

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования

«Южно-Уральский государственный университет»
(национальный исследовательский университет)

Высшая школа экономики и управления

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

РАБОТА ПРОВЕРЕНА

Рецензент,
Заместитель генерального директора
по производству - Начальник ЦИТС
ПГМ ТПП «Когалымнефтегаз»

_____ А. Г. Прытков
_____ 20__ г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Заведующий кафедрой,
д.э.н., доцент

_____ И.И. Просвирина
_____ 20__ г.

Совершенствование методики аудита материально-производственных
запасов на примере ТПП «Когалымнефтегаз»

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
(МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)
ЮУрГУ – 38.04.01.2017.606.ВКР(МГ)

Руководитель работы
к.э.н., доцент

_____ Е. В. Федина
_____ 20__ г.

Автор работы
студент группы ЭУ-378

_____ А. В. Князев
_____ 20__ г.

Нормоконтролер,
ст. преподаватель

_____ М.И. Лаврова
_____ 20__ г.

РЕФЕРАТ

Князев А.В. Совершенствование методики аудита материально-производственных запасов на примере ТПП «Когалымнефтегаз»
Совершенствование методики аудита материально-производственных запасов на примере ТПП «Когалымнефтегаз» – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУиИ, 2017, 121 с., 4 ил., 5 табл., библиогр. список - 74 наим., 2 приложений, 8 л. раздаточного материала ф. А4

В последнее время, не смотря на вопрос совершенствования законодательной регулировки аутстаффинга, его налоговых аспектов является ключевым для дальнейшего развития, как предприятий, так и экономики в целом.

Объектом исследования является аутстаффинг.

Предметом исследования являются налоговые особенности аутстаффинга.

Целью исследований является выявление проблем, возникающих в рамках налогообложения аутстаффинга с целью разработки путей оптимизации.

Новизна и практическая значимость работы заключается в определении особенности использования аутстаффера в современных российских организациях, выявлении проблем и определении путей оптимизации налогообложения аутстаффинга в России на примере управление образования Администрации города Губкинского.

В результате исследования разработаны мероприятия по оптимизации расходов с помощью аутстаффинга.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	8
1 ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ... ..	12
1.1 Анализ нормативно-правовой базы учета и аудита материально-производственных запасов... ..	12
1.2 Методика аудиторской проверки МПЗ	30
1.3 Сравнительный анализ учета МПЗ 5/01 с МСФО 35	
2 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В ТПП «КОГАЛЫМНЕФТЕГАЗ»	48
2.1 Организационно-экономическая характеристика ТПП "Когалымнефтегаз" и учетная политика.....	48
2.2 Документальное оформление движения материально-производственных запасов	58
3 АУДИТ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В ТПП «КОГАЛЫМНЕФТЕГАЗ»	74
3.1 Оценка существенности, аудиторский риск и выборка.....	74
3.2 Разработка плана и программы аудита... ..	80
3.3. Проведение аудиторских процедур	86
3.4 Рекомендации по совершенствованию учета по результатам внутренней аудиторской проверк.....	102
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	113
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	116
ПРИЛОЖЕНИЯ	
ПРИЛОЖЕНИЕ А. Акт о приемке материалов (форма М 7).....	117
ПРИЛОЖЕНИЕ Б.	

ПРИЛОЖЕНИЕ В.

ПРИЛОЖЕНИЕ Г.

ВВЕДЕНИЕ

Поддерживать стабильную и непрерывную деятельность компании нефтегазового комплекса возможно несколькими факторами, однако главным являются материально-производственные запасы.

Для осуществления корректного и достоверного отражения операций с материально-производственными запасами в системе бухгалтерского учета необходимо придерживаться законодательных актов РФ, постановлений Президента и правительства, нормативных документов и т.д. Однако нередко при аудиторских проверках на предприятиях в системе учета материально-производственных запасов встречаются нарушения и отклонения от действующих нормативных документов. Данный факт говорит о том, что бухгалтерский учет и аудит материальных запасов является неотъемлемой частью финансовой системы для предприятий нефтяной отрасли.

Нефтяная отрасль является производством с эффективным использованием основных средств и весомой долей материальных средств в обороте. Так же как и любая отрасль, рассматриваемая отрасль имеет оборотный капитал, который составляет 25%.

Результаты труда относят к материальным запасам предприятия с момента поступления их на склад предприятия до их погрузки на транспортные средства для отправки или непосредственной передачи потребителям.

Для создания условий непрерывности производственной деятельности предприятия необходимо, чтобы на складах никогда не возникало нехватки или отсутствия сырья и материалов. Они всегда должны поддерживаться на уровне достаточном, чтобы полностью удовлетворять потребность производства в любой момент их использования. Именно поэтому в условиях постоянного спроса существует большая потребность предприятий в бесперебойном снабжении производства. Решением данной проблемы

является создание на складах предприятий материальных запасов, то есть товарно-материальных ценностей.

Несмотря на то, что сейчас предприятия стремятся к наращиванию темпов оборачиваемости товарно-материальных ценностей, а значит, и уменьшение размеров их запасов, вплоть до «работы с колёс», товарно-материальные ценности также играют основную роль в предоставлении предприятию нормальных ритмичных условий работы.

Одной из важнейших проблем по экономии и рациональному использованию материальных ценностей предприятия, а также по модернизации материально-технического снабжения предприятий нефтегазового комплекса является глобальное изучение и правильное понимание сущности запасов товарно-материальных ценностей, их роли в экономике нефтегазового комплекса.

На равных условиях с актуальностью темы бухгалтерского учета и аудита материально-производственных запасов, необходимо обозначить недостаточную освещенность данной темы в литературе. Преимущественно в опубликованных изданиях рассматриваются нормативные документы без приведения практических примеров, к тому же, новые документы не подвергаются анализу. Большинство журнальных статей являются личным взглядом автора, что не дает уверенности в правильности тех или иных методов применения положений бухгалтерского учета на практике. Актуальность темы и, вместе с тем, ее недостаточная изученность определили выбор темы выпускной квалификационной работы.

В качестве теоретической и методологической основы проведения изучения приводятся нормативные документы по вопросам организации бухгалтерского учета и аудита по теме выпускной квалификационной работы. Для этого были использованы учебная литература и материалы периодической печати, а также документы, отражающие учет и отчетность материально-производственных запасов на рассмотренном предприятии.

В роли объекта изучения выпускной квалификационной работы исследуется ТПП «Когалымнефтегаз». На территории Ямало-Ненецкого автономного округа компания проводит поиск, разведку нефтяных и газовых месторождений, добычу нефти и газа, комплексное освоение и эксплуатацию нефтяных и газовых месторождений.

Целью выпускной квалификационной работы является исследование проблем учета материально-производственных запасов на предприятиях нефтегазодобывающего сектора (на примере ТПП «Когалымнефтегаз»), с дальнейшей разработкой предложений по совершенствованию методики аудита материально-производственных запасов.

Достижению заданной цели будет содействовать выполнение следующих задач:

- рассмотреть особенности бухгалтерского учета и аудита материально-производственных запасов на предприятиях нефтегазодобывающего сектора на примере ТПП «Когалымнефтегаз», а также нормативно-правовую базу учета и аудита материально-производственных запасов;

- изучить методику проведения аудиторской проверки материально – производственных запасов на примере ТПП «Когалымнефтегаз»;

- оценить организацию бухгалтерского учета материально-производственных запасов в ТПП «Когалымнефтегаз»;

- провести внутренний аудит учета материально-производственных запасов в ТПП «Когалымнефтегаз»;

- разработать предложения по совершенствованию методики аудита материально-производственных запасов на примере ТПП «Когалымнефтегаз».

Предметом исследования является организация учета и аудита материально-производственных запасов на предприятиях нефтегазодобывающего сектора.

Объектом исследования является ТПП «Когалымнефтегаз» – компания, основным видом деятельности которой является поиск, разведка нефтяных и газовых месторождений, добыча нефти и газа, комплексное освоение и эксплуатация нефтяных и газовых месторождений на территории Ямало-Ненецкого автономного округа.

При написании выпускной квалификационной работы были использованы труды отечественных ученых по вопросам бухгалтерского учета, контроля и аудита материально – производственных запасов, нормативные документы в области учета, контроля и аудита МПЗ.

При исследовании состояния учета и аудита в ТПП «Когалымнефтегаз» использована: учетная политика предприятия, первичные документы, документы бухгалтерско-финансовой отчетности предприятия за 2012-2015гг., аудиторское заключение, годовые отчеты за 2012-2015гг.

В процессе работы исследование проводилось с помощью следующих методов: системного анализа, аналитического метода, обобщения.

Информационной основой исследования были произведения отечественных и зарубежных авторов по вопросам бухгалтерского учета и аудита МПЗ. Также при написании проекта были использованы материалы периодической печати, отчетность и статистические исследования, Интернет.

Выпускная квалификационная работа имеет практическую значимость, которая заключается в том, что все выводы, предложения и рекомендации можно использовать в ТПП «Когалымнефтегаз» для совершенствования бухгалтерского учёта материально – производственных запасов.

1 ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

1.1 Анализ нормативно-правовой базы учета и аудита материально-производственных запасов

Ведение первичных учётных документов (ПУД) выполняется по строгим нормам, на основании соответствующих нормативных документов. В нижеприведенной таблице указана схема учета материально-производственных запасов по степеням.

Таблица 1 – Учет материально-производственных запасов

Разделы	Параметры
1	Гражданский кодекс Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, Федеральный закон от 6 декабря 2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» (является основным актом данного уровня), Федеральный закон от 30.12.2008 № 307 - ФЗ «Об аудиторской деятельности» (с изм. от 21 ноября 2011 г. N 327-ФЗ). Регламент единых требований к бухгалтерскому учету, бухгалтерской отчетности.
2	Стандарты и положения по бухгалтерскому учёту и отчетности; правовые акты регулирования аудиторской деятельности, регулирующим органом является Минфин РФ. Устанавливают порядок бухгалтерского учета.
3	Методические рекомендации и указания, инструкции, комментарии, письма Минфина Российской Федерации и других ведомств. Определяют логику и акценты бухгалтерского учета.
4	Рабочие документы по бухгалтерскому учёту организации, основными из которых являются документы по учётной политике предприятия, формы первичных учётных документов (утвержденные руководителем), а также графики документооборота. Способы ведения бухгалтерского учета.

В связи с разработкой нового Положения, методика учета материально-производственных запасов серьезно не изменилась. В первую очередь произошли перемены в составлении Нового плана счетов, утвержденным Приказом Минфина РФ 31.10.2000г. № 94н (с изменениями от 8 ноября 2010г. №142н) [9] и ПБУ «Доходы организации» (ПБУ 9/99) от 6 мая 1999г. № 32н (с изменениями от 27 апреля 2012г. №55н) [10] и «Расходы

организации» (ПБУ 10/99), утвержденных приказами Минфина России от 06.05.1999г. и 33н. (с изменениями от 27 апреля 2012г. №55н) [11].

Новое Положение определяет порядок формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах (МПЗ) предприятия.

Концепция нормативного регулирования аудиторской деятельности, которую должны использовать аудиторы при проведении проверки правильности учета материалов в отчетной бухгалтерской документации, а значит, и аудируемым лицам при подготовке этого участка бухгалтерского учета, классифицируется на четыре раздела документов:

Первый раздел: Законы Российской Федерации, Указы Президента Российской Федерации, Кодексы Российской Федерации. В него входят:

– Гражданский кодекс Российской Федерации, [1] где отображены основные нормы ведения учета в организации, учета материалов – присутствие личного баланса у каждого юридического лица, необходимость утверждения годового отчета, правила регистрации, ликвидации и реорганизации предприятия и т.д.;

– Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть 1 и 2) [2]. Данный документ устанавливает основные принципы налоговой концепции, которая отражается на организации бухгалтерского учета, учета материалов при формировании базы для расчета налогов;

– Федеральный закон от 6 декабря 2011г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учёте». В нем говорится о понятиях бухгалтерского учета материалов, основные правила и требования, его объекты, порядок регулирования и организации бухгалтерского учета материалов, порядок оценки материалов, их инвентаризации, правила организации аналитического и синтетического учета материалов, его регистров[3];

– Федеральный закон от 30.12.2008г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»30-ФЗ от 24.12.2008 (с изменениями от 21 ноября 2011г.

№ 327-ФЗ), в соответствии с которым, аудиторские организации,

исполняющие свою деятельность без оформления юридического лица, при осуществлении аудиторской проверки предприятия высказывают мнение о подлинности финансовых (бухгалтерских) отчетов предприятия и правильности порядка ведения бухгалтерского учета материалов законодательству РФ [4].

Второй раздел – Стандарты и положения по бухгалтерскому учёту и отчетности; правовые акты регулирования аудиторской деятельности, регулирующим органом является Минфин РФ: Постановления Правительства Российской Федерации, нормативные правовые акты государственного регулирования аудиторской деятельности, министерств и ведомств, в чьи обязанности входит обеспечение эффективного функционирования института отечественного аудита в рыночных условиях, его развитие и модернизация, контроль за работой аудиторов. К данному разделу имеют отношения нижеуказанные нормативно-правовые документы:

– Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002г. №696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (с изменениями от 22 декабря 2011г. №1095) [8].

– Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Минфина РФ от 09.06.2001г. №44-н. (в редакции от 25 октября 2010г. №132н) [5], в котором определены основные понятия, приемы и базовые правила бухгалтерского учета материалов, содержит ответы на другие вопросы бухгалтерского учета материалов;

– Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) (утверждено приказом Минфина России от 27.11.2006г. №154н) (в редакции от 24.12.2010г. N186н) [7];

– Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина РФ от 29.07.1998г. №34н (в редакции от 24 декабря 2010г.) №186н [6].

Третий раздел – Методические рекомендаций и указания, инструкции, комментарии, письма Минфина Российской Федерации и других ведомств: правила аудиторской деятельности, четко трактуемые всеми субъектами финансово-хозяйственной деятельности. К ним относятся:

– методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности, одобренные Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации (протокол №25 от 23.04.2004г.) [16];

– методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утверждены приказом Минфина России от 28 декабря 2001г. №119н (с изменениями от 24 декабря 2010г. №186н) [17];

– методические рекомендации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Минфина РФ от 13.06.1995г. №49 (с изменениями от 08.11.2010г. №142н) [15].

Четвертый раздел – Рабочие документы по бухгалтерскому учёту организации, основными из которых являются документы по учётной политике предприятия, формы первичных учётных документов (утвержденные руководителем), а также графики документооборота: методики аудиторской работы, устанавливающие правила проведения аудиторских проверок с учетом к конкретным отраслям, по некоторым вопросам финансов, налогообложения, и по специальным аудиторским заданиям. Например:

– рабочий план счетов бухгалтерского учета – необходим, для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

– внутрифирменные правила (стандарты) – являются детализацией национальных и международных стандартов аудита, они доводят требования общепринятых стандартов до уровня конкретных методик и конкретных

указаний конкретным исполнителям, осуществляющим аудиторскую проверку;

- инструкции по проведению инвентаризации;
- должностные инструкции – регламентируют полномочия, ответственность и должностные обязанности работника на занимаемой должности и т.д.

