 «Материалы», 12, кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками») в отчетном месяце. Так делают для того, чтобы отразить в балансе предприятия эти материальные ценности в составе производственных запасов. В следующем месяце указанные материальные ценности восстанавливают на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» сторнировочной записью в той же корреспонденции; по мере поступления производственных запасов, числящихся в пути, они приходуются в фактически поступивших количествах.

**Особенности расчетов с поставщиками в СКВ.** Синтетический учет расчетов с поставщиками в СКВ ведется обычным порядком. Полученные предприятием от поставщика счета в СКВ акцептуются (дебет счетов 07, 08, 10, 12, 19, 20, 23, 26, 31, 41, 43, 81-2, 88, 89, кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками») и оплачиваются с текущего валютного счета (дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит субсчета 52-2 «Валютные счета за рубежом»). В аналитическом разрезе учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отдельно по каждому поставщику ведут в валюте платежа (долларах США, немецких марках и т.д.) и ее рублевом эквиваленте по курсу Центрального банка России на дату возникновения обязательств. Если услуга была оказана 10-го числа на 480 дол. США (курс 6180 руб.), счет был выписан 15-м числом (курс 6220 руб.), а предъявлен к оплате 28-го числа (курс 6280 руб.), то необходимо отразить операцию по курсу 10-го числа месяца - по дате возникновения обязательств.

При оплате счета поставщиков операцию отражают по курсу на день платежа, который может отклоняться от курса на день возникновения долга. Указанная курсовая разница непосредственно относится на операционные доходы (кредит субсчета 80-2 «Прибыли и убытки») или расходы (дебет субсчета 80-2 «Прибыли и убытки») предприятия.

В конце отчетного периода все неоплаченные счета поставщиков в СКВ обязательно пересчитываются по курсу Центрального банка России на дату составления бухгалтерской отчетности.

## 2.2. Учет использования материальных ценностей в производственном процессе

Материалы со складов предприятия отпускаются в цеха для изготовления продукции и на различные хозяйственные нужды, а также на сторону для переработки или реализации как излишние и не нужные. Как и при поступлении, так и при выбытии материалов со склада на информационно-вычислительный центр передаются данные, где ежедневно составляется табуляграмма «Список выбывших материалов со склада» (Приложение 10). Под отпуском в производство понимается отпуск материалов для изготовления продукции, выполнения работ или оказания услуг. Отпуск материалов в кладовые цехов рассматривается как внутреннее перемещение материалов. При отсутствии кладовых цехов отпуск ценностей с центральных складов считается расходом на производство.

Расход материалов оформляется лимитно-заборными картами (Приложение 11), накладными-требованиями на отпуск (внутреннее перемещение) (Приложение 12) материалов, комплектовочными ведомостями, раскройными картами и др.

Для систематического отпуска в производство лимитируемых материалов, а также для текущего контроля за соблюдением установленных лимитов их отпуска на производственные нужды используется лимитно-заборная карта. Она является оправдательным документом для списания товарно-материальных ценностей со склада.

Сверхлимитный отпуск материалов и замена одних видов материалов другими допускается только по разрешению руководителя предприятия, главного инженера или лиц, ими на то уполномоченных. При этом выписывается акт-требование на замену (дополнительный отпуск материалов (Приложение 13).

По лимитно-заборной карте ведется также учет возврата материалов, не использованных в производстве. При этом никаких дополнительных документов не составляется. Для оформления разового отпуска материальных ценностей внутри предприятия и их отпуска хозяйствам своего предприятия, расположенным за пределами его территории, а также сторонним организациям применяется накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов.

Применение накладных-требований не исключает контроля за лимитами отпуска материалов. Для этого используются ведомости использования лимитов. Они являются оперативным документом, в котором делаются соответствующие отметки разовых отпусков материалов. В целях сокращения числа первичных документов там, где это целесообразно (например, из цеховых кладовых), можно оформлять отпуск материалов непосредственно в карточках складского учета (Приложение 14). В этом случае расходные документы на отпуск материалов не оформляются, а сама операция производится на основании лимитных карт, выписываемых в одном экземпляре и не имеющих значения бухгалтерских документов.

При использовании вычислительной техники возможно применение карточек складского учета в качестве единого документа для учета расхода материалов в производство. По данным карточек выдается машинограмма (ведомость) расхода материалов за подписями цеха-получателя материально-ответственного лица склада, отпускавшего ценности.

Оформление отпуска материалов трудоемко из-за большого количества и разнообразия первичных документов. Поэтому важное значение имеет упрощение учета на этом участке. Используя вычислительные машины, можно централизованно по данным технологических карт предварительно выписывать расходные документы на отпуск материалов и до начала месяца передавать их цехам (участкам). В дальнейшем эти документы будут использоваться цехами (участками) для получения материалов со складов. Кроме того, значительно улучшает снабжение цехов, участков, бригад и отдельных рабочих мест материалами их централизованная доставка. При такой доставке материалов составляется специальный документ на отпуск (план-карта), в которой отражается лимит отпуска и сроки подачи материалов в производство. По этому документу склад сам выписывает расходные документы на отпуск материалов в пределах месячного лимита и доставляет их в производство в утвержденные сроки. Это значительно сокращает расходы на транспортировку и освобождает производственников от забот о материальном обеспечении.

Материалы отпускают со склада предприятия (кредит счета 10 «Материалы») на изготовление продукции (дебет счета 20 «Основное производство»), нужды вспомогательных производств (дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы») и общехозяйственные (дебет счета 28 «Брак в производстве»), коммерческие расходы (дебет счета 43 «Коммерческие расходы»), ремонт основных средств (дебет счета 20, 23, 24, 25, 31, 43, 89), освоение производства новых видов продукции (дебет счета 31 «Расходы будущих периодов»).

Расходы материалов на проведение ремонтов всех видов (текущих, средних, капитальных) включаются в себестоимость продукции предприятия. Основанием для списания материалов на издержки производства служат составляемые бухгалтерской службой ведомости распределения материалов по направлениям расходов (центром затрат) на основе первичных документов на отпуск материалов.

Суммы НДС, фактически уплаченные поставщиками материальных ресурсов, стоимость которых относится на издержки производства, полностью принимаются в зачет по этим налогам (дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом», кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям) в бюджете.

**Учет операций по отпуску материалов на непроизводственные цели.** Материалы со склада могут быть отпущены: на капитальное строительство, осуществляемое хозяйственным способом (дебет счета 08 «Капитальные вложения», кредит счета 10 «Материалы»); на нужды обслуживающих производств и хозяйств (дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», кредит счета 10 «Материалы»); в счет вклада в уставный (складочный) капитал дочернего (зависимого) предприятия (дебет счета 48 «Реализация прочих активов», кредит счета 10 «Материалы»); переданы безвозмездно в порядке спонсорской помощи юридическим и физическим лицам (дебет счета 87 «Нераспределенная прибыль», кредит счета 48 «Реализация прочих активов», дебет счета 48 «Реализация прочих активов», кредит счета 10 «Материалы»). Суммы НДС по материальным ресурсам, уплаченные поставщикам, израсходованным на капитальное строительство, принимаются к зачету на расчеты с бюджетом (дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом», кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»). Суммы НДС, уплаченные поставщикам и зачтенные (дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом», кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»), приходящиеся на материалы, использованные для непроизводственной сферы, как имеющие специальные источники финансирования, подлежат восстановлению на счете 68 « Расчеты с бюджетом» (дебет счета 29, 80-3, 81-2, 84, 86, 87, 88, 96, кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом»).

К обслуживающим производствам и хозяйствам относятся находящиеся на балансе предприятия (или отдельном балансе) принадлежащие ему объекты жилищно-коммунального хозяйства (жилые дома, общежития, водопровод, канализация), бытового (парикмахерские, бани, прачечные, гостиницы), социального (пекарни, столовые, буфеты, дома отдыха, пансионаты, санатории, детские дошкольные учреждения, поликлиники, лагеря отдыха) и культурного (библиотеки, дома культуры) назначения, подсобное сельское хозяйство.

При безвозмездной передаче материалов физическим лицам, включая членов трудового коллектива, следует помнить, что стоимость таких материалов в оценке по рыночной цене включается в их доход и подлежит налогообложению подоходным налогом. Эти лица обязаны внести в кассу предприятия сумму подоходного налога (дебет счета 50 «Касса», кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом») для последующего перечисления в бюджет (дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом», кредит счета 51 «Расчетный счет»).

**Учет операций по реализации материалов.** По мере отпуска материалов покупателю их продажная цена отражается в учете по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредиту счета 48 «Реализация прочих активов» и одновременно списывается фактическая себестоимость (дебет счета 48 «Реализация прочих активов», кредит счета 10 «Материалы»). Выявленный на счете 48 «Реализация прочих активов» финансовый результат от реализации материалов списывается на счет 80 «Прибыли и убытки», субсчет 2 «Финансовый результат от реализации нематериальных и прочих активов» как прибыль (дебет счета 48 «Реализация прочих активов», кредит субсчета 80-2 «Финансовый результат от реализации нематериальных и прочих активов») или убыток (дебет субсчета 80-2 «Финансовый результат от реализации нематериальных и прочих активов», кредит счета 48 «Реализация прочих активов»).

При реализации материалов предприятие в обязательном порядке должно включить в расчетные документы на оплату отдельной позицией в установленном размере НДС, который подлежит начислению (дебет счета 48 «Реализация прочих активов», кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом») и перечислению в бюджет (дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом», кредит счета 51 «Расчетный счет»).

Не облагаются НДС продажа, обмен и безвозмездная передача материалов и малоценных и быстроизнашивающихся предметов, приобретенных с НДС для непроизводственной сферы, за исключением их реализации по ценам, превышающим цену покупки.

Для целей налогообложения прибыли от реализации основных фондов и иного имущества (включая материалы» с 1 января 1996 года установлен порядок, учитывающий влияние инфляции. Постановлением Правительства Российской Федерации от 21.03.96 № 315 определено, что индекс будет ежемесячно публиковаться в «Российской газете».

Во всех случаях отрицательный результат (убытки) от реализации материалов (дебет субсчета 80-3 «Прибыли и убытки», кредит счета 48 «Реализация прочих активов») в целях налогообложения не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Если материалы реализуют физическим лицам (включая членов трудового коллектива) по цене ниже рыночной, то разница между рыночной и продажной ценой считается прибылью физического лица и подлежит обложению подоходным налогом у покупателя. Поэтому последний должен быть внесен в кассу покупателем (дебет счета 50 «Касса», кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом») для последующего перечисления в бюджет (дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом», кредит счета 51 «Расчетный счет»).

**Списание материалов, утраченных в результате экстремальных ситуаций или стихийных бедствий.** Если материалы утрачены (испорчены) в результате стихийных бедствий и экстремальных ситуаций, то их списывают за счет страховой организации в пределах страховой суммы (дебет счета 65 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», кредит счета 10 «Материалы»), за счет резервного капитала (дебет счета 86 «Резервный фонд», кредит счета 10 «Материалы») в пределах имеющихся в нем средств, а оставшуюся сумму относят на внереализационные потери (убытки) (дебет субсчета 80-3 «Прибыли и убытки», кредит счета 10 «Материалы»).

**Учет топлива.** Для учета топлива предназначен субсчет 10-3 «Топливо». На этом субсчете учитывают наличие и движение нефтепродуктов (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин и др.) и смазочных материалов, предназначенных для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработке электроэнергии и отопления зданий, твердого (уголь, торф, дрова и др.) и газообразного топлива.

Бухгалтерский учет нефтепродуктов ведут по их видам, местам хранения и материально-ответственным лицам, используя следующие позиции: 10-3.1 «Нефтепродукты на складе», 10-3.2 «Нефтепродукты по талонам», 10-3.3 «Топливо в баках транспортных средств».

На основании путевых листов горюче-смазочные материалы (ГСМ) списываются на издержки производства (дебет счета 20, 23, 25, 26, 29, 43, кредит субсчета 10-3.3) и по другим направлениям (дебет счета 08, 48, 80-3, 81-2, 84, 86, 87, 88, 96). Инвентаризацию горюче-смазочных материалов рекомендуется проводить ежемесячно с тем, чтобы обеспечить действенный контроль за их сохранностью.

Движение горюче-смазочных материалов отражают в накопительной ведомости фактического расчета топлива за отчетный период. Аналитический учет горюче-смазочных материалов осуществляется по каждой марке бензина и дизельного топлива.

Если горюче-смазочные материалы приобретены за наличный расчет у автозаправочных станций при наличии чеков АЗС, к зачету принимается НДС, уплаченный по расчетной ставке (дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом», кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»). В 1998 году расчетная ставка НДС равна 13,79%.

Периодически размер расчетной ставки НДС уточняется Государственной налоговой службой России по согласованию с Минфином России.

**Учет запасных частей.** На предприятии учет запасных частей осуществляется на одноименном субсчете 10-5 «Запасные части», в развитии которого открывают позиции: 10-5.1 «Запасные части» и 10-5.2 «Обменный фонд».

По позиции 10-5.1 «Запасные части» учитывают наличие и поступление приобретенных (дебет субсчета 10-5 «Запасные части», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками подрядчиками») или изготовленных собственными подразделениями (кредит счета 23 «Вспомогательные производства») запасных частей, предназначенных для ремонтов, замены изношенных частей машины, оборудования и транспортных средств.

По позиции «Запасные части» также ведут учет автомобильных шин в запасе и обороте.

Автомобильные шины (покрышка, камера, ободная лента), находящиеся на колесах и в запасе при автомобиле, включаемые в инвентарную стоимость этого автомобиля, учитываются в составе основных средств.

Запасные части отпущенные на эксплуатационные и ремонтные цели, списывают с кредита субсчета 10-5 «Запасные части» в дебет разных счетов (20, 23, 25, 26, 29, 89) в зависимости от характера расходов. Зачасти, израсходованные при выполнении особо сложного ремонта основных средств, списываются на счет 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей» в случае, когда на предприятии учетной политикой предусмотрено образование ремонтного фонда.

Новые запасные части выдают из кладовых по требованию в обмен на изношенные. Изношенные запасные части, подлежащие ремонту, передают в ремонтный цех (участок), а после ремонта возвращают на склад. Негодные запасные части актируют и приходуют по массе лома как прочие материалы (дебет субсчета 10-6 «Прочие материалы», кредит субсчета 10-5 «Запасные части»).

Учет запасных частей по субсчету 10-5 «Запасные части» на складе ведут отдельно по учетным позициям: «Запасные части новые», «Запасные части отремонтированные», «Запасные части, подлежащие ремонту». Этот учет осуществляет заведующий складом по видам и номерам.

Реализация контрольных функций учета за сохранностью запасных частей предполагает систематическое проведение инвентаризаций их запасов на складе (выборочных и сплошных) и под отчетом за ответственными лицами.

**Учет тары.** Он имеет свои особенности, которые объясняются прежде всего ее предназначением. Тара, предназначенная для постоянного хранения материальных ценностей на складах или для осуществления технологических процессов производства продукции, в зависимости от ее стоимости учитывается в составе основных средств (на счете 01 «Основные средства» - стоимостью, равной 100 минимальным размерам оплаты труда за единицу и более) или малоценных предметов (на счете 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» - стоимостью менее указанного предела за единицу) как хозяйственный инвентарь. Тара, используемая для упаковки и транспортировки продукции, учитывается на субсчете 10-4 «Тара и тарные материалы» по видам: тара из древесины, картона и бумаги, металла, пластмассы, стекла, тканей и нетканых материалов. На субсчете 10-4 «Тара и тарные материалы» учитывают также отдельной позицией материалы и детали, предназначенные для изготовления тары и ее ремонта.

Предприятие приобретает тару со стороны (дебет субсчета 10-4 «Тара и тарные материалы», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками подрядчиками») или изготавливает ее самостоятельно (кредит счета 23 «Вспомогательные производства»). Использованной на упаковку готовой продукции тару, если ее стоимость включена в отпускную (продажную) цену продукции, списывают (кредит субсчета 10-4 «Тара и тарные материалы») и включают в производственную стоимость продукции (дебет счета 20 «Основное производство»), когда затаривание осуществляют на коммерческие расходы (дебет счета 43 «Коммерческие расходы»), когда продукцию упаковывают после ее сдачи на склад готовой продукции.

В синтетическом учете тара отражается по фактической себестоимости. Аналитический учет тары ведут в натуральных измерителях и стоимостной оценке по складам, цехам, производственным участкам и другим местам ее хранения, по материально-ответственным лицам, видам и группам тары и ее назначению.

Операции движения тары (поступления от поставщиков, из тарных цехов и участков своего предприятия, отпуск на сторону и в производство для упаковывания, внутреннее помещение) оформляют унифицированными формами первичной учетной документации. Списание тары, пришедшей в негодность вследствие износа, поломки, сбоя или порчи, оформляют актом, составленным комиссией, которую назначает руководитель предприятия. Негодную тару списывают после подтверждения акта руководителем предприятия. В целях контроля за сохранностью тары предприятия обязаны проводить ее инвентаризацию.

## 2.3. Автоматизация учета производственных запасов

В условиях функционирования автоматизированной системы управления предприятием важное значение уделяется автоматизации расчетов по планированию, учету и анализу использования материальных ресурсов. Эти расчеты обычно выполняются в таких функциональных подсистемах, как управление материально-техническим снабжением, оперативным управлением основным производством, бухгалтерского учета и др.

Исходя из экономического содержания управления материальными ресурсами, под которыми мы понимаем процессы планирования, учета, контроля и анализа их использования и принятие решений по разработке и осуществлению мероприятий, позволяющих ликвидировать выявленные отклонения, обеспечить функционирование объекта в требуемых условиях, правомерно говорить о создании (или выделении) в автоматизированной системе управления предприятием комплексной подсистемы управления материальными ресурсами предприятия. Такая подсистема должна включать комплексы задач из различных функциональных подсистем, которые объединяются на основе организационного, информационного, технического, технологического и программного обеспечения (рис. 2.1).