Правило (стандарт) №1: Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности – выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации [12].

Правило (стандарт) №2: Документирование аудита – рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора, либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита [13].

Правило (стандарт) №3: Планирование аудита – самостоятельный и обязательный этап аудита, заключающийся в определении стратегии и тактики аудита, объема аудиторской проверки, разработке аудиторской программы и конкретных аудиторских процедур [14].

Данный перечень документов, устанавливающих порядок учета материалов и его аудиторскую проверку в Российской Федерации, сформирован на их юридической значимости для формирования системы бухгалтерского учета и его аудита.

Производственные запасы – многообразные вещественные элементы производства, которые используются как предметы труда в производственном деле. Они абсолютно все используются в любом производственном деле, и их стоимость полностью переносится на стоимость производимой продукции [56].

Труд человека с задачей получения готовой продукции целеустремлен на предметы, которыми являются производственные запасы. В сравнении со средствами труда, сохраняющими в производственном цикле свою форму и

переносимыми стоимость на продукт планомерно, предметы труда потребляются полностью и целиком переносят свою стоимость на этот продукт и заменяются после каждого производственного процесса. На данный момент, в нефтяной отрасли идет тенденция постепенного увеличения потребления товарно-материальных ценностей в производстве. Данный факт объясняется ростом производства, существенным удельным весом материальных затрат в себестоимости продукции и ростом цен на ресурсы. В условиях рыночных отношений, большую роль приобретает повышение качественных показателей вовлечения производственных запасов, то есть, снижение удельных затрат материалов в себестоимости продукции, экономия по всем направлениям и т.д.

Все материально-производственные запасы по методу их назначения и использования делятся на группы (рисунок 1):

- сырье и основные материалы – изначальный продукт, не подвергавшийся первичной обработке;

- вспомогательные материалы – материалы, не входящие в состав производимой продукции, но используемые при ее производстве [57];

- покупные полуфабрикаты – приобретенные на стороне оборотные материальные активы, предназначенные для использования в собственном производстве в качестве материальной основы или необходимого дополнения к материальной составляющей будущего продукта этого производства [58];

- топливо-горючие вещества, применяемые для получения при их сжигании тепловой энергии. Может быть: технологическое (для технологических целей), моторное, хозяйственное (система отопления);

- отходы (возвратные) – остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе переработки в готовую продукцию, полностью или частично утратившие потребительские свойства исходного сырья и материалов (стружка, обрезки металлопроката);

– тара и тарные материалы – вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей (коробки, ящики, мешки);

– запасные части – предметы труда, предназначенные для ремонта основных средств и замены деталей машин;

– инвентарь и хозяйственные принадлежности – совокупность различных предметов хозяйственного обихода и производственного назначения какого-нибудь хозяйства, учреждения, предприятия.

Сырье и основные материалы – предметы труда, из которых производят продукт. Они образуют материальную основу продукта. К ним относятся продукция сельского хозяйства, добывающей и обрабатывающей промышленности.

Вспомогательные материалы применяются для оказания воздействия на сырье и основные материалы, привнесения продукту отчетливых потребительских свойств или же для содержания и ухода за орудиями труда и оптимизации процесса производства (краска, ветошь). На рисунке 1 представлена характеристика материально-производственных запасов.

Внутри каждой из перечисленных групп материальные ценности подразделяются на виды, сорта, марки, типоразмеры. Каждому сорту, наименованию присваивается номенклатурный номер и записывают его в специальный реестр, который называется номенклатурой-ценником.

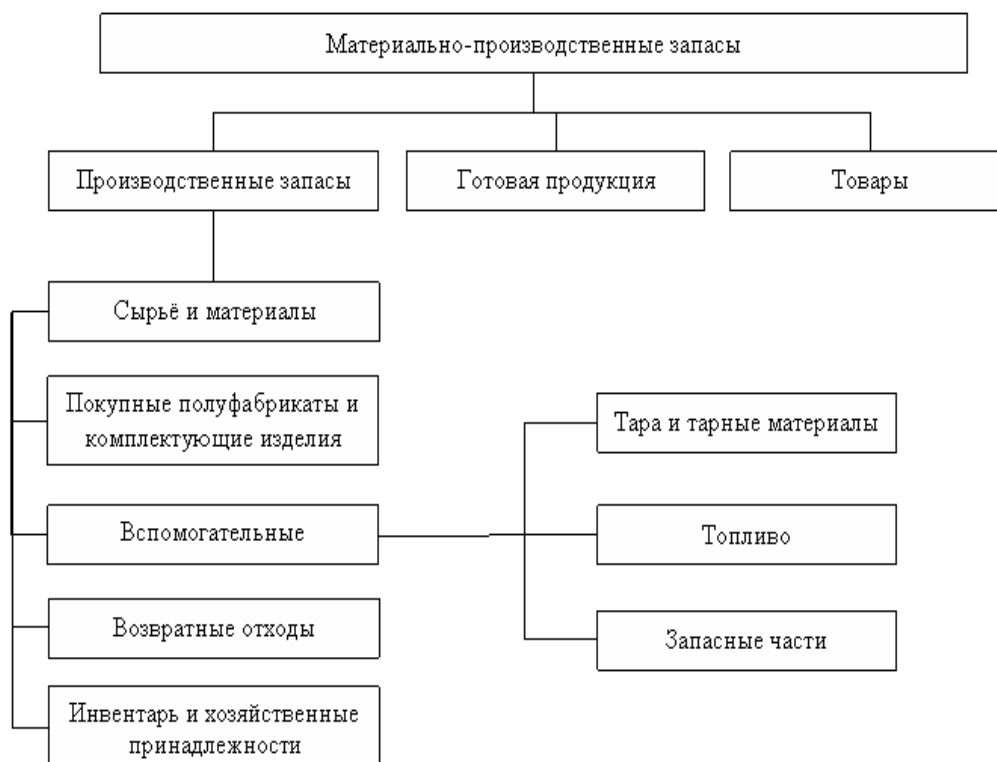


Рисунок 1 – Характеристика материально-производственных запасов

Перед бухгалтерским учетом и контролем над вовлечением материально-производственных запасов на предприятиях ставятся надлежащие задачи:

- 1) точное и актуальное документальное проведение всех операций по заготовке, поступлению и отпуску МПЗ;
- 2) выявление и отражение затрат, которые связаны с их заготовлением;
- 3) сбор подлинной информации об остатках и движении МПЗ в пунктах их хранения, установление степени обеспеченности ими предприятия;
- 4) точный расчет и списание отклонений по всем направлениям затрат;
- 5) контроль над сохранностью материальных ценностей в пунктах их хранения и на всех этапах движения;
- 6) постоянный контроль над выполнением установленных норм МПЗ;
- 7) регулярный контроль над вовлечением материалов в производстве на основании регламентированных норм их расходования;
- 8) контроль над технологическими отходами и потерями, и их

употреблением;

9) постоянный контроль над обнаружением излишних и невостребованных материалов, их использование.

Оценки материально-производственных запасов можно разделить на несколько направлений:

- оценка МПЗ при их постановке на бухгалтерский учет;
- оценка МПЗ при их вовлечении в производство и каком-либо другом выбытии.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 МПЗ ставятся на бухгалтерский учет по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью МПЗ, которые приобретены за плату, принимается сумма фактических затрат предприятия на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость (НДС) и других возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов – это:

- суммы, которые уплачиваются согласно договору поставщику (продавцу);
- суммы, которые уплачиваются организациям за консультационные и информационные услуги, относящиеся к приобретению МПЗ;
- невозмещаемые налоги, которые уплачиваются в связи с приобретением единицы МПЗ;
- таможенные пошлины;
- расходы на заготовку и доставку МПЗ до места их использования, с учетом расходов по страхованию;
- вознаграждения, которые уплачиваются организации-поставщику, через которую были приобретены МПЗ;
- расходы по содержанию заготовительного производства, складского подразделения организации, расходы за транспортную доставку МПЗ до

пункта их использования, если они не входят в цену МПЗ, прописанную в договоре; начисленные проценты по кредитам, которые предоставлены поставщикам; начисленные, до принятия на бухгалтерский учет МПЗ, проценты по заемным средствам, использованных для приобретения данных запасов;

– затраты по подготовке МПЗ до состояния, пригодного, для дальнейшего из использования в поставленных задачах. Эти затраты объединяют в себе затраты предприятия по подработке, фасовке, сортировке и улучшению технических параметров полученных запасов, которые не связаны с проведением работ, производством продукции и оказанием услуг;

– другие затраты, напрямую связанные с приобретением МПЗ.

Не входят в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, не включая случаи, когда они напрямую связаны с приобретением материально-производственных запасов.

Фактическая себестоимость МПЗ, при их самостоятельном изготовлении предприятием, есть совокупность всех фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Формирование и учет затрат на производство МПЗ проводится предприятием в порядке, который установлен для определения себестоимости надлежащих видов продукции.

Фактическая себестоимость МПЗ, которые внесены в счет вклада в уставный (складочный) капитал предприятия, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) предприятия и, если иное не предусмотрено законами Российской Федерации.

Фактическая себестоимость МПЗ, которые получены предприятием согласно договору дарения или безвозмездно, или оставшихся от выбытия основных средств и другого имущества, формируется исходя из их текущей рыночной стоимости в момент принятия к бухгалтерскому учету.

Текущая рыночная стоимость определяется, как сумма денежных средств, полученная в результате продажи указанных активов.

Фактической себестоимостью МПЗ, которые получены по договорам, включающим пункт о выполнении обязательств (оплату) не денежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче предприятием. Стоимость активов, которые переданы или подлежат передаче предприятием, определяется с учетом цены, по которой в аналогичных обстоятельствах обычно предприятие определяет стоимость аналогичных активов [5].

При отсутствии возможности определить стоимость активов, которые переданы или подлежат передаче предприятием, стоимость МПЗ, полученных предприятием по договорам, обязывающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, формируется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные МПЗ.

В фактическую себестоимость МПЗ включаются также фактические затраты организации на доставку материально-производственных запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, принятая к бухгалтерскому учету, не может быть изменена, кроме случаев, которые предусмотрены законодательством Российской Федерации.

Организация, занимающаяся торговой деятельностью, расходы на заготовку и доставку товаров до складов, производимые до момента их передачи в продажу, может включать в состав расходов на продажу.

Материально-производственные запасы, которые не принадлежат предприятию, но находятся в использовании или распоряжении согласно условиям договора, допускаются к учету в оценке, которая предусмотрена в договоре.

Товары, которые приобретены организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения. Компании, занимающейся розничной торговлей, можно производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

При вовлечении МПЗ (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих вариантов:

- по средней себестоимости;
- по себестоимости каждой единицы;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО) [5].

Применение любого из вышеперечисленных вариантов по виду МПЗ проводится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Хозяйственные операции по движению материалов отражаются в бухгалтерском учете на основании первичных учетных документов.

Согласно статье 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, осуществляемые предприятием, отображаются в бухгалтерском учете на основании первичных документов. В п.12 и 13 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации говорится, что все хозяйственные операции, осуществляемые предприятием, должны подтверждаться оправдательными документами, являющимися первичными учетными документами.

Первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа, дата составления, код формы, наименование предприятия, от имени которого составлен документ; содержание, измерители (в натуральном и денежном выражении) хозяйственной операции; должности лиц, которые несут ответственность за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки. Данные документы составляются по форме, содержащейся в перечне унифицированных форм первичной учетной документации по учету материалов, утвержденных постановлением Госкомстата России от 30.10.1997г. №71а.

К ним, в области учета МПЗ, относят:

М-2а - унифицированная форма доверенности на получение ТМЦ. Выдача таких доверенностей предусматривается и действующей в настоящее время в части, не противоречащей ГК РФ, Инструкцией Минфина СССР от 14.01.1967г. №17 «О порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и отпуска их по доверенности» (далее – Инструкция). В данной доверенности необходимо четко перечислить ТМЦ, получаемые от определенного поставщика и по конкретному документу (наряду, счету, договору, заказу, накладной или другому заменяющему их документу) или нескольким документам, при этом нужно указать номера и даты этих документов. Перечень подлежащих получению ТМЦ, предусмотренный на обороте доверенности, заполняют в тех случаях, когда в документе на отпуск ценностей, указанном на лицевой стороне, не приведены наименования и количество ТМЦ. Если же такой список есть, то перечень ценностей на оборотной стороне доверенности прочеркивается буквой Z; регистрация и учет доверенностей ведется бухгалтерией; лицо, которому выдана доверенность, обязано не позднее следующего дня после каждого получения ТМЦ (или их части) представить в бухгалтерию документы о выполнении поручений и о сдаче ТМЦ на склад или материально ответственному; доверенность наряду с руководителем организации должна быть подписана главным бухгалтером. Инструкция обязывает бухгалтерию организации регистрировать доверенности на получение ТМЦ по унифицированной форме №М-2а. Необходимо это прежде всего для того, чтобы иметь возможность контролировать движение ценностей и действия материально ответственных лиц. Если компания часто выдает доверенности на получение ТМЦ, то их можно регистрировать в заранее пронумерованном и прошнурованном журнале «Учет выданных доверенностей» по образцу, также утвержденному Инструкцией [57];

М-4 – приходный ордер. Применяется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки. Приходный ордер в одном экземпляре составляет материально ответственное лицо в день

поступления ценностей на склад. Один приходный ордер может быть оформлен на несколько наименований материалов в случае, если они поступили по одной накладной. На массовые однородные грузы, прибывающие от одного и того же поставщика несколько раз в течение дня, допускается составление одного приходного ордера в целом за день. Приходный ордер должен выписываться на фактически принятое количество ценностей [57];

М-7 – акт о приемке материалов. Данная форма применяется для оформления приемки материальных ценностей, имеющих количественное и качественное расхождение, а также расхождение по ассортименту с данными сопроводительных документов поставщика; составляется также при приемке материалов, поступивших без документов; является юридическим основанием для предъявления претензии поставщику, отправителю. В верхней части акта указываются наименования, адреса, телефоны, отправителя, поставщика и получателя материалов, а также место составления акта, время начала и окончания приёмки. Если груз был застрахован, то указывается страховая компания. Кроме того в соответствующих строках указываются номер сертификата качества, номер и дата сопроводительного документа (накладная), номер и дата договора на поставку материалов.