Эта система создается для организации качественного управления материальными ресурсами на основе комплексного использования экономико-математических методов и современных средств вычислительной техники. Ее главная цель - оптимизация планирования, учета, анализа, регулирования и контроля процессов снабжения, использования и хранения материальных ресурсов; автоматизация различных процедур обработки информации; сокращение трудоемкости и снижение стоимости обработки информации; улучшение качества исходной и результативной информации. Необходимыми предпосылками повышения качества и оперативности в управлении материальными ресурсами на предприятии являются рациональная организация информационного обеспечения, оптимизация документооборота, совершенствование структуры управления предприятием.

Процессами управления материальными ресурсами на предприятии занимаются различные подразделения: отделы материально-технического обеспечения, комплектации и кооперирования, главного технолога и главного конструктора, отдел главного механика и главного энергетика, склады отделов материально-технического снабжения, центральная бухгалтерия и другие. В условиях автоматизированных систем управления в контур управления материальными ресурсами вписывается информационно-вычислительный или вычислительный центр. Таким образом, управляемой частью подсистемы будут являться отделы материально-технического снабжения, комплектации и кооперирования, главного механика, главного технолога, главного конструктора, главного энергетика, центральная бухгалтерия, информационно-вычислительный центр. Управляющая часть подсистемы - процессы организации планирования, учета, регулирования, контроля и анализа материальных ресурсов.

Рис. 2.1.

Составляющими компонентами подсистемы управления материальными ресурсами являются различные виды обеспечения, к числу которых относятся организационное, информационное, техническое, технологическое и программное.

**Организационное обеспечение** подсистемы включает проведение технико-экономического анализа существующей системы управления материальными ресурсами, выбор и постановку задач автоматизации, разграничение функций подразделений в условиях автоматизированного выполнения расчетов. Основой для этого являются материалы предпроектного обследования и выводы о необходимости совершенствования существующей системы управления.

Для проектирования подсистемы важно проанализировать этапы управления материальными запасами. Анализ показал, что таких этапов (функций) можно выделить четыре: планирование, учет, аудит и анализ, регулирование.

**Информационное обеспечение** подсистемы подразделяется на внемашинное и внутримашинное. Внемашинное информационное обеспечение включает классификаторы и коды информации; первичную документацию (Нормативно-справочную и оперативную), документооборот. Внутримашинное обеспечение содержит систему программ организации, ведения и доступа данных, состав массивов на машинных носителях.

К числу применяемых относятся следующие коды: цехов и отделов предприятия, включая склады; участков; материальных ресурсов (номенклатурных номеров материальных ресурсов), операций по движению материалов, единиц измерения, направлений расхода материала (производственных затрат), готовой продукции, поставщиков материалов.

Работу по кодированию новых материалов выполняет бюро нормативно-справочной информации информационно-вычислительного центра. Кроме этого подразделения присваивать коды новым материалам никто на предприятии не имеет права. После окончания кодирования полученная информация была перенесена на машинограммы, проконтролирована, введена в ЭВМ, записана на магнитные диски (дискеты), где хранится как нормативно-справочная.

Система документации включает нормативно-справочную и оперативную. Нормативно-справочная содержит технологическую, справочную и кондукторскую документацию, в которой содержится такая информация, как наименование деталей, сборочных единиц; название единиц измерения, материалов; по детальные нормы расхода материалов; номенклатуру-ценник сырья, материалов и комплектующих изделий; классификатор групп материалов для объединения в свободную номенклатуру; соответствие диапазона кода материалов кодам оперативных бюро в отделе материально-технического снабжения.

Важное место среди оперативной документации занимает учетная. Она подразделяется на приходную и расходную. К приходным документам относятся приходные ордера, накладные приходные документы на перемещение. К расходным документам относятся лимитно-заборные карты, требования на перемещение, накладные на отпуск материалов на сторону.

Следует отметить, что расходных документов, выписываемых вручную, сведено до минимума. Основной первичный документ - лимитная карта для цехов основного производства - печатается на ЭВМ. Применение типовой первичной документации позволило сократить число форм, унифицировать привила заполнения, сократить трудоемкость выписки и последующей обработки данных.

Внутримашинное информационное обеспечение представлено в виде соответствующих массивов (файлов) информации, хранящихся на магнитных дисках и магнитных лентах.

Большой удельный вес занимают нормативно-справочные массивы, объединенные в базу данных с использованием пакета прикладных программ.

Техническое и технологическое обеспечение включает комплекс технических средств, предназначенных для эффективного функционирования подсистемы и технологический процесс обработки информации.

Большое внимание было уделено разработке технологического процесса обработки информации (рис. 2.2). Он включает четыре этапа: сбор и подготовку информации для машинной обработки; предварительный контроль входной информации на ЭВМ; проведение расчетов по задачам на ЭВМ; контроль и выдача результатов информации.

Этап I. Он включает сбор и подготовку первичной информации и получение машинных носителей. Сбор и прием первичной информации производится двумя способами. При первом используются обычно первичные документы, которые комплектуются в пачки подразделениями и передаются на ИВЦ. На ИВЦ осуществляется тщательный контроль этих документов, отвечающий требованиям автоматизированной обработки информации и подготовка затем носителей информации на перфокартах. Второй способ предусматривает использование периферийной техники для обработки первичных документов (расходных и приходных) с одновременным получением машинных носителей. Данные, нанесенные на перфоленту, предаются затем по каналу связи на ЭВМ.

Этап II. Он предназначен для предварительного контроля входной информации и для организации более качественного выполнения последующих расчетов. Он включает программы компоновки с контролем, накопления вводимой информации, печати двух контрольных машинограмм, регистрацию и получение контрольных итогов. Традиционные методы контроля информации перед вводом в ЭВМ очень трудоемки и, кроме того, имеются следующие недостатки. При двойной перфорации рационально используются перфокарты (перфоленты) и в то же время, как при применении контрольников (методе верификации), не снижается необходимость получения контрольных сумм с последующей их проверкой, а только уменьшается число контролируемых реквизитов. Недостатком счетного контроля является то, что практически сложно ставить под контроль все реквизиты и, следовательно, часть реквизитов не контролируется. Кроме того, при использовании этих методов необходим контроль информации при вводе в ЭВМ.

рис.2.2.

Этап III. Он предназначен для проведения расчетов по задачам на ЭВМ, выполняется автоматически и состоит из десяти подэтапов. После того как вся информация по соответствующей задаче прошла предварительный контроль, работник, ответственный за выпуск отчетных сводок, докладывает о готовности информации. Это является основанием для включения задачи в график выполнения работ на ЭВМ.

Этап IV. Он выполняет функцию контроля и выдачи результативной информации. Работники бюро подготовки информации проверяют машинограммы с соответствующими итогами, визуально просматривают качество печати и передают их заказчикам.

# 3. Аудит запасов организации

## 3.1. Методика аудита производственных запасов

Значение аудиторской проверки операций с товарно-материальными ценностями организации велико. Помимо записей бухгалтерского учета источником информации и товарно-материальных ценностях служит первичная документация: приходные ордера, требования и другие, рассматриваемые нами во второй главе дипломной работы. Первичные документы по поступлению и расходу производственных запасов играют важную роль в организации материального учета, так как являются его основой. Непосредственно по первичным документам осуществляют предварительный, текущий и последовательный контроль за движением, сохранностью и последующим использованием материальных ресурсов. Первичные документы по движению материалов должны тщательно оформляться, обязательно содержать подписи лиц, совершивших операции и коды соответствующих объектов учета. Контроль за соблюдением правил оформления движения материальных ресурсов возложен на главного бухгалтера и руководителей соответствующих подразделений рассматриваемого предприятия.

Приступая к проверке аудитору необходимо изучить все нормативные документы, касающиеся порядка приема, учета, хранения и отпуска материальных ценностей, в частности, положения по учету материалов, тары, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, о порядке выдачи доверенностей материально-товарных ценностей и другие.

Основной целью аудиторской проверки является получение достоверности информации:

о наличии, движении и оценке имеющихся в наличии материальных ценностей;

об обеспечении сохранности ценностей и соблюдении установленных нормативов их производственного потребления;

о распределении стоимости израсходованных на производство материальных ценностей по объектам калькулирования.

Методика аудита материальных ценностей содержит ряд этапов.

Рассмотрим каждый из них.

Этап 1. Проверку операций с материальными ценностями рекомендуем начинать с анализа их оценки, так как в фактическую себестоимость приобретения материалов помимо их стоимости по ценам приобретения включаются также: транспортно-заготовительные расходы; уплачиваемые снабженческим организациям комиссионные вознаграждения; таможенные пошлины; оплата услуг сторонним организациям по транспортировке, доставке и хранению ценностей. В то же время аудитор должен проверить, не включались ли в стоимость материалов расходы на содержание складов, отделов снабжения и сбыта производства или расходы на командирование работников для оформления и согласования договоров на поставку материалов, которые должны включаться в состав общехозяйственных расходов.