В верхней части акта указываются наименования, адреса, телефоны, отправителя, поставщика и получателя материалов, а также место составления акта, время начала и окончания приёмки. Если груз был застрахован, то указывается страховая компания. Кроме того в соответствующих строках указываются номер сертификата качества, номер и дата сопроводительного документа (накладная), номер и дата договора на поставку материалов [57].

На первой странице формы в разделе «По сопроводительным транспортным документам значилось» указываются данные из накладной поставщика.

На второй странице пишутся условия хранения продукции на складе получателя, состояние тары и упаковки продукции. Также указывается, каким образом было определено количество недостающей продукции.

На третьей странице акта указываются выявленные сведения о браке, бое, недостатке и излишках материалов с точным количеством и стоимостью.

На четвертой странице приводится заключение приемочной комиссии, и перечисляются документы, прилагаемые к акту.

Акт составляется комиссией в двух экземплярах с обязательным участием материально ответственного лица и представителя поставщика. Каждый член комиссии, включая кладовщика, принимающего материалы, подписывает акт. Акт утверждается руководителем организации-получателя материалов [57];

М-8 – лимитно-заборная карта. Применяется при наличии в организации лимитов отпуска материалов для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции, а также для текущего контроля за соблюдением установленных лимитов отпуска материалов на производственные нужды и является оправдательным документом для списания материальных ценностей со склада.

Отпуск материалов со складов в производство в большинстве случаев осуществляется на основе предварительно установленных лимитов. Лимиты определяются на основе норм расхода материалов при изготовлении продукции, а также производственных программ.

Данная карта выписывается на один вид материала в двух экземплярах. Один экземпляр направляется в подразделение, которое является потребителем этого материала, другой экземпляр передаётся на склад. Лимитно-заборные карты могут выписываться как на месяц, так и на квартал. Установленный для данного материала лимит указывается в строке «Лимит».

Отпуск материала в производство происходит, когда сотрудник производства предъявляет кладовщику свой экземпляр лимитно-заборной карты. Дата и количество отпущенных материалов отмечается в обоих

экземплярах карты. Кладовщик расписывается в экземпляре представителя производства, а представитель производства – в экземпляре кладовщика[57];

М-11 – требование-накладная. Применяется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами. Данная форма используется в том случае, когда в организации не установлены лимиты на отпуск материалов со складов.

Требование-накладная служит также для оформления операций по сдаче на склад остатков из производства неизрасходованных материалов, если они ранее не были получены по требованию, а также сдача отходов и брака. Данная накладная составляется в двух экземплярах. Один остаётся на сдающем складе, другой направляется принимающему.

Реквизиты формы заполняются так же, как и другие бланки форм по учёту материалов (М-8, М-17) [57];

М-15 – накладная на отпуск материалов на сторону. Оформляется при отпуске материалов сторонним организациям или подразделениям своей организации, а также при выбытии материалов в результате их продажи. Данная накладная выписывается соответствующим подразделением организации, осуществляющим снабженческо-сбытовые функции, либо должностным лицом, выполняющим аналогичные функции, на основании договоров или других документов и разрешения руководителя организации. Накладная выписывается в двух экземплярах. Один из них служит основанием для отпуска материалов со склада, второй передаётся получателю [57];

М-17 – карточка учета материалов. Данная форма применяется для учета движения материалов, находящихся на хранении на складах организации и её подразделений, по каждому наименованию, сорту, артикулу, марке, размеру и другим отличительным признакам (сортовой учет). Карточки учета материалов заполняются на каждый номенклатурный номер материалов на

основании первичных приходных документов (форма № М-4) в день совершения операции.

Все первичные документы по приходу и расходу материалов прилагаются к карточке М-17. Учёт приходов, расходов и остатков материалов на складе ведётся заведующим складом или кладовщиком. Кладовщик заполняет реквизиты места хранения материала на складе – стеллаж, ячейка.

В графе «Норма запаса» указывается количество материала, которое необходимо для бесперебойного производства. Это количество материала всегда должно присутствовать на складе.

Графа «Срок годности» заполняется для материалов, для которых важно учитывать этот такой срок, например для шпаклёвок, лаков и т.п. Для прочих материалов в этом поле ставится прочерк.

При приходе или расходе материалов в основной таблице карточки заполняется:

- дата записи – это дата совершения операции прихода или расхода;
- номер документа и номер по порядку – указывается номер документа, на основании которого был оприходован или отпущен материал, также указывается порядковый номер этого документа в карточке;
- от кого получено или кому отпущено – в этой графе указываются наименования организаций или подразделений, от кого получены или кому отпущены материалы;
- учетная единица выпуска продукции (работ, услуг) – указывается наименование продукции, для производства которой отпускаются материалы, а также её учётная единица (штука, килограмм и т.д.);
- приход – указывается количество материалов, поступивших на склад;
- расход – указывается количество материалов, отпущенных со склада;
- остаток – в этой графе указывается остаток материала после совершения каждой операции – прихода или расхода;
- подпись, дата – в этой графе напротив каждой операции кладовщик ставит свою подпись и указывает дату подписания;

М-35 – акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений применяется для оформления оприходования материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, пригодных для использования при производстве работ.

Учет материальных ценностей на синтетических счетах производят по фактической себестоимости или по учетным ценам. В дебет материальных счетов, при учете материалов по фактической себестоимости, включают все расходы по их приобретению. В зависимости от учетной политики предприятия поставка материалов может быть отражена с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» или без их использования.

В случае, когда организация использует счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» основываясь на поступивших на предприятие расчетных документах поставщиков, вносится запись по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» на сумму фактических затрат и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», исходя из того, откуда поступили те или иные ценности, и от вида расходов по заготовке и доставке материалов в организацию. В данном случае запись по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ведется независимо от того, когда материалы поступили на предприятие – до или после получения расчетных документов поставщика. Оприходование материалов на склад, которые поступили на предприятие, проводится записью по дебету счета 10

«Материалы» и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» по учетным ценам.

Если же организация не использует счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», оприходование материалов проводится записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» по покупной цене.

Стоимость материалов, которые остались на конец месяца в пути или не вывезены со складов поставщиков, в конце месяца проводятся по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (без оприходования этих ценностей на склад).

В таблице 2 отражены типовые проводки по учету МПЗ.

Таблица 2 – Типовые проводки по учету МПЗ

Мероприятия	Дебет	Кредит
1	2	3
Поступление материалов		
Показаны фактические затраты на приобретение материалов (учет ведется без применения счетов 15 и 16)	10	60,02,23,70, 69,76
Показаны фактические затраты на приобретение материалов (учет ведется с применением счетов 15 и 16):		
-на сумму фактических затрат на приобретение материалов	15	60
-на сумму учетной стоимости материалов	10	15
-на сумму положительной разницы между фактической себестоимостью приобретенных материалов и их учетной стоимостью	16	15
Показаны стоимость материалов, внесенных учредителем в счет вклада в уставный капитал	10	75
Показана рыночная стоимость материалов, полученных безвозмездно	10	98
Поставлены на учет неучтенные материалы, выявленные при инвентаризации	10	91
Поставлены на учет материалы, изготовленные силами организации	10	23
Выбытие материалов		
Списаны материалы, использованные при приобретении основных средств и нематериальных активов	08	10
Списаны материалы, использованные в основном производстве	20	10
Списаны материалы, использованные во вспомогательных производствах	23	10

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списаны материалы на общепроизводственные нужды	25	10
Окончание таблицы 2		
1	2	3
Списаны материалы на общехозяйственные нужды	26	10
Списаны материалы, использованные при устранении брака	28	10
Списаны материалы на нужды обслуживающих производств и хозяйств	29	10
Списаны материалы, использованные при реализации продукции	44	10
Списана стоимость реализованных материалов	91	10
Списана стоимость безвозмездно переданных материалов	91	10
Списана недостача материалов, выявленная при инвентаризации	94	10

1.2 Методика аудиторской проверки МПЗ

Основная задача аудиторской проверки учета МПЗ заключается в подтверждении подлинности данных по наличию и движению, установлении правильности документального оформления операций по производственным запасам, согласно действующим нормативных актов РФ.

С точки зрения проведения аудита производственных предприятий, одной из наиболее важных статей бухгалтерского учета являются МПЗ. Обычно, их доля составляет более 5% актива баланса, то есть стоимость МПЗ – весомая часть в себестоимости готовой продукции. В большинстве случаев финансовый результат деятельности всего предприятия главным образом зависит от закупки и доставки материалов. Ошибки, которые допускаются в учете МПЗ, приводят к некорректному формированию себестоимости готовой продукции, к неточности финансового результата и налогооблагаемой прибыли. Такие, своего рода, просчеты могут оказаться существенными и повлиять на выражение аудитором своего мнения о достоверности отчетности.

Система внутреннего контроля включает в себя совокупность организационных мер, процедур и методик, которые используются руководителем аудируемого лица в качестве средств для эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, гарантии сохранности активов, определения, исправления и предупреждения ошибок и

неправильности информации, а также своевременной подготовки актуальной финансовой (бухгалтерской) отчетности [16].

Хозяйственные операции по учету материально – производственных запасов причисляются к операциям с повышенным уровнем риска по следующим причинам:

1) Увеличение себестоимости выпущенной продукции и снижения налогов на прибыль и имущество, за счет списания МПЗ под несуществующие заказы и объемы выпуска.

2) Велика вероятность хищения МПЗ.

3) Большое количество операций, следовательно, огромный массив первичной учетной документации, что в последующем может обернуться отсутствием некоторых оправдательных документов, несогласованное вовлечение МПЗ, а также утеря бумаг.

4) Неправильность фактов списания МПЗ из-за технических ошибок при подсчете и измерении совершаемых операций в момент сбора и регистрации информации.

Чтобы осознать уровень указанных рисков, аудитор проверяет производительность системы внутреннего контроля над организацией учета по данному разделу на предприятии, например:

– наличие организованного должным образом места хранения МПЗ: степень защиты от доступа посторонних лиц; присутствие охраны и пожарной сигнализации, контроля выдачи и вывоза ценностей;

– заключение с установленными людьми, ответственными за приемку, отпуск и сохранность МПЗ, договора о полной коллективной материальной ответственности;

– проведение мероприятий по инвентаризации материальных ценностей (обязательной, плановой, внезапной), оформление ее результатов соответствующими документами;

– выполнения порядка оформления первичных документов, применение установленных форм первичной документации, составление приходных и

расходных документов на каждую операцию в день ее совершения, заполнение всех обязательных реквизитов;

- актуальное и полное отражение операций с материально – производственными запасами в регистрах бухгалтерского учета, проведение проверки полноты оприходования материалов, применения системы нормирования расхода материалов;

- разъяснение принципов учета материалов с помощью положений учетной политики, утвержденной в организации, методы ведения учета операций, связанных с движением материально – производственных запасов, используемые счета, способы оценки, использование учетной политики методически от периода к периоду;

- проведение систематической сверки данных ведомостей, журналов-ордеров с Главной книгой (если учет не автоматизирован);

- осуществление оформления прихода материалов, полученных от упразднения основных средств, определение стоимости указанных материалов по рыночным ценам;

- наличие нетипичных операций с МПЗ [55].

Весь объем аудиторских действий в момент проведения проверки, практически, делятся на несколько групп: аудит наличия и сохранности материально – производственных запасов; аудит движения материально – производственных запасов; проверка точности налогообложения материально – производственных запасов.

В процессе проверки наличия и сохранности МПЗ, аудитор осуществляет следующие процедуры:

- контролирует отсутствие изменений в начальном сальдо по МПЗ, достоверность перенесения остатков по счетам учета из предыдущего периода на начало анализируемого;

- сравнивает данные бухгалтерского учета и финансовой отчетности;

- убеждается, что к исполнению принимаются только те документы, которые должным образом оформлены;

- рассматривает правильность синтетического и аналитического учета МПЗ;

- контролирует, как проводится установление порядка нормирования МПЗ, выполнение норм, выявляет несоответствия и мероприятия, принимаемые для их исключения;

- устанавливает точность определения и списания стоимости израсходованных МПЗ на себестоимость;

- контролирует выполнение периодической сверки синтетического учета с данными карточек складского учета, актуальное и полное показание операций в регистрах бухгалтерского учета;

- контролирует сроки и периодичность проведения инвентаризации в соответствии с требованиями законодательства, правильность оформления материалов инвентаризации и отражения ее результатов в учете;

- анализирует процесс организации контроля над закупками, непосредственно, сам процесс закупок: соблюдение юридических норм при оформлении договора, оплату счетов, накладных, счетов-фактур, оприходование материально-производственных запасов в регистрах бухгалтерского учета.

Во время проведения проверки движения МПЗ аудитору необходимо подробно изучить:

- оформление документов по движению МПЗ, использование унифицированных форм, присутствие всех необходимых реквизитов, отношение операций к проверяемому периоду;

- достоверность оприходования МПЗ при покупке, безвозмездном получении, прочем поступлении;

- достоверное отражение прибыли при продаже и правильность списания, прочем выбытии МПЗ;

- достоверность оприходования материалов, которые получены при ликвидации основных средств;

- соблюдение действующего законодательства РФ при отражении нетипичных операций;
- достоверность забалансового учета МПЗ, которые приняты на ответственное хранение, а также товаров, взятых на комиссию;
- полноту учета операций с аффилированными лицами;
- соответствие законодательству операций при передаче МПЗ в залог и так далее [55].

Иными словами можно сказать, что необходимо осуществить проверку ведения учета на синтетических счетах 10, 11, 14, 15, 16 и 19. При этом особое внимание, безусловно, следует уделить счету 10 «Материалы», который подразделяется на субсчета по группам материальных ценностей.

Для определения правильности налогообложения МПЗ аудитор необходимо проверить:

- верность и полноту формирования первоначальной стоимости МПЗ для целей налогового учета;
- правомерность отражения в учете НДС при приобретении МПЗ, применение налогового вычета;
- правильность включения в расходы израсходованных МПЗ;
- начисления в учете НДС при реализации;
- списание МПЗ по методам, закрепленным в учетной политике для целей налогового учета;
- достоверность формирования доходов и расходов при продаже МПЗ [55].

Все эти моменты помогают аудитору собрать необходимую аналитическую информацию о составе, стоимости и движении МПЗ, которая в совокупности с данными, полученными в ходе аудита всех остальных статей финансовой отчетности, позволит проверяющему выразить мнение о правильности полученных сведений.

Итак, положительные моменты проведения аудиторской проверки для финансово-хозяйственной деятельности предприятия очевидны. Кроме

официального мнения в форме аудиторского заключения о финансовой (бухгалтерской) отчетности, полученная от аудиторов по итогам проверки информация, в том числе о состоянии учета МПЗ, имеет важное значение для обеспечения контроля за их сохранностью, снижения налоговых рисков, а также для принятия оптимальных управленческих решений.