Этап 2. Он включает три основных вопроса: инвентаризация товарно-материальных ценностей; проверка полноты их оприходования; анализ правильности списания.

Проверка запасов рассматривается обычно как основная часть аудита на тех предприятиях, где их сумма является значительной величиной. Преднамеренное или непреднамеренное искажение количества или оценки данных по запасам мгновенно сказывается как на финансовых результатах предприятия (поскольку оказывает влияние на определение себестоимости реализованной продукции), так и на балансе в целом.

Отсутствие объективной информации о состоянии и стоимостной оценке товарно-материальных ценностей негативно отражается на финансовом состоянии предприятия, поскольку, во-первых, администрация предприятия не имеет возможности точно планировать деятельность предприятия, во-вторых, искажаются показатели финансового состояния предприятия, и внешние пользователи отчетности (кредиторы, банки, инвесторы) не могут объективно судить о рентабельности и платежеспособности предприятия, в-третьих, происходит искажение сумм налогов.

В функции аудитора при проверке товарно-материальных ценностей входят: присутствие при инвентаризации, если запасы значительны и аудитор относится с доверием к ожидаемым результатам; наблюдение за выполнением процедур инвентаризации и идентификации с целью определения степени соответствия их инструкциям, разработанным администрацией, или нормативным законодательным актам; их способности решить тройную задачу: обеспечить точность результатов инвентаризации и отражения последних; устранить двойной счет и обеспечить полноту охвата запасов; выявить устаревшие, медленно оборачивающиеся и поврежденные запасы; проверка правильности подсчета на основе случайной выборки; проверка правильности отнесения операций к отчетному периоду на участках, где осуществляется движение запасов (это необходимо для подтверждения точности и полноты обхвата при инвентаризации); получение удовлетворительных объяснений по поводу несоответствий учетным данным и корректировка последних; проверка правильности оценки фактического объема запасов.

Основным регулирующим документом являются методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 13 июня 1995 года № 49. Отражение инвентаризации в бухгалтерском учете регулируется Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 26 декабря 1994 года № 170.

До проведения инвентаризации аудитору следует запросить документы о результатах инвентаризации за прошлые периоды, проанализировать изменения в количестве и структуре запасов, обсудить с администрацией вопросы организации и проведения контрольно-инвентаризационной работы; ознакомиться с номенклатурой и объемами товарно-материальных ценностей, а также получить информацию обо всех местах их хранения; выявить дорогостоящие объекты и методы их учета; проанализировать систему внутреннего контроля, хранения и документирования движения ценностей; договориться об участии в инвентаризации компетентных специалистов и проинструктировать их.

Сроки и частота проведения инвентаризаций предусмотрены Законом о бухгалтерском учете и отчетности. При смене материально-ответственных лиц, изменении формы собственности предприятия также требуется обязательное ежегодное проведение инвентаризации в конце года, но не ранее 1 октября отчетного года.

Права аудитора при проведении инвентаризации регулируются п. 13 Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденным Указом Президента Российской Федерации «Об аудиторской деятельности в РФ» от 22 декабря 1993 года № 2263. Следует иметь ввиду, что в обязанности аудитора не входит проведение инвентаризации, так как в Законе о бухгалтерском учете и отчетности эта обязанность возложена на руководителя предприятия.

Аудитору следует убедиться в том, что проведение инвентаризации начинают с получения последнего товарного отчета со всеми документами, а также подписи материально-ответственного лица о том, что все товарно-материальные ценности и все документы как по приходу, так и по расходу им предъявлены.

При проведении инвентаризации аудитор не должен входить в состав инвентаризационной комиссии, но наблюдая за ее работой, он следит за правильностью выполнения процедур, которые позволят правильно идентифицировать запасы, определить их количество. Аудитор проводит контрольные проверки, время от времени сверяя свои записи с записями инвентаризационной комиссии. Прежде всего он обращает внимание на дорогостоящие, устаревшие или поврежденные ценности; исследует, хранятся ли запасы третьим лицам отдельно с тем, чтобы отследить правильность их отражения в учете. На основе этого устанавливается достоверность определения остатков ценностей.

Особое внимание при проведении инвентаризации следует обращать на номера, марки, наименования товарно-материальных ценностей. Иногда при сличении номеров и марок, указанных в паспортах и данных приходных документов, обнаруживается замена нового автомобильного мотора бывшим в употреблении или дорогостоящего дешевым.

При аудите запасов и незавершенного производства их неправильное отражение непосредственно сказывается на финансовых показателях. Необходимо проверить правильность отнесения операций к данному отчетному году, для чего аудитор должен сосредоточиться на ряде моментов.

**По реализованным или отгруженным в отчетном году товарно-материальных ценностям** надо сопоставить учтенные в конце года в журналах-ордерах отгрузки с накладными и выставленными счетами. Аудитору необходимо знать метод учета реализации, применяемый клиентом.

Предприятие в своей учетной политике при определении реализации продукции по поступлению денежных средств должно опираться на условия хозяйственных договоров, которые предусматривают передачу прав собственности на продукцию на дату ее оплаты. Для целей бухгалтерского учета следует руководствоваться допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности, которое предусматривается Положением об учете и отчетности, утвержденным приказом Министерства финансов № 170 от 26 декабря 1996 года. Для целей налогообложения (в соответствии с Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации № 552 то 5 августа 1992 года, с учетом изменений и дополнений, внесенных Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 июля 1995 года № 661, допустимо использовать два метода определения реализации продукции - по моменту отгрузки, либо по моменту оплаты.

**При проверке событий после даты составления баланса** и установления правильности их отнесения к тому или иному отчетному периоду аудитор должен выполнить следующие процедуры: отобрать операции по отгрузке товарно-материальных ценностей, учтенные в начале следующего года для выборочного тестирования и сверить их с накладными и выставленными счетами; убедиться, что среди учтенных операций нет таких, которые бы относились исходя из дат отгрузки в первичных документах к отчетному году.

Аналогичные тесты проводятся в отношении правильности отнесения по периодам оприходования товарно-материальных ценностей. При проверке отражения аудитор концентрирует внимание на данных счетов-фактур на товары, поступившие в самом конце отчетного периода, а также данных счетов-фактур на товары, поступившие в самом начале нового отчетного периода, их отражении на счетах бухгалтерского учета (по дебету счетов запасов: 10 «Материалы», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 41 «Товары» и кредиту расчета счетов с кредиторами: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 61 «Расчеты по авансам выданным»).

Затем проводится оценка поступления товарно-материальных ценностей имевшихся в отчетном периоде, на которые счета-фактуры пока не поступили. Аудитор должен убедиться, что они правильно отражены на счетах по ценам последнего поступления от данного поставщика.

Очень важно, чтобы аудитор в целях последующего контроля сразу же по окончании инвентаризации снял копию инвентаризационной ведомости (Приложение 15), поскольку на практике встречались случаи, когда в инвентаризационные ведомости вносились существенные изменения.

В инвентаризационные ведомости составляемые по результатам инвентаризации включают данные о выявленных излишках и недостачах. Аудитор проверяет правильность данных, включенных в инвентаризационную ведомость, то есть проводит сверку фактического наличия основываясь на своих записях результатов инвентаризации и учетных данных. При этом аудитор обращает внимание на возможные признаки, свидетельствующие о сокрытии недостач, а именно: неоговоренные исправления цен, количества и сумм отдельных товаров (материалов) в ведомостях, подчистки записей; добавление и дописки цен в инвентаризационные ведомости; исправленный подсчет единиц товара по страницам описи; проверки отдельных товаров в конце описи и другие.

Если по результатам проведенной инвентаризации выявлены расхождения фактического и учетного количества, то необходимо выяснить: а) насколько часто встречаются расхождения и какова их значимость; б) влияние этих расхождений на план выборочной аудиторской проверки. Если общая сумма превышает допустимую ошибку, то аудитор должен принять решение о том, как следует оценить сальдо отчетов товарно-материальных ценностей. Вероятнее всего аудитор увеличит объем выборки, однако, если очевидно что уровень ошибок слишком высок, то простейшим способом разрешения проблемы будет требование аудитора к клиенту сплошной инвентаризации запасов в ближайшие сроки и о совершенствовании системы внутреннего контроля.

Если по результатам проведенной инвентаризации выявлены расхождения фактического наличия и учетных данных, должен быть выпущен приказ руководителя предприятия и в соответствии с его предписаниями расхождение должно быть исправлено. Учетные данные следует заменить фактическими или же, если материально-ответственное лицо не согласно в недостаче, его доводы должны быть проанализированы и проведена повторная инвентаризация. Кроме того, проверяется своевременность и эффективность взыскания с ответственных лиц задолженности по недостачам ценностей, выявленные за прошлые периоды.

Практика показывает, что учет выявленных излишков и недостач ведет к отклонениям от предписанных норм бухгалтерского учета, например, часто недостачи засчитываются излишками в отношении разных товаров, излишки и недостача неверно отражаются на счетах бухгалтерского учета.

Излишки выявленные в ходе инвентаризации должны быть оприходованы по дебету счетов товарно-материальных ценностей и по кредиту счета 80 «Прибыли и убытки». Выявленные недостачи должны быть отнесены на счет расчетов с виновными лицами (субсчет 73-3 «Расчеты по возмещению материального ущерба»). Недостача товаров может быть отнесена на издержки, если виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом.

При проведении инвентаризации товарно-материальных ценностей аудитор может столкнуться с некоторыми трудностями.

**Трудности идентификации.** Отдельные виды запасов сложно определить, а следовательно и оценить из-за сложностей, связанных с особенностями технологического процесса. В этом случае следует использовать такие методы идентификации запасов, применение которых могло бы гарантировать получение надежных аудиторских доказательств. Иногда в этом случае требуется консультация специалистов.

Кроме того, в организациях может быть большое количество (до нескольких тысяч) наименований или менее однородных запасов (например, электроустановочной аппаратуры), которые могут иметь довольно сложную систему идентификации (например, десятиразрядные цифровые коды). Такое разнообразие усложняет проверку.

**Трудности в определении количества** обусловлены:

применением выборочного исследования - в рамках одной проверки обычно невозможно проверить все запасы одним методом, однако в случае полного несоответствия учетных записей о запасах фактическому наличию, практически нет другого выхода как попытаться проверить все товарно-материальные ценности, отказавшись от выборочного исследования;

трудностью посетить одновременно все места хранения запасов;

спецификой контрольных процедур - необходимо убедиться, что не было повторного счета, случайного или намеренного недоучета ценностей;

природой инвентаризуемых ценностей (например, инвентаризация щепы, запасов бревен на целлюлозно-бумажных комбинатах, незавершенного производства в химической промышленности и т.д.).

Таким образом, аудитор проверив соответствие применяемых методов оценки нормам учета, сможет сформировать мнение относительно того, насколько верно и субъективно они отражены в финансовой отчетности.

При проверке полноты оприходования и правильности списания товарно-материальных ценностей аудитору следует знать, что для контроля операций приобретения материальных ценностей и расчетов с поставщиками используется журнал-ордер № 6, а при использовании электронно-вычислительных машин - машинограммы кредитовых и дебетовых оборотов по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Записи в журнале-ордере № 6 ведутся позиционным способом - по каждому документу (счете-фактуре). Если при приемке материальных ценностей установлена недостача грузов в пути сверх норм естественной убыли или предъявлена претензия поставщику по сортности, комплектности и т.п., то на сумму недостачи (претензии) по дебету счета 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Выявленные при приемке излишки материалов приходуются обычной записью:

дебет счета 10 «Материалы»;

кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

И показываются в журнале-ордере № 6 отдельными строками как неотфактурованные поставки. При проверке полноты оприходования товарно-материальных ценностей анализируются расчетные документы, поступающие от поставщиков: платежные требования, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные с разного рода приложениями. Прибывшие на предприятия товарно-материальные ценности должны своевременно приходоваться на склад или, если они сразу не переданы в производство, оформляться как поступившие на склад и отпущенные затем в производство, о чем в документах делаются специальные отметки. В этом случае работник склада подтверждает наличие и передачу товарно-материальных ценностей в производство. Как свидетельствует ревизионная практика иногда порядок передачи ценностей в производство, минуя склад, нарушается, что приводит к злоупотреблениям.

Товарно-материальные ценности должны приходоваться в соответствующих единицах измерения. Приемка и оприходование товарно-материальных ценностей от поставщиков может оформляться приходными ордерами, выписываемыми на основании расчетных и других сопроводительных документов поставщиков, но на фактически принятое количество ценностей.

Особенно тщательно аудитор должен анализировать документы на списание материалов в производство и их нормирование. Наибольшее распространение в качестве расходных документов получили лимитно-заборные (лимитные) карты.

Если потребность в материалах нерегулярна, то их отпускают по требованию. Материальные ценности приходуются и отпускаются по весу, объему, площади или счету, а иногда учитываются в двух единицах измерения. При этом фактическим расходом материалов считается их потребление в процессе производства. Отпуск же материалов в цеховые кладовые следует рассматривать как перемещение материальных ценностей. Поэтому аудитор должен отметить как недостаток практику приемки материалов и отпуска в производство без взвешивания, замера, пересчета или без технических испытаний их качества. Нередко это приводит к образованию скрытых от учета излишков материальных ценностей. Синтетический учет использования материалов осуществляется в журналах-ордерах № 10 и № 10/1 или в заменяющих их машинограммах (Приложение 16). Записям в этих регистрах обычно предшествует группировка расходных документов по направлениям расходования материалов. Аудитору следует обращать внимание на постановку контроля за неотфактурованными поставками. Поступившие в отчетном месяце неотфактурованные материальные ценности, по которым поставщики не предъявили к оплате счетов-фактур, отражаются в журнале-ордере № 6 по условной оценке раздельно по каждой поставке, причем вместо номера счета ставится буква «Н». В следующем месяце по поступлении отчетов эти записи сторнируются с одновременным оприходованием материалов по фактической себестоимости на основании расчетных документов поставщиков.

Существенную роль играет контроль за достоверным отражением в бухгалтерском учете и балансе стоимости материалов, то есть оплаченных, но еще не прибывших к концу отчетного периода грузов. Этому вопросу необходимо уделить достаточно внимания, так как иногда допускаются случаи неправомерного отражения некоторыми организациями по статье «Материальные ценности в пути» выявленных при приемке материалов недостач, различных претензионных сумм по расчетам с поставщиками, дебиторской задолженности за оплаченные и длительное время неоприходованные (а под час и похищенные) ценности. Поэтому объектами аудиторского контроля должны стать учетные записи в журнале-ордере № 6 или в заменяющей его машинограмме в части расчетов за оплаченные материальные ценности, находящиеся в пути. В своей работе аудитор может столкнуться с проверкой фактов выпуска и реализации неучтенной продукции. Неучтенная продукция - фактически выпущенная и реализованная продукция, которая по бухгалтерским документам не значится выпущенной и реализованной. Для изготовления неучтенной продукции создаются излишки сырья. Это делается разными способами, например:

- за счет занижения показателей сдатчиков продукции;

- излишне списывается сырье сверх норм естественной убыли или заменяется сырье более ценное на менее ценное и др.

Подобные нарушения не только приводят к крупным хищениям денег и материальных ценностей, но и ухудшают качество выпускаемой продукции. На государственных предприятиях такие злоупотребления встречались довольно часто. Однако в настоящее время на акционерных и частных предприятиях продолжают выпускать неучтенную продукцию, поскольку с сумм, полученных от ее реализации не нужно платить налог государству и дивиденды акционерам. Аудитор может столкнуться с такого рода злоупотреблениями при проведении проверки по поручению органа дознания, прокурора, следователя и суда по находящимся в их производстве делам и материалам о нарушении законодательства или по просьбе годового собрания акционеров. Следует подчеркнуть, что это наиболее сложная в аудиторской практике работа.

На аудиторской фирме, как правило, работают специалисты в области учета и контроля. Между тем, для подтверждения выводов бухгалтерской ревизии, возникает необходимость в организации экспертиз и привлечения различного рода специалистов. Поэтому аудиторские фирмы могут привлекать для своей работы экспертов-специалистов, особенно при проведении аудиторских проверок по поручению следственных и судебных органов.

Совершенствование учета и контроля наличия и движения производственных запасов предприятия на наш взгляд следует производить по следующим направлениям.

Во-первых, упрощать оформление операций по приходу и расходу товарно-материальных ценностей. Отпуск материалов в производство, где это целесообразно, можно оформлять на основании установленного лимита непосредственно в карточках складского учета материалов, предусмотрев в них подпись лица, получающего ценности. Также можно на карточках складского учета производить и внутреннее перемещение ценностей. Упрощает учет и повышает контроль за использованием материалов отпуск их по раскройным картам, комплектовочным ведомостям и др. В условиях применения персональных компьютеров можно отказаться от введения карточек складского учета, заменив их машинограммой, сортовой оборотной ведомостью или дискетой.

Во-вторых, исходя из требований рыночной экономики, совершенствовать методологию бухгалтерского учета материальных ресурсов. До настоящего времени нет единого мнения о классификации производственных запасов, их оценке в текущем учете, составе отклонений в стоимости материалов и т.д. До настоящего времени среди экономистов отсутствует единое мнение по организации учета тары. Нет единого подхода в начислении износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

В-третьих, следить за тщательным и своевременным проведением инвентаризаций, контрольных и выборочных проверок, которые имеют важное значение в сохранности материалов.

Решение этих и других проблем позволит наладить более действенный и менее трудоемкий учет и аудит за наличием, движение и использованием материальных ресурсов, а также достичь их экономии.