1.3 Сравнительный анализ учета МПЗ 5/01 с МСФО 2

В последнее время проблема международной унификации бухгалтерского учета рассматривается особенно детально. Развитие бизнеса, которое сопровождается возрастанием роли международной интеграции в сфере экономики, выставляет определенные требования к единым применяемым в разных странах принципам формирования и алгоритмов исчисления прибыли, налогооблагаемой базы, условий инвестирования, капитализации заработанных средств. На сегодняшний день существует мнение, что бухгалтерский учет в России не отвечает международным нормам, бухгалтерская отчетность российских предприятий не отражает их реального имущественного и финансового положения и вообще «не прозрачна и не надежна». Давление международных валютно-банковских организаций привело к необходимости перехода России на международные нормы бухгалтерского учета, массового переучивания бухгалтеров и аудиторов.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) представляют собой ряд компромиссных и достаточно общих правил ведения учета. Также следует отметить, что МСФО не являются единственными верными для ведения бухгалтерской отчетности, также они не являются нормативными документами, которые регламентируют конкретные методы ведения бухгалтерского учета и нормы составления отчетности. Они носят лишь рекомендательный характер и, таким образом, не являются обязательными для принятия. Можно сказать, что в национальных учетных системах МСФО можно брать за основу при разработке национальных

стандартов с более детализированной регламентацией учета определенных объектов.

Применение МСФО нужно. Составление отчетности согласно МСФО является одним из основных моментов, открывающих российским предприятиям возможность приобщения к международным рынкам капитала. Всем известно, что капитал требует прозрачности финансовой информации о деятельности компаний и отчетности менеджмента перед инвесторами (особенно иностранный). До тех пор, пока иностранный инвестор не будет иметь возможность проследить и понять через финансовую отчетность, как используется представленный им капитал, Россия останется зоной повышенного риска и, следовательно, будет отставать от других стран в привлечении финансовых ресурсов с международных рынков.

Иными словами можно сказать, что МСФО постепенно становятся своеобразным ключом к международному рынку капитала.

Для более подробного анализа проведем сравнительную характеристику МСФО 2 Запасы [17] и ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

Порядок отражения материальных оборотных запасов устанавливается МСФО 2 (1993 год). К запасам согласно стандартам, относятся активы в форме сырья и материалов для использования в производстве товаров и оказания услуг, или предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности либо применения в ходе производства для такой продажи. Запасы относятся к краткосрочным активам организации, от которых ожидается получение экономической выгоды. Основными моментами в учете запасов являются:

- установление величины затрат, подлежащих признанию в качестве актива;
- определение стоимостной оценки запасов, по которой они будут отражаться в конце отчетного периода и переносится в следующий учетный период.

Запасы могут храниться организацией с целью продажи в ходе своей деятельности, находиться в процессе производства или в форме сырья и материалов, которые предназначены для использования в производственном процессе.

Запасами могут быть:

- товары, закупленные и хранящиеся для перепродажи, в том числе;
- оборудование;
- земля;
- сырье и материалы, предназначенные для потребления в процессе производства;
- готовая продукция;
- незавершенное производство;
- прочие товары.

Подобием МСФО 2 в нашей стране служит ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». На территории РФ его обязаны принимать все юридические лица независимо от организационно-правовой формы.

ПБУ 5/01 устанавливает методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах. Говоря об аналогичности МСФО 2 и ПБУ 5/01, между ними существуют некоторые отличия.

По МСФО 2 следует, что себестоимость товарно-материальных запасов должна включать в себя стоимость покупок, затраты, произведенные в связи с переработкой продукции, в также затраты на доставку товарно-материальных запасов к месту их расположения и приведение в надлежащее состояние.

1) Затраты на приобретение

- цена покупки;
- пошлина на ввоз;
- налоги (кроме тех, которые возвращаются организации налоговыми органами);

– транспортно-заготовительные и прочие расходы, прямо связанные с приобретением готовой продукции, материалов и услуг (торговые скидки, возвраты переплат и прочие вычитаются при определении затрат на приобретение).

При оценке запасов, купленных в рассрочку, разница между покупной ценой при обычных условиях и уплаченной суммой признается в качестве затрат на проценты, распределенных на весь срок платежа.

2) Затраты на переработку. В них входят затраты, которые связаны с единицами производства; распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы, сделанные при переработке материалов в готовую продукцию (к постоянным расходам относят косвенные затраты, не изменяющиеся в зависимости от объема производства, к переменным – которые изменяются пропорционально объему производства).

Распределение постоянных накладных расходов производится на основе нормативной мощности производственного оборудования (под нормативной мощностью понимается уровень производства, который может быть достигнут, в среднем, в течение нескольких периодов при нормальных обстоятельствах с учетом потерь на плановые технические работы).

Нераспределенные накладные расходы рассматриваются как расходы за тот период, в течение которого они были понесены, то есть подобные затраты не увеличивают себестоимость запасов. С другой стороны, при увеличении объемов производства на каждую производственную единицу постоянных расходов будет приходиться меньше, и соответственно снизится оценка товарно-материальных запасов.

Переменные накладные расходы распределяются на каждую производственную единицу на основе фактического использования производственных мощностей. При изготовлении совместно производимых или побочных продуктов затраты между ними распределяются в соответствии с каким-либо обоснованным критерием, например продажной

стоимостью каждого продукта, его количеством. Побочные продукты обычно оцениваются по чистой стоимости реализации (продажи), и эта стоимость вычитается из себестоимости основного продукта.

Так, следует обратить внимание и на расходы, которые не включаются в себестоимость товарно-материальных запасов. К ним относятся расходы:

- затраты на хранение, если они не являются необходимыми в производственном процессе;
- сверхнормативные потери (высокий расход материалов, непланируемые производственные затраты);
- затраты на реализацию;
- административные накладные расходы.

3) Прочие затраты. К ним относят расходы, связанные, к примеру, с непроизводственными накладными расходами или затратами на конструирование товара по заказам. Подобное требование выдвигается и в ПБУ 5/01: общехозяйственные и иные аналогичные расходы включаются в себестоимость, если они непосредственно связаны с приобретением материально- производственных запасов.

При ведении учета запасов наиболее важным вопросом является их оценка для объективного отражения результатов деятельности предприятия в финансовой отчетности. МСФО 2 основным принципом измерения товарно-материальных запасов называет их оценку по наименьшей из двух величин – себестоимости и чистой стоимости реализации. Данное заключение вытекает, прежде всего, из концепции осмотрительности и соответствует главной задаче финансовой отчетности – предоставлению правдивой картины финансового состояния организации и ее будущих возможностей. Все пользователи финансовой информации, а в первую очередь инвесторы и кредиторы, заинтересованы в том, чтобы оценка активов организации не была искажена и тем более завышена. Относительно оценки запасов эти требования преобладают над принципом необходимости отражения активов по исторической стоимости. Производственные и торговые организации,

чаще всего, в работе своей хозяйственной деятельности имеют достаточно большое количество запасов, которые могут составлять наибольшую долю в активах, поэтому особую значимость приобретает их верная оценка. Следовательно, таким важным становится выбор наименьшей оценки для запасов, который не позволяет предприятиям отстраниться от реальных рыночных ценовых соотношений. Данный показатель вынуждает предприятие стараться сократить свои расходы по приобретению и производству запасов, чтобы фактическая себестоимость не поднималась выше чистой стоимости реализации, так как разница между оценками (в случае превышения фактической себестоимости над чистой стоимостью реализации) относится на убытки и соответственно уменьшает прибыль. Любое предприятие должна будет больше внимания уделять контролю за своими расходами, связанными с запасами: поиску выгодных поставщиков, внедрению экономических, эффективных методов производства.

Следует отметить, что ПБУ 5/01 аналогично применяет принцип наименьшей оценки запасов исходя из фактической себестоимости и цены возможной реализации, плавно осуществляя переход к международным стандартам, повышая значимость финансовой отчетности в экономической жизни организации. Но ПБУ 5/01 не устанавливает точного определения понятию цены возможной реализации. А в МСФО 2 под чистой стоимостью реализации понимают предполагаемую продажную цену при обычной деятельности предприятия, уменьшенную на предполагаемые издержки, связанные с подготовкой запасов к реализации и ее организацией. ПБУ 5/01, следуя МСФО 2, отдельно указывает такие моменты необходимости переоценки запасов: если на запасы снизилась цена, или частично потеряли свое первоначальное качество, или запасы морально устарели. МСФО 2 также выделяет, что запасы не могут оцениваться по себестоимости, если возрастают предполагаемые расходы, связанные с самой реализацией.

МСФО 2 подчеркивает, что не всегда следует делать списание запасов ниже себестоимости, даже если чистая стоимость реализации оказывается

меньшей величиной. Это может произойти тогда, когда, не взирая на снижение чистой стоимости реализации по отношению к себестоимости материалов, подразумевается, что готовая продукция, для производства которой они предназначены, будут реализованы по цене, превышающей себестоимость. Такая ситуация позволяет предприятиям в условиях развитой экономики учитывать реальное положение дел. МСФО 2 рассматривает возможность увеличения чистой стоимости реализации запасов в следующем отчетном периоде после списания разницы между себестоимостью и чистой стоимостью реализации, сделанного в предшествующем отчетном периоде. Тогда ранее списанная сумма подлежит возмещению и в балансе запасы будут отражены по себестоимости. При этом, если в следующем отчетном периоде потребуется сделать списание по каким-либо другим запасам, сумма возмещения уменьшит на соответствующую величину убытки от этой операции.

Так как на предприятиях происходит постоянное движение товарно-материальных запасов (расходуются ранее приобретенные, покупаются новые, продаются выпущенные из производства готовые изделия и на склады поступают вновь произведенные), причем фактическая себестоимость одних и тех же материалов, товаров, и так далее имеет тенденцию к постоянному изменению, возникает вопрос: каким образом оценивается себестоимость единиц товарно-материальных запасов? Изменение фактической себестоимости единицы одних и тех же запасов в течение временных периодов делает проблему выбора метода их оценки очень важной. Выбор метода повлияет на изменение величины активов предприятия и на сумму полученной прибыли (убытка).

МСФО 2 устанавливает для товарно-материальных запасов, состоящих из единиц, не являющихся взаимозаменяемыми, а также для товаров и услуг, которые выполнены по спецпроектам, необходимость определить себестоимость каждого конкретного изделия в частности .

Для остальных товарно-материальных запасов МСФО 2 предписывает методы ФИФО и оценки по средней себестоимости. При этом может применяться средневзвешенная, рассчитанная как на периодической основе, так и по мере поступления следующих партий запасов.

Так как доходы рассчитываются на основе принципа начисления, то использование метода средней или ФИФО может привести к предоставлению пользователям информации, занижающей себестоимость и, в итоге, завышающей прибыль. Чтобы не получилось завышение стоимости остатков запасов, применяется сравнение балансовой стоимости запасов с их чистой стоимостью реализации. Результаты сравнения отражают будущий, еще не полученный убыток.

Понятие запасов в МСФО 2 объясняет суть запасов как активов – перспектива получения экономической выгоды от их использования. Запасы относятся в отдельную группу активов, потому что они, являясь либо предметами труда, либо товарами, определенными для продажи, имеют отличия от других активов краткосрочностью и, поэтому, не предполагают начисления амортизации. Понятие запасов в ПБУ 5/01 не требует производить признание запасов в качестве активов.

Недостатки учета в МСФО 2 включают в себя методы наиболее адекватной оценки запасов для получения точной картины финансовой отчетности: первоначальной себестоимости, балансовой стоимости в конце года, для включения в отчет о прибылях и убытках.

Проблемы учета в ПБУ 5/01 аналогичны проблемам учета в МСФО 2.

Себестоимость запасов в МСФО 2 состоит из затрат на приобретение (не включая проценты за кредит), затрат на переработку (с указанием не включаемых в себестоимость затрат), прочих затрат. МСФО 2 определяет, что себестоимость тех запасов, которые не могут приниматься как взаимозаменяемые, а также товаров и услуг, произведенных для применения в специальных проектах, определяется персонально для всякого типа запаса.

Оценка запасов в балансе на конец года в МСФО 2: наименьшая величина из себестоимости и чистой стоимости реализации. Тогда как в ПБУ 5/01 такая оценка выражается наименьшей величиной из себестоимости и стоимостью возможной реализации.

Оценка запасов для включения в отчет о прибылях и убытках в МСФО 2 состоит из следующих методов: особого определения индивидуальных затрат, средней, ФИФО. Оценка МПЗ в ПБУ 5/01 производится по фактической себестоимости – совокупность фактических затрат предприятия на приобретение ТМЦ, за исключением НДС и других возмещаемых налогов.

МСФО 2 можно применить к запасам, которые подлежат оценке по первоначальной стоимости, за исключением незаконченных работ, выполняемых в рамках договоров подряда и запасов продукции сельского и лесного хозяйства, полезных ископаемых, рассчитанные по чистой стоимости продажи на конкретных этапах производства. Запасы, описываемые данным стандартом, надлежит оценивать по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цены продаж. Вероятная чистая цена продаж – планируемая продажная цена в нормальных рыночных условиях за исключением затрат, связанных с выполнением работ и возможных коммерческих расходов, относящихся к реализации.

В МСФО 2 и в ПБУ 5/01 указано, что бухгалтерская отчетность должна раскрывать, с учетом существенности, следующую информацию:

- о методах оценки МПЗ по их группам;
- о результатах изменений методов оценки МПЗ;
- о стоимости МПЗ, переданных в залог;
- о размере и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

МПЗ учитываются в бухгалтерской отчетности согласно их классификации, исходя из способа использования в производстве продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации.

В заключении проведенного анализа можно сказать, что данные отчетности, составленные по требованиям ПБУ 5/01 существенно отличаются от финансовой информации, выполненной согласно МСФО.

В основе данных отличий лежат: разное понимание ряда основополагающих элементов постановки и ведения бухгалтерского учета. Относится это, в основном, направленности отчетности, объяснения достоверности, трактовки активов/имущества, применения метода начислений, а также возможности профессиональных суждений при подготовке отчетности. Существенным проявлением приведенных отличий являются различия в порядке оценки, признания и отражения в отчетности отдельных видов активов, пассивов и операций: разный порядок формирования отчетных показателей об основных средствах, НИОКР, договорах аренды, условных обязательствах, событиях после отчетной даты, прекращенной деятельности и т.д.

Не однозначным является мнение, получившее довольно широкое распространение, в котором говорится, что переход к использованию международных стандартов рассматривается в качестве конечной цели реформирования системы, адекватной новому типу хозяйственных отношений в российской экономике. В итоге проведения реформы, будут созданы условия для формирования хозяйствующими субъектами полезной информации об их финансовом положении и результатах деятельности, а также гарантированы достоверность и надежность бухгалтерской отчетности, как основного источника информации для принятия решений широким кругом заинтересованных пользователей.