## 3.2. Анализ формирования производственных запасов

Объем и качество выпускаемой предприятием продукции определяется полнотой и совместимостью обеспечения его соответствующими производственными запасами. Анализ материально-технического обеспечения предприятия следует начинать с изучения плана снабжения. При этом требуется выявить: по всей ли номенклатуре потребляемых материалов, сырья и технических средств имеется план снабжения; правильно ли определена потребность в материальных ресурсах; каковы намеченные источники покрытия потребностей; как доведен плат снабжения до цехов, участков и служб. Вначале проверяются наименования всех видов ценностей, включенных в план снабжения. Максимальным показателем здесь служит полное совпадение номенклатуры потребляемых ценностей с их перечнем, включенным в план снабжения. Минимальное необходимое требование к полноте плана по номенклатуре - это наличие в нем тех видов материальных ресурсов, которые обусловливают объем и ритм производства, а также особо дефицитных и новых, более прогрессивных видов, заменяющих устаревшие и менее эффективные.

Количественной характеристикой полноты плана будет служить процентное отношение суммы поступления тех ценностей, которые включены в план снабжения.

На основе плана снабжения определяется план завода (поставок) как за счет внутрисистемных, так и внешних централизованных фондов. План завода равняется общей потребности в ресурсах, за исключением внутренних источников ее покрытия. Исходя из этих данных, приводимых в плане снабжения, следует далее выделить соответствие выделенных фондов плану поставок. С этой целью целесообразно составить баланс обеспеченности предприятия фондами.

Его можно построить по следующей примерной форме (Таблица 3.1).

Таблица 3.1.

Баланс обеспеченности предприятия фондами

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование Сырья и  Материалов | Единицы  Измерения |  | Отчетный год |  |
| План  поставок | Выделено | % обеспеченности  фондами |
| Цемент  Металл  Керамзит | тонн  тонн  м3 | 22 600  2 090  33 600 | 22 720  2 069  33 600 | 100,5  99,0  100,0 |
| Итого | тыс. рублей | 14 032 | 13 990 | 99,7 |

Выделенные фонды следовательно не полностью обеспечивали потребность в сырье и материалах, отраженную в плане поставок. При анализе плана снабжения следует обратить внимание на ряд других моментов, например, степень увеличения самозакупок, поступление местного сырья, использование отходов и т.д.

Планирование материально-технического снабжения не исчерпывается составлением плана по предприятию в целом. Планы материально- технического обеспечения должны иметь и производственные подразделения предприятия - его цеха, отделы и участки.

После детального ознакомления с планом материально-технического обеспечения предприятия аннулируют ход и итоги его выполнения. Детальный анализ обеспеченности предприятия всеми видами материальных ценностей - весьма трудоемкая и сложная работа, так как подавляющему большинству предприятий для изготовления продукции, ремонтных нужд, обеспечения рабочих инструментом, инвентарем и спецодеждой требуются самые разнообразные виды, марки, сорта и размеры материальных ценностей.

В ЗАО «ЛЖБИ» используются материалы, сырье, запасные части, инструменты десятков наименований. Анализировать выполнение планов поступления по каждому наименованию, типу, размеру, марке и виду ценностей очень трудно. Поэтому детальный анализ за год, по кварталам, месяцам чаще всего производится лишь по тем видам ценностей, которые практически определяют рост и совершенствование производства, лимитируют производственную деятельность, являются особо дефицитными или прогрессивными, экономически наиболее выгодными для предприятия. Такой анализ начинается с изучения поступления материальных ресурсов, затем анализируются организационные формы и виды снабжения предприятия в целом, выясняется влияние снабжения на производственную деятельность предприятия и, наконец, исследуются организация, ход и результаты обеспечения цехов, отделов и участков.

Выполнение плана по объему поступления ценностей характеризуется соотношением фактического их поступления за данный период к количеству по плану, номенклатуре, ассортименту и видам ценностей. При этом в счет реализации плана по номенклатуре засчитывается фактическое поступление не более запланированного.

Рассмотрим поступление сырья и основных материалов (Таблица 3.2) в отчетном году.

Из этих данных видно, что в целом план (в денежном выражении) поступления сырья и материалов выполнен только на 96% (15 800 \* 100% / 16 460), поступления сырья и материалов по отдельным видам превышали план, по другим отставали, что не могло сказаться на ходе производства и на стоимости продукции.

Анализируя выполнение плана по качеству поступивших материалов, выясняют соответствуют ли поступившие ценности условиям на них, нормам, стандартам.

Таблица 3.2.

Поступление сырья и основных материалов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Виды | Единицы |  | Поступление |  |
| сырья и материалов | измерения | по плану | Фактически  всего | фактически  в счет плана |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Цемент  Металл  Керамзит  Щебень | тонн  тонн  м3  м3 | 22 600  2 090  33 600  38 000 | 18 200  2 000  32 100  40 600 | 18 200  2 000  30 105  38 000 |
| Итого | тыс. рублей | 16 460 | 16 080 | 15 800 |

Качество поступивших ценностей определяется по результатам лабораторных исследований, по актам приемки, претензиям к поставщикам, по итогам анализа причин брака в производстве, по причинам, зависящим от поставщиков.

Анализ пропорциональности обеспечения производства (Таблица 3.3) ведется путем сопоставления удельных весов отдельных поступивших видов ценностей с их удельным весом в плане снабжения по данной группе, виду материальных ресурсов.

Фактически инструментов поступило на 20 тысяч рублей меньше, чем было предусмотрено планом. Кроме того, резко нарушена пропорциональность из поступления в худшую сторону. Так вспомогательного инструмента оказалось в 2 раза больше плана, а основного, режущего лишь 45% общего количества, вместо плановых 60%. Несколько более запланированного поступило и материального инструмента. Нарушение пропорциональности в снабжении инструментами привело к тому, что производство режущего инструмента получило меньше плана на сумму

Таблица 3.3.

Анализ пропорциональности обеспечения

производства

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Поступление | | | |
| Виды | План | | Фактически | |
| инструментов | Абсолютная  сумма  (тыс. руб.) | Удельный  вес  (%) | Абсолютная  сумма  (тыс. руб.) | Удельный  вес (%) |
| Режущий  Мерительный  Вспомогательный | 6 00  3 00  1 00 | 60  30  10 | 4 41  3 13  2 26 | 45  32  23 |
| Итого | 10 00 | 100 | 9 80 | 100 |

около 1 60 тысяч рублей в то время как излишек вспомогательного инструмента выразился в сумме 1 26 тысяч рублей.

Анализ материально-технического обеспечения нельзя ограничивать рамками предприятия в целом. Объем и ритмичность производства зависят от своевременности и полноты обеспеченности материальными ресурсами непосредственно рабочих мест, участков и цехов. Задача анализа обеспеченности поэтому состоит и в том, чтобы изучить организацию и ход обеспечения необходимыми ресурсами всех звеньев производства. И чем чаще осуществляется такой анализ, чем оперативнее его выводы и предложения, тем большую роль он играет в развитии и совершенствовании хозяйственной деятельности предприятия. При полном анализе снабжения цехов, участков и рабочих мест изучаются формы, источники, объем, своевременность и комплектность обеспечения соответствующих подразделений сырьем, материалами, полуфабрикатами, энергией, паром, инструментом, спецодеждой и другими видами необходимых для них средств производства. Подобный анализ во многом схож с анализом обеспечения производства в целом. Анализ материально-технического обеспечения производства нельзя ограничивать только выявлением показателей, характеризующих выполнение или невыполнение плана, изучать мероприятия, проводимые для устранения причин, которые мешают успешному выполнению плана.

Анализируя состояние материально-технического снабжения необходимо иметь ввиду, что каждое отклонение от плана в худшую сторону, например, нарушение срока поставок, снижение качества может привести к невыполнению плана производства продукции, а следовательно, к повышению ее себестоимости или к ухудшению качества изделий.

## 3.3. Анализ использования производственных запасов

Обобщающими показателями использования производственных запасов в производстве являются материалоемкость продукции (МП) и материалоотдача (МО).

Материалоемкость определяется по формуле:

МП = РМ / П, ( 1 )

где РМ - расход материалов за анализируемый период;

П - объем продукции за анализируемый период.

Этот показатель характеризует расход материалов на 1 рубль изготовленной продукции. Если показатель МП отчетного года оказался выше аналогичного за прошлый год, то такое положение нельзя считать нормальным.

Материалоотдача определяется по формуле:

МО = П / РМ, ( 2 )

Этот показатель характеризует объем выпущенной продукции на 1 рубль затраченных материалов.

Сравнивая этот показатель с аналогичным других предприятий, можно судить об эффективном использовании производственных запасов.

Экономический анализ углубляет поиски резервов повышения эффективности производства в направлении тех возможностей, которые обусловливают снижение материалоемкости.

Методические разработки анализа материальных затрат и материалоемкости продукции не заняли еще должного места в планировании, нормировании и комплексном экономическом анализе. Определение эффективности использования производственных запасов ограничено и подчинено анализу других показателей деятельности предприятий. Вопросы измерения эффективности использования производственных запасов рассредоточиваются, как правило, по разделам анализа обеспеченности предметами труда и их использования на объем себестоимости продукции. Отсутствует единый комплексный подход к анализу материалоемкости продукции, что не позволяет использовать аналитические возможности изыскания направлений снижения материальных затрат и за счет повышения эффективности производства. Подчиненность анализа использования производственных запасов задачам оценки обобщающих показателей деятельности предприятий, методически слабая разработка способов и приемов выявления резервов снижения материалоемкости, ограниченная информационная база не позволяют решить на практике ряд проблем повышения эффективности использования предметов труда.