Если данная реформа найдет место, то применение МСФО станет не целью, а средством рыночных преобразований, весьма важным и продуктивным, но лишь одним из целого ряда средств. Сведение же всей реформы исключительно к использованию международных стандартов сужает поле деятельности специалистов и вводит в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности.

Министерство финансов представило новое Положение по бухгалтерскому учету «Учет запасов» (ПБУ 5/2012) [18]

Сфера применения документа стала более широкой. Кроме сырья или материалов, а также ресурсов, предназначенных для реализации в процессе обычной деятельности предприятия, в проекте ПБУ к запасам относятся активы, находящиеся в процессе производства для последующей продажи при исполнении обычной деятельности предприятия, то есть незавершенное производство. Действующее ПБУ 5/01 не принимает участия в регулировании учета незавершенного производства, на что прямо указано в п.4 данного стандарта. Требования проекта ПБУ не распространяются на работы, которые выполняются в рамках договоров подряда, а также на финансовые активы, так как такие вопросы регулируются иными документами.

Требования к учету запасов, не находящихся в собственности организации, но которые получены в пользование или распоряжение, в отличие от ПБУ 5/01, вынесены за рамки проекта.

Вторая характеристика проекта – это определение момента признания запасов в бухгалтерском учете. Стандарт обязывает принимать их к учету в момент перехода к организации экономических рисков и выгод, связанных с владением запасами. Чаще всего, переход рисков и выгод совпадает с переходом права собственности или передачей активов. Возможен вариант, что запасы необходимо будет показать на балансе до перехода права собственности. В данном случае речь идет об отсрочке платежа, когда по условиям договора сторон, право собственности переходит к покупателю после оплаты. Тогда при определении момента перехода рисков и выгод организациям предлагается основываться на профессиональном суждении. Признание запасов, имеющихся на балансе организации покупателя, которая должна учитывать запасы с момента перехода соответствующих экономических рисков и выгод, а также из собственного профессионального суждения.

Третьим существенным отличием от ПБУ 5/01 является очередность действий при формировании первоначальной стоимости запасов. В проекте указывается о капитализации в первоначальной (фактической) стоимости запасов затрат на выполнение обязательств по демонтажу, удалению запасов и восстановлению окружающей среды на занимаемом ими участке, понесенных на протяжении определенного периода вследствие использования указанных запасов в течение этого периода. Но из проекта ПБУ не ясно, какие затраты следует капитализировать – текущие или будущие. Также неясно, нужно ли начислять соответствующий резерв. Вероятно, данное требование нуждается в дополнительной доработке.

Следующее нововведение: при покупке запасов на условиях рассрочки платежа переплата, как разница с обычной стоимостью запасов, используемой на условиях немедленной оплаты, устанавливается расходом по займам и кредитам на протяжении всего периода финансирования в порядке, указанном для учета подобных расходов. Итак, капитализация признанных расходов в стоимости запасов возможна только в случае, если актив идентифицируется как инвестиционный, то есть требующий длительного срока создания, производства, приобретения.

Недостаточно подробно в проекте отражен вопрос порядка включения в стоимость запасов общехозяйственных расходов. Так, общехозяйственные расходы, непосредственно не связанные с производством и переработкой запасов, не участвуют в формировании первоначальной стоимости запасов, но включаются в себестоимость запасов общехозяйственные и другие аналогичные расходы, непосредственно связанные с приобретением запасов. Спрашивается: нужно ли включать ли в себестоимость запасов заработную плату работников отдела закупок, как поступать с расходами на содержание складов (баз). Так как одна часть этих расходов (сортировка, фасовка) согласно проекту по перечню включается в стоимость запасов, а другая не относится к производству и переработке запасов и др.

Итак, в первой главе работы была рассмотрена нормативно - правовая база учета и аудита материально - производственных запасов. Производственные запасы - различные вещественные элементы производства, которые используются в качестве предметов труда в производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции. Были рассмотрены группы МПЗ, документальное оформление и учет МПЗ.

Основы теории аудита МПЗ доказывают значимость проведения таких проверок. Кроме официального мнения в форме аудиторского заключения о финансовой (бухгалтерской) отчетности, полученная от аудиторов по итогам проверки информация, в том числе о состоянии учета МПЗ, важна для обеспечения контроля за их сохранностью, снижения налоговых рисков, а также для принятия оптимальных управленческих решений.

Проведен сравнительный анализ учета МПЗ 5/01 с МСФО 2. В итоге можно сказать, что международные и российские подходы к классификации и учету производственных запасов имеют много общего.

И все-таки, международные стандарты более ясно устанавливают учет запасов в целом, определяют критерии признания активов в качестве запасов и порядок их оценки.

Российское же законодательство (ПБУ 5/01) соблюдает только вопросы учета материально-производственных запасов, а в практике формирования их себестоимости оно основано не столько на экономической сущности оценки, сколько на конкретном перечне затрат, включаемых в себестоимость, что более отражает налоговый, нежели финансовый подход к учету затрат.

2 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В ТПП «КОГАЛЫМНЕФТЕГАЗ»

2.1 Организационно-экономическая характеристика ТПП "Когалымнефтегаз" и учетная политика

Предприятие ТПП «Когалымнефтегаз» было образовано в 2004 году. Юридический адрес предприятия: 629008, Россия, Тюменская область, г. Когалым, ул. Прибалтийская, 40. Основой вид деятельности организации - поиск, разведка нефтяных и газовых месторождений, добыча нефти и газа, комплексное освоение и эксплуатация нефтяных и газовых месторождений на территории Ямало-Ненецкого автономного округа. В состав предприятия входит 9 лицензионных участков, на которых расположены 12 месторождений: Ванское, Северо-Губкинское, Южно-Тарасовское, Присклоновое, Харампуровское, Северо-Хальмерпаютинское, Хальмерпаютинское, Южно-Мессояхское, Перекатное, Пякяхинское, Салекаптское, Находкинское. Из всех вышеперечисленных месторождений пять находятся в разработке – Присклоновое, Северо-Губкинское, Южно-Тарасовское, Находкинское и Пякяхинское.

В период создания организации ТПП «Когалымнефтегаз» в 2004 году получило лицензии на право пользования недрами Пякяхинского, Салекаптского, Южно-Мессояхского, Хальмерпаютинского, Варейского и Находкинского лицензионных участков, а в 2007 году – на право пользования недрами лицензионных участков: Урабор-Яхинского, Ванско-Намысского и Северо-Губкинского и Присклонового. Присоединение новых месторождений в 2007г. связано со слиянием ООО «Геойлбент» с ПАО «ЛУКОЙЛ-Западная Сибирь».

В структуру ТПП «Когалымнефтегаз» входят Находкинский газовый промысел, нефтегазоконденсатный промысел Пякяхинского месторождения и нефтегазовый промысел Пуровской группы месторождений.

Для защиты прав работников предприятия была создана профсоюзная организация территориально производственного предприятия «Когалымнефтегаз», которая является юридическим лицом. Государственная регистрация осуществлена Управлением МНС России по Ханты-Мансийскому автономному округу-Югре. Основной государственный регистрационный номер, присвоенный при регистрации: 1028600005653. ТПП «Когалымнефтегаз» в своей собственности имеет имущество, состоящее на его самостоятельном балансе. ТПП «Когалымнефтегаз» в качестве собственника имущества может управлять им, приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные сделки.

Организация имеет гражданские права и обязанности, которые необходимы для осуществления всех видов деятельности, не противоречащих законодательству Российской Федерации.

На основании специального разрешения (лицензии) Организация может заниматься отдельными видами деятельности, перечень которых определяется федеральными законами.

ТПП «Когалымнефтегаз» и его дочерние общества (далее «Компания») являются вертикально интегрированной нефтяной компанией, осуществляющей деятельность в Российской Федерации, Европе и других странах.

Целью деятельности Общества является извлечение прибыли.

Организация вправе осуществлять любые виды деятельности, не запрещенные действующим законодательством Российской Федерации.

Основными видами деятельности Общества являются:

- 1) разведка газовых, нефтяных и иных месторождений;
- 2) добыча, транспортировка и переработка газа, нефти и иных полезных ископаемых;
- 3) хранение газа, нефти, нефтепродуктов и иных продуктов углеводородного и другого сырья;
- 4) производство нефтепродуктов, нефтехимической и другой продукции;

5) поставка и реализация нефти, нефтепродуктов, иных продуктов переработки углеводородного и иного сырья (включая продажу населению и на экспорт).

Далее рассмотрим структуру управления компанией (рисунок 2).



Рисунок 2 - Корпоративное управление ТПП «Когалымнефтегаз»

Высшим орган управления в ТПП «Когалымнефтегаз» является общее собрание акционеров. Под его ведомство попадает формирование Совета директоров, избрание Ревизионной комиссии, утверждение аудитора, утверждение годового отчета и годовой бухгалтерской отчетности, распределение прибыли, в том числе выплата дивидендов. В настоящее время аудитором ТПП «Когалымнефтегаз» является «Аудэкс». Наряду с внешним аудитом, контроль над финансово-хозяйственной деятельностью Компании, Уставу и внутренним документам Компании осуществляет Ревизионная комиссия.

Руководство деятельностью Компании осуществляет Совет директоров. Главной задачей Совета директоров является определение приоритетных направлений деятельности и стратегии развития Компании, направленной на повышение ее капитализации и инвестиционной привлекательности. Совет директоров также утверждает планы и основные программы деятельности Компании, определяет принципы распоряжения активами и обеспечение эффективной системы контроля над результатами финансово-хозяйственной деятельности.

В целях углубленной проработки наиболее важных вопросов сформированы два комитета.

Первый комитет, который оказывает содействие Совету директоров в осуществлении контроля над финансово-хозяйственной деятельностью Компании – комитет по аудиту. В его обязанности входит подготовка и предоставление финансовой и иной отчетности, контроль за достоверностью и полнотой данной отчетности. Также под его ответственностью находится обеспечение конструктивной коммуникации, как с внешним, так и подразделениями внутреннего аудита. Комитет по аудиту следит за образованием и эффективным функционированием систем внутреннего контроля и управлением рисками, соблюдением Компанией норм утвержденных внутренних документов и действующего законодательства.

Второй комитет оказывает содействие Совету директоров в рассмотрении вопросов корпоративного управления, кадровой политики и социальной сферы. Данный комитет имеет название «Комитет по кадрам и вознаграждениям».

На исполнительные органы, являющиеся ключевым звеном структуры корпоративного управления: генерального директора (единоличный исполнительный орган) и Правление (коллегиальный исполнительный орган) возлагается текущее руководство деятельностью Компании. Они обеспечивают ежедневную оперативную работу Компании в соответствии с принятым финансово-хозяйственным планом и эффективное и

своевременное исполнение решений Общего собрания акционеров и Совета директоров (рисунок 3).



Рисунок 3 - Структура ТПП «Когалымнефтегаз»

В таблице 3 представлены основные показатели ТПП «Когалымнефтегаз». Таблица 3 - Объем реализации и средние сложившиеся цены реализации за 2013-2015 года

	2015	2014	2013	,% 2015/2014	,% 2014/2013
1	2	3	4	5	6
Нефть, миллионов тонн					
Продажи на экспорт и на международном рынке	13,08	15,94	15,57	17,9	2,4
Экспорт в СНГ	2,99	3,02	3,32	1,0	9,0
Продажи на внутреннем рынке (не включая Оренбург)	0,20	0,01	0,25	1 900,0	96,0
Продажи на внутреннем рынке (Оренбург)	0,53	0,55	0,56	3,6	1,8
Итого реализация нефти	16,80	19,52	19,70	13,9	0,9
Газ, миллиардов кубометров					

Продажи на внутреннем рынке (не включая Оренбург)	9,31	4,88	3,43	90,8	42,3
Продажи на внутреннем рынке	0,91	0,84	0,70	8,3	20,0

Окончание таблицы 3

1	2	3	4	5	6
(Оренбург)					
Газ, продажи на внутреннем рынке	10,22	5,72	4,13	78,7	38,5
Продажи на экспорт	12,63	12,31	11,36	2,6	8,4
Продажи на экспорт и на международном рынке	2,43	2,61	2,29	6,9	14,0
Экспорт и продажи в СНГ	2,05	1,74	1,90	17,8	8,4
Продажи на внутреннем рынке	24,29	20,54	17,43	18,3	17,8
Итого реализация нефтепродуктов	41,40	37,20	32,98	11,3	12,8
Средние сложившиеся цены реализации					
Нефть, доллар США за тонну					
Продажи на экспорт и на международном рынке	791,13	560,92	433,46	41,0	29,4
Экспорт в СНГ	415,05	414,57	298,19	0,1	39,0
Нефтепродукты, доллар США за тонну					
Продажи на экспорт	777,28	578,07	453,26	34,5	27,5
Продажи на международном рынке	1 280,6	992,34	914,85	29,1	8,5
Экспорт и продажи в СНГ	780,00	658,62	477,37	18,4	38,0
Продажи на внутреннем рынке	673,08	520,45	432,07	29,3	20,5

В довесок к сезонному сокращению количества реализации нефтепродуктов, начали снижаться цены на нефть, что привело к сокращению выручки в четвертом квартале на 4%, в сравнении с третьим кварталом 2015 года. Рост выручки на 34,2% за 2015 год по сравнению с 2014 годом объясняется ростом цен на нефть и нефтепродукты, также, увеличением объема реализации.

Объем продукции в 2014 году увеличился на 0,37 млн. тонн, рост составил 2,4%, в 2015 году – снизился на 2,86 млн. тонн, снижение составило 17,9%.

Рассмотрим изменение цен на продукцию ТПП «Когалымнефтегаз» в 2013–2015 годах.

Цена на нефть в 2014 году выросла на 127,46 долларов за тонну, рост составил 29,4%. В 2015 году рост цен на нефть составил 230,21 долларов за тонну, рост составил 41%.

Цены на нефтепродукты также показывают тенденцию к росту. Так, в 2014 году цены выросли на 24,81 доллар за тонну, или на 27,5%. В 2015 году увеличение цены составило 199,21 доллара за тонну, или на 34,5%.

Рост объема продукции и цен на товары ТПП «Когалымнефтегаз» говорит о росте и развитии компании. Структура персонала предприятия представлена в таблице 4.

Таблица 4 – Структура персонала ТПП «Когалымнефтегаз» за 2013-2015 годы

Категории персонала	2013 год		2014 год		2015 год	
	чел.	уд.вес, %	чел.	уд.вес, %	чел.	уд.вес, %
Руководители	179,00	10,94	167,00	9,72	191,00	10,11
Специалисты	589,00	35,94	645,00	37,50	637,00	33,71
Служащие	410,00	25,00	382,00	22,22	446,00	23,60
Рабочие	462,00	28,12	526,00	30,56	616,00	32,58
Итого	1640,00	100,00	1720,00	100,00	1890	100,00

Из таблицы 4 видно, что наибольшая численность в структуре персонала принадлежит категории специалистов. Однако, тенденция к уменьшению, понизила за три года удельный вес данной категории на 2,23%. Количество служащих в 2015 году увеличилось на 36 человек по сравнению с 2013 годом, при этом по удельному весу уменьшение равно 1,4%. Численность руководителей на конец 2015 года составила 191 человек, что на 24 человека больше, чем в 2014 году на 12 человек больше, чем в 2013 году, также в 2015 году по сравнению с 2014 годом удельный вес данной категории увеличился на 0,4%. Постоянное увеличение, как в абсолютном выражении, так и в удельном весе происходило и по категории рабочих. Так, в 2015 году их численность составила 616 человек, что на 154 человек больше, чем в 2013 году, при этом доля рабочих в структуре персонала возросла за три года на 4,46 процентных пункта. Наглядно структура персонала ТПП «Когалымнефтегаз» в 2015 году представлена на рисунке 4.

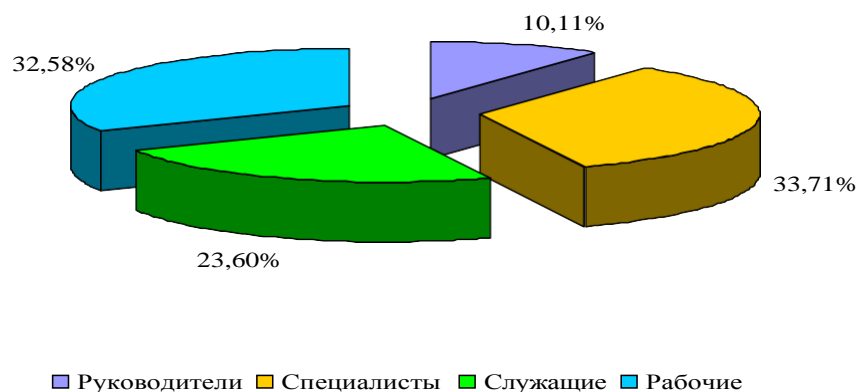


Рисунок 4 – Структура персонала ТПП «Когалымнефтегаз» в 2015 году

Бухгалтерия является отдельным структурным подразделением, руководителем которого является главный бухгалтер. В их обязанности входит ведение бухгалтерского учета в организации.

Организационная структура бухгалтерии ТПП «Когалымнефтегаз» представлена на рисунке 5.



Рисунок 5 – Организационная структура бухгалтерии ТПП «Когалымнефтегаз»

Для каждого сотрудника подразделения бухгалтерии, включая главного бухгалтера, разработана должностная инструкция, в которой определены права и обязанности сотрудника:

- главный бухгалтер отвечает за формирование учетной политики

организации, осуществление налогового учета, составление бухгалтерской отчетности;

- заместитель главного бухгалтера является ответственным за проведение расчетов с организациями, подотчетными лицами, в том числе по оплате труда;

- бухгалтеры материальной группы отвечают за введение учета и оформления первичных документов по товарам и товарным операциям;

- в обязанности бухгалтера-кассира входит осуществление учета операций расчета по авансовым платежам, с подотчетными лицами, работа с банками по платежам;

- бухгалтер-делопроизводитель должен вести кадровое производство, а также учет по основным средствам.

Бухгалтерский учет в ТПП «Когалымнефтегаз» ведется в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии возложена на генерального директора ТПП «Когалымнефтегаз».

Филиалы ТПП «Когалымнефтегаз» осуществляют ведение учета, составление бухгалтерской отчетности согласно Положению о филиалах. Несмотря на наличие Положения о филиалах бухгалтерский учет хозяйственных операций и финансовых результатов деятельности филиалов и обособленных подразделений ведется уполномоченными сотрудниками обособленных подразделений с применением единой учетной политики.

Для ведения бухгалтерского учета, налогового учета и осуществления налогообложения прибыли предприятия, ежегодно, до конца календарного года главным бухгалтером организации разрабатывается и утверждается учетная политика. Директором организации утверждается лан счетов для ведения бухгалтерского учета. Рабочий План счетов, разрабатывается на основе «Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий», утвержденной приказом Министерства Финансов РФ от 31.10.2000г. №94н.

Для ведения бухгалтерского учета в ТПП «Когалымнефтегаз» используется программное обеспечение SAP R/3.

Бухгалтерский учет ведется по журнально-ордерной форме счетоводства с использованием элементов автоматизации. По окончании отчетного периода регистры бухгалтерского учета, составленные автоматизированным способом, распечатываются.

Для организации сохранности товарно-материальных ценностей и контроля достоверности данных бухгалтерского учета, на предприятии проводится инвентаризационная проверка. Для проведения подобных контрольных процедур на предприятии разработано и утверждено руководителем Положения по организации контроля над финансовыми обязательствами и организации контроля.

Считаю важным рассмотреть некоторые организационные и технические нюансы учетной политики предприятия.

Учетная политика организации должна соответствовать, и никак не противоречить, требованиям действующего законодательства и нормативным актам по бухгалтерскому учету. Также учетная политика должна соответствовать локальным нормативным актам, разработанных ПАО «Лукойл».

Положение по разработке учетной политики составлено в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете.

Следует отметить, что формы первичных учетных документов (ПУД), применяемых для оформления хозяйственных операций, которые не предусмотрены в альбомах унифицированных форм, формы документов для внутренней отчетности, регистры бухгалтерского учета, разрабатываются Обществом и утверждаются приказом в составе документооборота.

Учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется организацией в рублях, не осуществляя округления до целых. Для данного учета организация использует свой рабочий план счетов, который ранее был утверждён приказом об учетной политике организации.

Методологические принципы бухгалтерского учета:

1) Применение счета 10 «Материалы» для отражения на нем приобретение и заготовление материалов. На данном счете формируется фактическая себестоимость материалов и отражается их движение;

2) при отпуске материально-производственных запасов в производство и их выбытии, оценка МПЗ осуществляется организацией по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО). Исключение составляют товары, которые учитываются по продажной (розничной) стоимости;

3) основные средства, стоимость которых не более 40000 руб. за единицу (либо меньшего лимита), а также приобретенные книги, брошюры и другие издания необходимо списывать на затраты на производство, так называемые расходы на продажу по мере отпуска их в производство или эксплуатацию.

При изучении учетной политики ТПП «Когалымнефтегаз» необходимо обратить внимание на отсутствие важных документов, которые организации необходимо разработать и утвердить наряду с учётной политикой. Так, например, в ТПП «Когалымнефтегаз» отсутствуют следующие документы: список должностных лиц, имеющих право подписи первичных документов; состав инвентаризационной комиссии; график документооборота по отдельным операциям и должностям. Следовательно, в целях повышения эффективности ведения бухгалтерского учёта ТПП «Когалымнефтегаз», нужно разработать и утвердить соответствующие нормативные акты.

2.2 Документальное оформление движения материально-производственных запасов

Условия внутри российских поставок формируются в соответствии с принятыми условиями (франко-завод изготовитель, франко-станция отправления, франко-вагон, франко-станция назначения и др.), которые определяют юридические права и обязанности продавцов и покупателей по отношению к товару.

Приобретение материальных ценностей у сторонней организации осуществляется двумя способами. Приобретение ценностей у сторонней организации возможно через поверенное лицо. Доверенному лицу может на руки выдаваться доверенность, по которой ему доверяют получение материальных ценностей, в счет ранее заключенного договора на поставку или гарантийного письма, которые затем оплачиваются по выставленным счетам-фактурам. Или доверенному лицу выдают подотчётные наличные деньги с документами, подтверждающие право получения ценностей и оплаты за них. В обоих этих случаях доставка материальных ценностей осуществляется путем самовывоза, независимо от территориальной отдаленности покупателя и поставщика.

Если же в связи с территориальной отдаленностью приобретение ценностей через поверенное лицо не представляется возможным, то товар доставляется до покупателя при помощи транспортных компаний.

ТПП «Когалымнефтегаз» использует в производственной деятельности оба варианта поставки товарно-материальных ценностей.

Поставка материалов и оборудования производится согласно и утвержденному плану поставок и утвержденным заявкам. Поставка ТМЦ через Торговый дом «ЛУКОЙЛ» г. Москва (трубы НКТ, обсадные трубы, кальций хлористый, буровой цемент, метанол, кислота соляная, масла, бензин, дизельное топливо, запорная арматура, электротехническое, буровое оборудование, буровая химия, калий хлористый твердый и жидкий, и т.д.). Договора на данные поставки заключаются только после прохождения тендера.

Когалымское региональное управление Торгового дома «ЛУКОЙЛ» (КРУ ТД «ЛУКОЙЛ») поставляет материалы без прохождения тендерной процедуры (мелкие поставки: запасные части, инструменты, лабораторная химия, лабораторные приборы, лабораторная посуда, приборы КИП, средства индивидуальной защиты, стройматериалы, спецодежда, спец обувь, запорная арматура, канцтовары, сжиженные газы кислород, пропан и т.д.)

ТМЦ доставляются вагонами, контейнерами, автотранспортом, багажом (через ТК Кит, ООО «ЖелДорЭкспедиция», ООО «Автотрейдинг», багажным отделением станции Ноябрьск-1, аэропортом) на две базы ТПП «Когалымнефтегаз»:

База №1 – п. Коротчаево: ведется поставка материалов для Находкинского газового промысла и Пяяхинского месторождения. Основной объем ТМЦ проходит через базу с ноября по май месяц (дороги проходят через болотистую местность, открывают их после установившихся морозов).

База №2 – п. Пурпе: ведется поставка материалов для группы месторождений Пуровского района. ТМЦ поставляются круглогодично.

После того, как ТМЦ будут доставлены до заказчика, кладовщик должен проверить наименование, паспорта, сертификаты, количество, внешний вид и техническое состояние. Сверка проходит на основании упаковочного листа. Поле проверки оформляется приемный акт, если упаковочный лист не соответствует содержанию контейнера, то расхождения указывают в примечании. Затем данный приемный акт направляется в ТД «ЛУКОЙЛ» г. Москва или в КРУ ТД «ЛУКОЙЛ» г. Когалым (в зависимости от номенклатуры ТМЦ). После получения и устранения замечаний по поставке, если таковые имеются, ТД выставляют счета-фактуры. Приход ТМЦ осуществляется только после поступления оригиналов счетов-фактур и накладных.

Для оприходования материалов, купленных за наличный расчет необходимо наличие авансовых отчетов.

Любые хозяйственные операции, которые совершает организация, в обязательном порядке должны быть оформлены подтверждающими документами. Данные документы служат первичными учетными документами. Общие требования к оформлению документов установлены Федеральным законом от 06.12.2011г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в

Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29.07.1998г. №34н (с изменениями от 24 декабря 2013г. № 186н). Чтобы не противоречить данным нормативным актам первичные учетные документы должны быть составлены по унифицированной форме, которые разрабатывает Госкомстат России.

В ТПП «Когалымнефтегаз» приобретение и получение материальных ценностей на стороне происходит через поверенное лицо, которому на предприятии выдаётся доверенность. Согласно Учетной политике, приказом генерального директора ежегодно утверждается список материально-ответственных лиц, которые имеют право на получение товарно-материальных ценностей по доверенности. С ними заключается договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

Оформлением доверенностей занимается отдел бухгалтерии, именно бухгалтер выписывает доверенность на конкретное лицо с указанием конкретного срока ее действия, а также с уточнением наименований ценностей, которые экспедитору доверили получить. На бланке доверенности должна быть подпись экспедитора (доверенного лица), которая заверяется подписями руководителя организации и главного бухгалтера, также подписи скрепляются печатью предприятия - юридического лица. Эти требования прописаны в п.5 ст.185 Гражданского кодекса РФ. При несоблюдении требований составления доверенности, такая доверенность считается недействительной. Выданные доверенности подлежат обязательной регистрации в «Книге учета выданных доверенностей», с указанием номера доверенности, даты ее выдачи, срока действия, фамилии, кому выдана доверенность, должности, наименования организации, куда выписывается доверенность, цели выдачи доверенности, расписки в получении, отметки о выполнении поручения по доверенности. «Книга учета выданных доверенностей» должна быть пронумерована, прошнурована, скреплена подписями директора, главного бухгалтера и заверена печатью.

Приобретение и поставка сырья, оборудования, материалов на

предприятие по второму способу осуществляется автомобильным или железнодорожным видом транспорта. Поставка через поставщика осуществляется только при наличии договора о поставке. В зависимости от условий договора оплата за поставки осуществляется в виде частичной или полной оплаты через расчетный счет в банковском учреждении.

Выгрузкой и приемом груза занимается экспедитор, который может производить все эти действия только после предъявления доверенности и квитанции отправителя груза. При приемке груза, экспедитор в первую очередь проверяет упаковку или тару на целостность, отсутствие повреждений, соответствие количества поступивших грузов данным, которые указаны в транспортной накладной. При возникновении как-либо сомнений в наличии и сохранности груза (будут обнаружены повреждения контейнеров, вагонов, упаковки, отсутствие пломб и т.п.) необходимо осуществить проверки всего груза, но только при присутствии представителя транспортной компании, которая занимается поставкой данного груза.

При обнаружении повреждений упаковки, тары, недостачи сырья и материалов составляется акт в двух экземплярах, подписывается обеими сторонами (покупателем и поставщиком), выдается по одному экземпляру каждой стороне. Затем, после подписания обеими сторонами акта, в адрес транспортной организации составляется и направляется претензионное письмо, к которому прикладывают акт, квитанции, накладную. В претензионном письме транспортной организации предлагают возместить сумму убытка. Для составления претензии у истца есть срок, который не должен превышать шесть месяцев. Транспортная компания после поступления в свой адрес письма в течение трёх месяцев обязана рассмотреть претензию и уведомить заявителя о своём решении. В случае, когда претензия отклонена или оставлена без ответа, заявитель имеет право в двухмесячный срок со времени получения отказа или времени, когда истекли сроки для ответа на претензионное письмо предъявить иск в арбитражный суд.

После согласования способа оплаты экспедитор может получить груз непосредственно у поставщика с выпиской одновременно отгрузочных документов (счёта-фактуры). Полученный груз с сопроводительными документами экспедитор доставляет на склад своего предприятия. При отсутствии таковых или в случае поступления груза с нарушением договорных условий, или не по назначению груз принимается на ответственное хранение и должен учитываться на забалансовом счёте №002, с последующим сообщением отправителю.

Материалы, принятые на ответственное хранение на этот счёт, учитываются до тех пор, пока от поставщика не поступят документы или информация о возврате материалов либо об их отгрузке в другой адрес или реализации на месте.