Задачами анализа материалоемкости выпущенной продукции предприятия, объединения являются:

определение изменения уровня материалоемкости выпущенной продукции в динамике и по сравнению с планом;

Выявление причин изменений и определение динамики достигнутых результатов (экономии или перерасхода) по видам расходуемых материалов, масштабам действия отдельных факторов, обусловивших изменение этого уровня (совершенствование техники и технологии производства продукции, структуры потребляемого сырья, материалов и топливно-энергетических ресурсов);

контроль за выполнением заданий по среднему снижению норм расхода важнейших видов производственных запасов и экономии материальных затрат;

изменение эффективности использования в производстве продукции новых видов материалов;

выявление неиспользованных внутрихозяйственных резервов снижения материальных затрат и их влияния на формирование себестоимости продукции, объема производства, прибыли и рентабельности, производительности труда и фондоотдачу.

Определим уровень и динамику материалоемкости продукции.

Результаты расчетов приведены в таблице 3.4.

Таблица 3.4.

Уровень и динамика изменения

материалоемкости

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 1 кв. 1998 г. | 2 кв. 1998 г. | Отклонения | |
| Абс. | % |
| А | 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Материальные затраты, тыс. руб. 2. Товарная продукция, тыс. руб. 3. Материалоемкость, кол. 4. Материалоотдача, кол. 5. Снижение (–) или увеличение (+) материа- лоемкости за счет:   а) изменения расхода материалов (стр.1 гр.2 : стр.2 гр.1 – стр.3 гр.1)  б) изменение объема продукции (стр.3 гр.2 : стр.1 гр.2 – стр.2 гр.1) | 694  14713  47,2  211,7 | 5675  12487  45,4  220,0 | – 1274  – 2226  – 1,8  + 8,3  – 8,6  + 6,8 | – 18,3  – 15,1  – 3,8  + 3,9  – 18,3  + 14,5 |

Как видно из приведенной таблицы, материалоемкость товарной продукции снизилась на 3,8%, при этом темпы снижения материальных затрат (– 18,3%) были выше, чем темпы снижения объема выпускаемой продукции (–15,1%). Это означает, что за счет изменения расхода материалов материалоемкость продукции снизилась на 8,6 коп. (5 675 : 14 713 – 47,2) или на 18,3% (8,6 : 47,2 × 100% ), а за счет изменения объема продукции материалоемкость возросла на 6,8 коп. (45,4 – 5 675 : 14 713) или на 14,5% (6,8 : 47,2 × 100%).

Увеличение материальных затрат может происходить в результате отклонений фактического расчета материалов от норм расхода; несовпадения уровня фактических транспортно-заготовительных расходов с плановым; изменение оптовых цен на сырье и материалы, покупные полуфабрикаты и тарифов на электрическую и тепловую энергию.

Влияние двух первых факторов выявляется только на основе анализа калькуляций отдельных изделий. Влияние рассматриваемых факторов по видам материалов определяется прежде всего на удельную материалоемкость, а затем обобщается и увязывается с изменением общего показателя по всей товарной продукции.

Для выяснения причин изменения материалоемкости определяются частные показатели эффективности использования по элементам материальных затрат как отношение затрат к стоимости продукции (Таблица 3.5) по смете затрат за 2 квартал 1998 года.

Увеличение материалоемкости против плана произошло по следующим элементам материальных затрат: покупные материалы, топливо, энергия. Снижение материалоемкости произошло по сырью и материалам, вспомогательным материалам.

Материалоемкость товарной продукции может изменяться под влиянием отклонений фактического расхода от установленной в плане комплектации изделий, их недоброкачественности, повреждений, потерь. Фактические транспортно-заготовительные расходы могут не совпадать с их плановым размером из-за изменения поставщиков, вида транспорта, погрузки, разгрузки и других причин.

Существенное влияние на уровень материалоемкости товарной продукции оказывают возвратные отходы и потери от брака. Чем больше отходов и потерь от брака по сравнению с планом (или другим периодом), тем больше материальных затрат будет отнесено на единицу изделия и товарный выпуск продукции, так как снижается разница между ценой потребляемого сырья и материалов и ценой возможного использования возвратных отходов и неисправимого брака.

Таблица 3.5.

Частные показатели материалоемкости продукции

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Элементы материальных затрат | Материалоемкость товарной продукции | | |
| план | факт | отклонения (+,-) |
| Материальные затраты в целом по производству  В том числе:  сырье и материалы  покупные материалы  вспомогательные материалы  топливо  энергия | 73,7  46,3  5,3  3,8  9,3  8,9 | 67,1  35,2  7,0  3,2  11,3  10,2 | – 6,6  – 11,1  + 1,7  – 0,6  + 2,0  + 1,3 |

В процессе анализа важно не только установить факторы, влияющие на материалоемкость, но и изменение основных качественных и количественных показателей в результате снижения или увеличения материалоемкости. При снижении материалоемкости продукции возникает экономия материальных ресурсов, которая создает возможность изготовления дополнительной продукции. Увеличение затрат материалов заставляет предприятия дополнительно вовлекать материальные ресурсы в производство, что означает определенную потерю выпуска продукции. Соответственно при снижении материалоемкости на долю сэкономленных материалов увеличивается прибыль и рентабельность предприятия. За счет дополнительного выпуска продукции из сэкономленных материалов возрастает производительность труда, фондоотдача основных фондов и наоборот, при росте материалоемкости за счет потерь выпуска продукции и определенного количества материалов снижается производительность труда и фондоотдача.

Сумму высвобожденных и непроизводительно затраченных материальных ресурсов в результате снижения или роста материалоемкости товарной продукции устанавливают умножением разницы между фактической и базисной (плановой) материалоемкостью на фактический объем выпущенной продукции.

# Заключение

В процессе проведенного нами исследования выявлено следующее.

Многообразие форм собственности, расширение прав предприятий в управлении экономикой, отраслевые особенности производства требуют альтернативных, а под час и многовариантных подходов при решении конкретных вопросов методики и техники ведения бухгалтерского учета.

Действующий план счетов бухгалтерского учета в Российской Федерации предусматривает существенное сокращение числа синтетических счетов, предназначенных для учета и контроля движения производственных запасов. Одна синтетическая позиция - укрупненный активный счет 10 «Материалы» - отведена для обобщения информации о наличии, поступлении и расходовании всех видов материальных ресурсов. Отражаемые на этом счете материалы в зависимости от их функциональной роли сгруппированы в субсчета. Однако, приведенный перечень субсчетов носит лишь рекомендательный характер. С учетом реальных условий хозяйствования предприятия могут уточнять этот перечень, вводя в него дополнительные субсчета или наоборот, объединяя некоторые из них.

Применяются следующие методы оценки материалов:

по средневзвешенной себестоимости (средней оценке);

по стоимости последних закупок (метод ЛИФО);

по стоимости первых закупок (метод ФИФО).

Оценка сырья, материалов, иных производственных запасов, израсходованных на производство и обращение на нашем предприятии осуществляется по учетным ценам, корректируемым ежемесячно на их отклонение от средневзвешенной фактической заготовительной себестоимости. Этот метод наиболее приемлем в условиях нашего предприятия, так как методы ФИФО и ЛИФО разрешены к применению в учетной практике только с 1995 года и перестроиться такому крупному предприятию очень трудно. Хотя, имея специалистов, возможно до момента реализации, на основании анализа возможной динамики изменения складских остатков, смоделировать финансовые итоги продаж в различных ситуациях и обеспечить тем самым руководителя предприятия данными для принятия обоснованных решений по ценовой политике.

В соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 8 мая 1996 года № 685 предприятия всех организационно-правовых форм с 1 января 1997 года перешли на расчеты с бюджетом по НДС на основании применения счетов-фактур. Данное нововведение осуществлено с целью получения более полной и достоверной информации о суммах НДС, подлежащих зачету. Но предложенная схема ведения счетов-фактур и их регистрация в книге продаж и покупок, по нашему мнению, значительно усложняет работу предприятия, породив дублирование.

Уплачиваемый при приобретении материалов НДС отражается в учете по субсчету 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», только если он выделен в расчетных документах НДС не выделяется, то его выделение расчетным путем не производится. В этом случае предприятие принимает на учет материалы вместе с уплаченным НДС. Необходимо отслеживать также документы и возвращать их для переоформления. Суммы НДС по приобретенным производственным запасам подлежит зачету в том месяце, когда происходит оплата этих ценностей.

Использовать или не использовать счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» для учета заготовительных операций и счет 16 «Отклонения в стоимости материалов» определяет само предприятие при выборе учетной политики на предстоящий год. Учетной политикой нашего предприятия предусмотрено использование счета 16 «Отклонения в стоимости материалов».

При расчете с поставщиками в СКВ учет в аналитическом разрезе по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отдельно по каждому поставщику ведут в валюте платежа и ее рублевом эквиваленте по курсу Центрального банка России на дату возникновения обязательств. В конце отчетного периода все неоплаченные счета поставщиков в СКВ обязательно пересчитываются по курсу Центрального банка России на дату составления бухгалтерской отчетности.