За несоблюдение условий договоров обе стороны (поставщики и покупатели) несут взаимную материальную ответственность в виде неустойки, штрафов и пени за нарушение договорных условий, за задержку оплаты расчётных документов и за необоснованный отказ.

В ТПП «Когалымнефтегаз» учет на забалансовом счете 002 не ведется.

Материальные ценности должны приходоваться по определенным требованиям, независимо от доставки и оплаты. Ответственность за своевременность и правильность оприходования материальных ценностей возлагается на кладовщика склада. Кладовщик на складе осуществляет приёмку методом прямого счёта, взвешивания, обмера и внешнего осмотра, с целью выявления соответствия данным сопроводительных документов. В том случае, если кладовщик обнаруживает несоответствия качества и количества поступивших на склад материалов данным сопроводительных документов, то он совместно со специальной комиссией, утвержденной директором предприятия, составляется Акт о приемке материалов (форма №М-7) (приложение 2). Составленный акт подписывают все члены комиссии, кладовщик и представитель поставщика. Претензии к поставщику выставляются на основании данного акта. Если расхождений и

несоответствий не обнаружено, сопроводительная опись полностью соответствует полученному товару, то кладовщик составляет приходную накладную в двух экземплярах. Если таковой документ имеется - ставит штамп, удостоверяющий получение.

После соблюдения всех вышеперечисленных процедур экспедитор должен с отметкой кладовщика о приемке документов, по доставленным на склад материальным ценностям, сдать в бухгалтерию для списания с него выданной ранее доверенности. Если выдавались наличные денежные средства, то экспедитор должен еще составить и сдать авансовый отчет с приложением документов, подтверждающих приобретение материальных ценностей (чеки, счета- фактуры), сдачи их на склад (приходный ордер формы №М-4) (приложение 3). В случае получения экспедитором материалов на станции железной дороги в качестве первичного документа выступает железнодорожная накладная, на которой проставляются отметки на станции отправления или назначения. При получении материалов авиатранспортом - авианакладная, автотранспортом – товарно-транспортная накладная (форма №М-4). Материальные ценности хранят на складах. С лицами, на которых возложена материальная ответственность за сохранность груза, заключают договор о полной материальной ответственности. Материалы, поступившие на склад учитываются по карточкам складского учета. Данная карточка открывается на каждое отдельное наименование материала. Обязательными сведениями, указываемые в карточках являются наименование материала, номенклатурный номер, количество, сорт, единица измерения и другие данные.

Для учета и оформления отпуска материалов на сторону или своим подразделениям для внутреннего перемещения применяются накладные (форма №М-11) (приложение 4). Лимитно-заборная карта (форма №М-8) выписывается на одну или несколько позиций (видов материалов), относящихся к определенному коду производственных затрат. Карточки учета материалов (форма №М-17) на каждый номенклатурный номер

материала открывает бухгалтерия и под расписку передает заведующему складом (приложение 5). Ежемесячно кладовщиком и бухгалтером осуществляется сверка карточек учета материалов.

Для обеспечения надлежащего контроля за сохранностью материальных ценностей в ТПП «Когалымнефтегаз» каждый склад имеет свой постоянный номер. На складе кладовщик материалы размещает на стеллажах и полках по секциям, которые снабжены ярлыками с названием материала и номенклатурным номером (форма №М-36).

Для получения информации о материальных ценностях необходимо изучение первичных документов по учету производственных запасов и различных аналитических и синтетических регистров. В качестве первичных по учету материалов используются преимущественно унифицированные учетные документы, к числу которых относятся следующие формы:

- доверенность (форма №М-2 и №М-2а) (приложение 6), которая выдается доверенному лицу организации для получения материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению;

- приходный ордер (форма №М-4), который необходим при учете материалов, которые поступили от поставщиков или из переработки;

- акт о приемке материалов (ф.№М-7) – для оформления приемки материальных ценностей, имеющих количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика;

- требование-накладная (ф.№М-11) – используется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально-ответственными лицами;

- накладная на отпуск материалов на сторону (ф.№ М-15) (приложение 7) –применяется для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям;

– карточка учета материалов (ф.№ М-17) – предназначена для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду, размеру или другому признаку материала;

– акт о приеме-передаче товарно-материальных ценностей на хранение (ф.№ Х-1) (приложение 8) оформляется при отпуске материалов подрядной организации.

– акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (ф.№ М-35) – применяется для оформления оприходования материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, пригодных для использования работ. Схема документооборота ТПП «Когалымнефтегаз» представлена на рисунке 6.

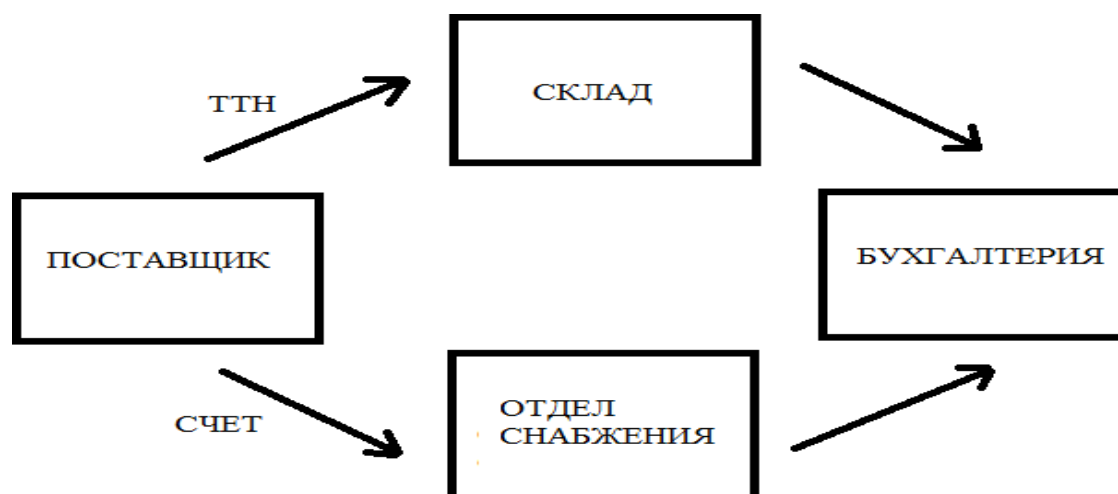


Рисунок 6 - Схема движения документооборота ТПП «Когалымнефтегаз»

2.3 Учет приобретения и списания МПЗ

Бухгалтерский учет материалов в ТПП «Когалымнефтегаз» выполняется в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденным Министерством Финансов РФ от 28.12.2001г. №119н.

Отражение МПЗ в бухгалтерском учете отражаются на счете 10 по

отдельным субсчетам.

Счет 10 «Материалы» – активный, представляет состояние хозяйственных средств организации, учет материалов ведется в денежном выражении с обязательной систематической инвентаризацией фактического наличия их по местам их хранения. Остатки и приход ценностей записываются по дебету счетов, а расход и отпуск – по кредиту – в суммах фактической себестоимости.

Материально-производственные запасы учитываются по фактической себестоимости. Предприятие применяет оперативно-бухгалтерский метод учета материалов. Этот метод характеризуется оперативностью и бухгалтерской точностью количественного учета на складе с помощью карточек складского учета, систематическим контролем со стороны бухгалтерии за актуальным и правильным документированием операций по движению материалов и ведению складского учета материалов, соответствия фактических остатков материалов данным текущего складского учета.

К счету 10 «Материалы» на ТПП «Когалымнефтегаз» открыты субсчета:

- 10-1 "Сырье и материалы";
- 10-2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали";
- 10-3 "Топливо";
- 10-4 "Тара и тарные материалы";
- 10-5 "Запасные части";
- 10-6 "Прочие материалы";
- 10-7 "Материалы, переданные в переработку на сторону";
- 10-8 "Строительные материалы";
- 10-9 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности";
- 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;
- 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».
- 10-12 «Стоимость инструмента и спецодежды отражена на забалансовом счете».

Для того, чтобы свести в минимуму нецелевое использования ТМЦ, материалы распределяются помимо субсчетов по партиям:

- 10_МБ материалы бурения;
- 10_МКС материалы капитального строительства.

ТМЦ заявленные как материалы капитально строительства в текущей деятельности использоваться не могут.

МПЗ в организации принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. При приобретении МПЗ признается сумма фактических затрат, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. В затраты включаются суммы, уплаченные:

- поставщику при приобретении, посреднику, если материал закупался через него;
- за информационные и консультационные услуги, связанные с их приобретением;
- по заготовке и транспортировке материально-производственных запасов до места использования.

Невозмещаемые налоги, таможенные пошлины, расходы, связанные с доработкой запасов до состояния, пригодного к дальнейшему использованию, также относят к фактическим затратам.

Пример: по счету-фактуре №155 от ООО «СНТ» поступили запчасти на сумму 34 274,56 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 6 169,44 рублей.

Д 10-5 К 60 – 34 274,56 рублей;

Д 19 К 60 – 6 169,44 рублей – отражен НДС по приобретенным запчастям

Д 68 К 19 – 6 169,44 рублей – НДС по приобретенным запчастям принят к вычету.

Моментом определения налоговой базы по НДС признается наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки товаров;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров

(выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Фактически это означает, что момент начисления налогоплательщиком суммы налога зависит от порядка расчетов между продавцом и покупателем, который прописан в договоре. Если оплата товаров (работ, услуг), имущественных прав производится после их отгрузки, то сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, налогоплательщик НДС должен начислить при их отгрузке покупателю.

Исходя из указаний налогового кодекса РФ, в том случае, когда товары, имущественные права осуществляются на условиях предварительной оплаты, то налог на добавленную стоимость нужно начислить сразу в момент получения аванса. Если же товары (работы, услуги), имущественные права реализуются на условиях предоплаты, то налог следует начислить уже в момент получения аванса.

Также, в Налоговом Кодексе оговорены условия и порядок, позволяющие получить вычет по НДС, в соответствии с которыми право на применение вычета возникает у налогоплательщика НДС при одновременном выполнении следующих условий:

- приобретенные товары (работы, услуги), имущественные права предназначены для использования в налогооблагаемой деятельности;
- приобретенные товары (работы, услуги), имущественные права приняты к учету;
- у налогоплательщика НДС имеется счет-фактура, оформленный надлежащим образом, а также соответствующие первичные документы.

Хозяйственные принадлежности, канцтовары также принимаются к бухгалтерскому учету согласно ПБУ 5/01 «Учет МПЗ».

Пример: Оприходованы хозяйственные принадлежности (набор напильников, навесы дверные, ножницы по металлу) от индивидуального предпринимателя Семкина А.В. по счету-фактуре №2234.

Д 10-9 К 60 - 6 715,35 рублей;

Д 19 К 60 – 1 208,76 рублей – отражен НДС по приобретенным

принадлежностям.

По мере выдачи работникам хозяйственных принадлежностей их стоимость списывается на расходы: Д 20, 23, 25, 26, К 10-9 – 5 506,59 рублей. ТПП «Когалымнефтегаз» для списания МПЗ применяет метод ФИФО, когда сначала списываются материалы по стоимости первой приобретенной партии, если количество списанных материалов больше этой партии, списывается вторая и т.д. Остаток материалов определяется вычитанием стоимости списанных материалов из общей стоимости материалов, поступивших за месяц (с учетом остатка на начало месяца). Рассмотрим на примере, приведенном в таблице 5, списание материалов в производство.

Таблица 5 – Поступление материалов на ТПП «Когалымнефтегаз» в феврале 2015 года

Партия смазки	Дата поступления	Количество, кг	Цена, руб. за 1 кг
1	09.02	125	355
2	18.02	85	365
3	25.02	105	370

На начало месяца остаток смазки составлял 100 банок по цене 355 рублей за банку.

Остаток на начало месяца составляет: $100 \times 355 = 35500$ рублей.

В течение месяца поступило:

1 партия: 125 банок по цене 355 рублей за банку;

2 партия: 85 банок по цене 365 рублей за банку;

3 партия: 105 банок по цене 370 рублей за банку.

Общая стоимость поступившей смазки составляет: $(125 * 355) + (85 * 365) + (105 * 370) = 114\ 250$ рублей.

За месяц в производство списано 270 банок краски, остаток на конец месяца составляет 145 банок.

Всего списано 270 банок краски, причем сначала полностью списывается остаток на начало месяца (100 банок), затем списывается 125 банок из первой

партии. Так как общее количество больше, то оставшееся количество списывается из второй партии: $270 - (100 + 125) = 45$ банок

Стоимость списанной краски составляет: $(100 * 355) + (125 * 355) + (45 * 365) = 96300$ рублей.

Средняя себестоимость одной банки списанной краски составляет: $96300 / 270 = 356,6$ рублей.

Стоимость остатка краски составляет: $(14600 + 38850) - 96300 = 42850$ рублей.

При этом варианте определяется, материалы из каких партий составляют остаток на конец месяца, так как в следующем месяце они будут списываться первыми.

Остаток составляют:

Из второй партии: $80 - 45 = 35$ банок на сумму $35 * 365 = 12775$ рублей;

Третья партия остается на конец месяца полностью: $105 * 370 = 38850$ рублей.

Расчетные данные занесем в таблицу 6.

Таблица 6 – Списание МПЗ по методу ФИФО

	Дата поступления	Стоимость за кг	Сумма, руб.	Списано в производство
Остаток МПЗ на начало месяца	100	355	35500	100
Поступило за месяц:				
1 партия	125	355	43200	125
2 партия	85	365	28720	45
3 партия	105	370	36200	-
Остаток МПЗ на конец месяца	145	-	-	-

В территориально-производственном предприятии «Когалымнефтегаз» вовлечение материалов в производство или на продажу осуществляется благодаря собирательно-распределительным счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

Предприятие купило для работников отдела канцелярские товары на

общую сумму 12 800 рублей, включая 2304 рубля НДС и 2000 кг цемента на общую сумму 24 000 рублей, включая 4 320 рублей НДС. Расходы по доставке цемента на склад составили 2 000 рублей, включая 360 рублей НДС. Транспортно-заготовительные расходы отражаются на счетах 20 и 23 в пропорции ½. Проводки данных операций можно отразить в таблице 7.

Таблица 7 – Учет отпуска материалов в производство

Содержание проводки	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	2	3	4
Оплачены канцтовары	60	51	12 800
Оприходованы канцтовары на склад	10	60	10 496
Учен НДС по оприходованным канцтоварам (на основании счета-фактуры поставщика)	19	60	2 304
НДС принят к вычету	68	19	2 304
Канцтовары переданы в эксплуатацию	26	10	10 496
Оприходован цемент	10	60	19 680
Учен НДС по оприходованному цементу (на основании	19	60	4 320

Окончание таблицы 7

1	2	3	4
счета-фактуры продавца)			
Учены транспортно-заготовительные расходы по оприходованному цементу;	10	60	1 640
Учен НДС по транспортно-заготовительным расходам	19	60	1 640
Списана стоимость цемента, переданного в основное производство (с учетом транспортно-заготовительных расходов	20	10	2829
Списана стоимость цемента, переданного во вспомогательное производство (с учетом транспортно-заготовительных расходов	23	10	2829

В данном случае счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» не используется. После принятия запасов к учету, затраты включаются в общую стоимость материалов.