Под отпуском в производство понимается отпуск материалов для изготовления продукции, выполнения работ или оказания услуг. Оформление отпуска материалов трудоемко из-за большого количества и разнообразия первичных документов. Поэтому важное значение имеет упрощение учета на этом участке, применение ЭВМ и т.п.

В работе нами предложены 2 этапа методики аудита товарно-материальных ценностей:

первый этап - проверка операций с материальными ценностями и анализ их оценки;

второй этап - инвентаризация товарно-материальных ценностей.

Основным регулирующим документом являются методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 года № 49. Сроки и частота проведения инвентаризаций предусмотрены Законом о бухгалтерском учете и отчетности.

Совершенствование учета и контроля наличия и движения материальных ресурсов, на наш взгляд, необходимо проводить по следующим направлениям.

Во-первых, упростить оформление операций по приходу и расходу товарно-материальных ценностей.

Во-вторых, исходя из требований рыночной экономики, совершенствовать методологию организации бухгалтерского учета материальных ресурсов.

В-третьих, необходимо тщательно и своевременно проводить инвентаризации контрольных и выборочных проверок, которые имеют важное значение в сохранности материальных ценностей.

Решение этих и других проблем позволит наладить более действенный и менее трудоемкий учет и аудит за наличием, движение и использованием материальных ресурсов, а также достичь их экономии.

Объем и качество выпускаемой продукции определяется полнотой и своевременностью обеспечения предприятия соответствующими материальными ресурсами. Анализ материально-технического обеспечения следует начинать с изучения плана снабжения. Целесообразно составить баланс обеспеченности предприятия фондами, форма которого приведение в дипломной работе.

Планирование материально-технического снабжения не исчерпывается составлением плана по предприятию в целом. Такие планы должны иметь и производственные подразделения предприятия- цеха, отделы, участки. В работе рассмотрен план поступления в отчетном году. В целом он выполнен только на 96%.

Анализ пропорциональности обеспечения производится путем сопоставления удельных весов отдельных поступивших видов ценностей с их удельным весом в плане снабжения по данной группе материалов. Из проведенного нами анализа пропорциональности обеспечения производства инструментом видно, что фактически их поступило на 20 тысяч рублей меньше, чем запланировано. Кроме того, резко нарушена пропорциональность их поступления в худшую сторону.

Задачей анализа обеспеченности является изучение организации и ход обеспечения необходимыми ресурсами всех звеньев производства. И чем чаще осуществляется такой анализ, чем оперативнее его выводы и предложения, тем большую роль он играет в развитии и совершенствовании хозяйственной деятельности предприятия. Следует вскрывать причины отклонений от плана, проводить мероприятия по устранению этих причин.

Необходимо иметь в виду, что каждое отклонение от плана в худшую сторону может привести к невыполнению плана производства продукции, а следовательно, к повышению ее себестоимости или к ухудшению качества изделий.

Обобщающими показателями использования материальных ресурсов в производстве являются материалоемкость и материалоотдача.

Методические разработки анализа материальных затрат и материалоемкости продукции не заняли еще должного места в планировании, нормировании и комплексном экономическом анализе. Определение эффективности использования материальных ресурсов ограничено и подчинено анализу других показателей деятельности предприятия.

Нами проведен анализ уровня и динамики изменения материалоемкости продукции за 1 и 2 квартал 1998 года. В целом материалоемкость товарной продукции увеличилась. Соответственно возрос выход товарной продукции с 1 рубля израсходованных материальных ресурсов.

Для выяснения причин изменения материалоемкости мы определили частные показатели эффективности использования отдельных групп материальных ценностей. Выявлено, что возросла материалоемкость по покупным материалам, топливу, энергии, снизилась по сырью и вспомогательным материалам.

При планировании мероприятий направленных на снижение материальных затрат, необходимо учитывать эту взаимосвязь количественных и качественных показателей работы предприятия от уровня материалоемкости продукции.

Повышение эффективности работы предприятия будет во многом обусловливаться изменением уровня материалоемкости товарной продукции.

Важное значение уделяется автоматизации расчетов по планированию, учету и анализу использования материальных ресурсов.

Исходя из экономического содержания управления материальными ресурсами, под которым мы понимаем процесс планирования, учета, аудита и анализа их использования и принятие по разработке и осуществлению мероприятий, позволяющие ликвидировать выявленные отклонения, правомерно говорить о создании в автоматизированной системе управления материальными ресурсами предприятия. На ЗАО «ЛЖБИ» такая подсистема существует. Она включает комплексы задач из различных функциональных подсистем.

Эта подсистема создана для организации качественного управления материальными ресурсами на основе комплексного использования экономико-математических методов и своевременных средств вычислительной техники. Ее главной целью является оптимизация учета, анализа, регулирования и контроля процессов снабжения, использования и хранения материальных ресурсов; сокращение трудоемкости; улучшение качества использованной и результативной информации.

Процессами управления материальными ресурсами на предприятии занимаются различные подразделения: отделы материально-технического снабжения; главный инженер и главный бухгалтер, склады материально-технического снабжения, центральная бухгалтерия и другие.

Составляющими компонентами подсистемы управления материальными ресурсами являются различные виды обеспечения, к числу которых относится организационное, информационное, техническое, технологическое и программное.

Большое внимание было уделено разработке технологического процесса обработки информации. Он включает четыре этапа, характеристика которых рассмотрена в дипломной работе.

Рекомендации и предложения, указанные нами в дипломной работе будут способствовать организации учета, аудита и экономического анализа использования материалов на более совершенной основе на исследуемом производстве.

# Литература

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.
2. Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. Указ Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263.
3. Указ Президента Российской Федерации от 8 мая 1996 г. № 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины».
4. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации от 26 декабря 1994 г. № 170.
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов Российской федерации от 28 декабря 1994 г. № 173.
6. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательства, утвержденные приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 июня 1995 г. № 49.
7. Инструкция Государственной налоговой службы Российской Федерации от 11 октября 1995 г. № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» с изменениями и дополнениями № 1 от 23 января 1996 г.
8. Письмо Государственной налоговой службы и Министерства финансов Российской Федерации от 25 декабря 1996 г. «О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость с 1 января 1997 года» № ВЗ-6-03/890, № 109.
9. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие). М.: Экономика, 1994.
10. Баканов Н.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. М., 1994.
11. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. М., ННД «Филин», 1996.
12. Барышников Н.П. Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение. М., ННД «Филин», 1997.
13. Белобжецкий Н.А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит. М., Бухгалтерский учет, 1994.
14. Волков Н.Г. Оценка товарно-материальных ценностей в учете и отчетности. //Бухгалтерский учет - 1996 - № 11 - с. 22-28.
15. Герасимова А.К., Скапенкер М.С. Счета-фактуры: вопросов больше, чем ответов. //Экономика и жизнь - 1997 - № 3 - с. 3-10.
16. Гоголев А.К. Фифо и Лифо - методы оценки материальных запасов. //Бухгалтерский учет - 1995 - № 8 - с. 26-34.
17. Данилевский Ю.А. Особенности проведения аудиторской проверки операций с товарно-материальными ценностями. //Главбух - 1996 - № 1 - с. 4-11.
18. Захарова А.В. Расчеты с бюджетом по НДС на основе счетов-фактур. //Бухгалтерский учет - 1997 - специальный выпуск - с. 36.
19. Камышанов П.И. Производственный учет в условиях рынка. //Бухгалтерский учет - 1994 - № 8 - с. 15-22.
20. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту . М., «Инфра-М», 1996.
21. Камышанов П.И. Бухгалтерский учет и аудит. М., 1997.
22. Лебедева Н.В., Бычкова С.М. Инвентаризация при аудите товарно-материальных ценностей. //Бухгалтерский учет - 1997 - № 1 - с. 40-45.
23. Луговой В.А. Учет производственных запасов. //Бухгалтерский учет - 1996 - № 4 - с. 39-44.
24. Луговой В.А. Учет производственных запасов: материалов, топлива, запасных частей, МБП. М., АО «Аудит», 1995.
25. Луговой В.А. Организация бухгалтерского учета и отчетность. М., АО «Инкосаудит», 1995.
26. Луговой В.А. Учет материальных ресурсов. М., 1994.
27. Луговой В.А. Учет отпуска производственных запасов. // Бухгалтерский учет - 1996 - № 5 - с. 3-8.
28. Макальская М.Л. Корреспонденция счетов (справочное пособие) . М., АО «ДНС», 1995.
29. Новодворский В.Д., Пономарева Л.В., Ефимова С.В. Бухгалтерская отчетность: составление и анализ. М., Бухгалтерский учет, 1994.
30. Степанов В.И., Мешков А.А. Экономия и нормирование материальных ресурсов. М., «Высшая школа», 1991.
31. Сумин П.П. Аудит производственных запасов. //Финансовые и бухгалтерские консультации - 1994 - № 3(4) - с. 49-54.
32. Шеремет А.Д., Суйу В.П. Аудит. М., «Инфра-М», 1995.

# Приложения