В ТПП «Когалымнефтегаз» специальные принадлежности и специальная одежда учитываются на счетах:

- 10/10 «Материалы специального назначения на складе»;
- 10/11 «Материалы специального назначения в эксплуатации».

Для ведения учета специальной одежды и специального инструмента разработаны Методические указания по бухгалтерскому учету специального

инструмента специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденными приказом Министерства Финансов РФ от 26.12.2002г. №135н, в соответствии которых на предприятии ведется учет данных позиций. Нормы бесплатной выдачи спецодежды, спецобуви и других средств индивидуальной защиты (СИЗ) для работников ТПП «Когалымнефтегаз» разработаны на основе Типовых норм «Публичного Акционерного Общества Нефтяной Компании «ЛУКОЙЛ», его дочерних и зависимых обществ».

СИЗ передаются в пользование не только своим работникам, но и подрядчикам. Рассмотрим три ситуации:

- 1) когда работник предприятия одновременно выполняет работу по договору гражданско-правового характера;
- 2) не имеет отношения к заказчику работ;
- 3) когда подрядчиком является юридическое лицо.

На момент приобретения и оприходования фирмой специальной одежды и инструментов, кто будет являться окончательным пользователем, не известны, поэтому определения «спецодежда» и «специнструмент» правильно будет применять как в отношении работников предприятия, так и в отношении подрядчиков.

Спецодежда и специнструмент, чей срок эксплуатации, согласно нормам, меньше 12 месяцев, списываются с внесением стоимости в затраты сразу, после выдачи работнику.

Спецодежда и специнструмент, выданных работнику, со сроком полезной эксплуатации, согласно нормам, превышающим 12 месяцев, вовлекаются линейным способом, с учетом сроков их пользования. В данном случае погашение стоимости отражается по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту счета 10, субсчет 10-11.

Списание специальной одежды и инструментов с бухгалтерского учета в качестве отдельного объекта учета производится при их фактическом физическом выбытии, с составлением внутреннего документа подразделения

подтверждающих физическое состояние. При этом окончание переноса стоимости объекта на себестоимость оказанных услуг, может не совпадать по времени с его фактическим физическим выбытием.

Из-за того, что уникальная форма для учета спецодежды, выдаваемой подрядчикам, отсутствует, а подкреплять проведенную операцию требуется документально, возможен вариант использования формы учета выдачи специальной одежды работникам предприятия. Данную форму для подобных операции будет правильнее согласовать и прикрепить к учетной политике

Для учета спецодежды применяется несколько унифицированных форм.

Форма МБ-7, ведомость учета выдачи специальной одежды, специальной обуви и предохранительных приспособлений, предназначена для отражения выданных работнику СИЗ.

В форме МБ-6, личных карточках учета специальной одежды, специальной обуви и предохранительных приспособлений отражаются выдача и возврат частично или полностью изношенных СИЗ.

Актом приема-передачи закрепляются операции по передаче специальной одежды подрядчику В случае, если подрядчик лицо юридическое, кроме акта приема-передачи нужно оформить накладную на отпуск материалов на сторону, форма М-15. В документах по оформлению отпуска специальной одежды кроме основных реквизитов, требуется отражать основание, что послужило поводом для выдачи.

Пример: Оприходованы от ЗАО «Стройсервис» по счету-фактуре №3234 перчатки зимние утепленные

Д 10-10 К 60 – 20 000 рублей

Д 19 К 60 – 3 600 рублей – отражен НДС по приобретенным принадлежностям

Д 10-11 К 10-10 – 20 000 рублей – передача специального инструмента и специально одежды в эксплуатацию;

Д 20 К 10-11 – 20 000 рублей – оплата стоимости специального инструмента и специальной одежды после передачи их в эксплуатацию;

Д 012 – 20 000 рублей – стоимость инструмента и спецодежды отражена на забалансовом счете.

Итоги по списанию материалов в производство можно представить в виде таблицы (таблица 8).

Таблица 8 – Итоговая таблица списания материалов в производство за февраль 2015г.

Содержание проводки	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	2	3	4
Списана стоимость материалов переданных в основное производство (Цех подготовки и перекачки нефти, Цех добычи нефти и газа, Компрессорная станция)	20	10	15178200
Списана стоимость материалов переданных во вспомогательное производство (Аналитическая лаборатория физико-химического анализа, Участок подготовки и перекачки нефти)	23	10	2429600
Списана стоимость материалов на общепроизводственные нужды (Пожарная охрана, Центр логистики и учета МТР)	25	10	3057650
Списана стоимость материалов на общехозяйственные нужды (канцтовары АУП г.Когалым и г.Губкинский)	26	10	116400
Списаны материалы на культурно-массовые мероприятия	91	10	107350

3 АУДИТ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В ТПП «КОГАЛЫМНЕФТЕГАЗ»

3.1 Оценка существенности, аудиторский риск и выборка

За деятельностью предприятия в правильности выполнения бухгалтерской отчетности свои наблюдения ведут государственные контрольные организации, общественные и аудиторские фирмы. Задача данного наблюдения – осуществлять внешний контроль, чтобы сделать выводы о достоверности информации, представленной в финансовых отчетах, финансовом положении предприятия, чтобы все результаты операций и движение денежных средств экономической единицы соответствовали бухгалтерским и законодательным канонам.

Для объективного суждения при осуществлении подобного внешнего контроля, организации, которая проводит проверку, со стороны заказчика должна быть предоставлена вся запрашиваемая информация.

Данный контроль является независимым от руководства проверяемого предприятия и несет ответственность за подлинность и актуальность своей информации перед заказчиком.

Аудитор и контролер проводят проверку налогового и бухгалтерского учетов на предприятии, основываясь на требованиях инструкций и положений по бухгалтерскому учету, законов Российской Федерации.

В организации действует система контроля, благодаря которой предотвращаются ошибки учета и отчетности, обеспечивается сохранность имущества, предусматривается выполнение всех требований законодательства, оценивает полноту и точность документации бухгалтерского учета, своевременность подготовки достоверной бухгалтерской отчетности.

В Территориально-Производственном Предприятии «Когалымнефтегаз» аудиторская проверка бухгалтерской отчетности проводилась Обществом с

ограниченной ответственностью «Аудэкс». Проверка проходила за период с 01 января 2015 по 31 декабря 2015гг. на основании п.1 ст.5 Федерального закона от 30.12.2008г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», стандартах организации, инструкциях аудиторской деятельности, а также договора об оказании аудиторских услуг №1 от 11.01.2015г.

Лица, принимавшие участие в проведении аудита:

1) Ведущий аудитор Тимофеев Тимофей Андреевич. Квалификационный аттестат № 000001 без ограничения срока действия.

2) Аудитор Андреев Макар Тимофеевич. Квалификационный аттестат № 000002 без ограничения срока действия.

Проверка основывалась на первичных учетных документах, балансах и устных пояснениях руководства Общества, данных синтетического и аналитического учета.

Взяв за основу учет материально-производственных запасов, была проведена проверка финансово-хозяйственной деятельности Общества.

Для проверки были предоставлены следующие документы:

- учредительные документы;
- свидетельства о регистрации;
- договоры с партнерами;
- банковские документы; –
- сметы, акты выполненных работ;
- накладные, счета, счета/фактуры;
- финансовая отчетность;
- авансовые отчеты;
- регистры бухгалтерского учета;
- ведомости и журналы - ордера хозяйственных операций;
- прочая документация.

Цель аудиторской проверки – представление грамотного мнения по вопросу правильности ведения бухгалтерской отчетности проверяемой организации, соответствуют ли финансовые и хозяйственные операции

нормативным документам, действующему законодательству. Организация, проводящая проверку не должна рассматривать по отдельности каждый показатель, но должна конкретно установить ее достоверность во всех существенных отношениях.

Степень точности показателей бухгалтерской отчетности, при которой компетентный пользователь способен принять правильные экономические решения, является достоверностью бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях. Существенность информации – это свойство, которое делает ее способной оказать влияние на экономические решения.

Аудиторской компанией рассматриваются две стороны существенности в аудите: качественную и количественную. Качественная точка зрения позволяет аудитору, опираясь на свое профессиональное суждение, определить, насколько серьезными являются отклонения, если таковые имеются, в совершенных хозяйственных операциях по учету МПЗ от требований, прописанных в нормативных актах, действующих на территории РФ. Количественная точка зрения - аудитор оценивает, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные количественный критерий - уровень существенности.

Момент, когда квалифицированный специалист не в состоянии, на основании отчетности, принимать верные экономические решения, является понятием уровня существенности, другими словами, предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности.

В рабочей документации проверки отражаются все процедуры, которые помогли аудитору опустить любые значения из расчетов: операции расчета уровня существенности, арифметические расчеты, округления (таблица 7).

Таблица 7 - Расчетные базы и установление уровня существенности за 2015 год

Расчетная база	Значение базового показателя,	Уровень существенности, %	Величина уровня существенности, тыс.
----------------	-------------------------------	---------------------------	--------------------------------------

	тыс. руб.		руб.
1	2	3	4
Валовая прибыль	550689	5	27534

Окончание таблицы 7

1	2	3	4
Выручка	3136411	2	62728
Валюта баланса	1678515	2	33570
Собственный капитал	1366220	10	136622
Общие затраты предприятия	2585722	2	51714

Среднее арифметическое показателей в столбце 4 составляет:

$$(27534+62728+33570+136622+51714)/5 = 62434 \text{ тыс. руб.}$$

Наименьшее значение отличается от среднего на:

$$(62434-27534)/62434*100\% = 55,9\%$$

Наибольшее значение отличается от среднего на:

$$(136622-62434)/62434*100\% = 118,8\%$$

Из данного примера делаем заключение, что в двух случаях отклонение наибольшего и наименьшего показателей от среднего, также как и от всех остальных является значительным, аудитор решает, опустить значения 60,8 27534 тыс. руб. и 29599 136622тыс. руб. и дальнейшее усреднение вести без данных значений.

Ищем новую среднюю величину:

$$(62728+33570+51714)/3 = 49337 \text{ тыс. руб.}$$

Наименьшее значение отличается от среднего на:

$$(49337-33570)/49337*100\% = 32\%$$

Наибольшее значение отличается от среднего на:

$$(49337-62728)/49337*100\% = 127\%$$

Величину, которая получилась, возможно, округлить до 50 тысяч рублей

и принять данную величину в качестве показателя уровня существенности.

Разница уровня существенности до и после округления составляет:

$(50000-49337)/49337 * 100\% = 1,3\%$, данное значение попадает в пределы 20%.

Следует отметить, что при проведении аудита бухгалтерской отчетности имеют место риски: предпринимательский и аудиторский.

Когда между аудитором и клиентом, даже после положительного аудиторского заключения, возникают разногласия, данная ситуация означает предпринимательский риск, где будут нарушены финансовые интересы аудиторской организации.

Факт содержания в бухгалтерской отчетности важных, но оставшихся незамеченными, ошибок и искажений, после того, как отчетность признана достоверной, либо наоборот, найдены ошибки, которых на самом деле не существуют, есть понятие аудиторского риска.

Аудиторский риск является совокупность трех составляющих:

- внутрихозяйственный риск;
- риск не обнаружения;
- риск средств контроля.

На примере представим аудиторский риск и проведем анализ данных составляющих:

$$\text{PrAuPк} = \text{ВнХзРк} * \text{РкНбж} * \text{РкКнтр},$$

где PrAuPк - приемлемый аудиторский риск. Данный риск обозначает степень аудитора принять факт, что проделанная им работа, после окончания аудиторской проверки и вынесения положительного заключения, содержит серьезные ошибки;

ВнХзРк - внутрихозяйственный риск - это вероятность существования ошибки, превышающей допустимую величину, до проверки системы внутрихозяйственного контроля;

ТПП «Когалымнефтегаз» - внутрихозяйственный равен 70%.

РкНбж - риск не обнаружения – вероятность, что проводимые

аудиторские операции не смогут обозначить ошибки, количество которых превышает допустимую предел.

ТПП «Когалымнефтегаз» - риск не обнаружения равен 10%.

РкКнтр - риск контроля - возможность, что имеющаяся ошибка, выходящая за рамки допустимого предела, в системе внутривозвратного контроля останется не обнаруженной;

ТПП «Когалымнефтегаз» - риск контроля равен 40%.

Полученные значения подставляем в формулу указанную выше:

$PrAuRk = 0,7 * 0,1 * 0,4 = 2,8$, округляем и получаем значение риска при проведении аудиторской проверки 3%.

Вывод: приемлемый уровень аудиторского риска на предприятии ТПП «Когалымнефтегаз» должен быть не выше 3%.

Данная формула помогает рассчитать приемлемый уровень аудиторского риска, но на практике он является не эффективным.

Риск не обнаружения и соответствующее количество подлежащих сбору свидетельств – являются показателями для составления аудитором более эффективной формулы вычисления риска. В данном случае формула аудиторского риска выглядит следующим образом:

$$RkNbж = PrAuRk / (VnXзRk * RkKнтр)$$

Аудиторский риск, приемлемый для конкретного случая, аудитор определил для себя равным 3%.

Исходя из формулы $0,03 / (0,7 * 0,4) = 0,11$, РкНбж равен 10%. Требуется согласовать количество отбираемых свидетельств с риском не обнаружения на таком же уровне, поэтому план проведения аудиторской проверки был изменен.

Основываясь на вышесказанном, основным показателем в данном случае является РкНбж, определяющий необходимое количество свидетельств. Уровень РкНбж обратно пропорционален требуемому количеству свидетельств: чем больше свидетельств, тем меньше уровень РкНбж.

Основываясь на рассмотренных моделях определения аудиторского риска

можно сделать вывод, что при проведении аудиторской проверки имеет место прямая зависимость между ПрАуРк и РкНбж, но также, существует обратная зависимость между ПрАуРк и планируемым количеством подлежащих сбору свидетельств. Сократив риск не обнаружения и увеличив количество подлежащих сбору свидетельств, аудитор сократил уровень приемлемого аудиторского риска.

3.2 Разработка плана и программы аудита

Для аудиторской организации, основанием для разработки плана и очередностью проведения аудита служат изначально собранной информации предприятия и аналитических процедурах, проводимых ранее на нем. После, аудиторы производят выбор направления, наиболее важные для аудита. Объем работы, сложность операций и сроки проведения проверки прямо пропорционально зависят от аналогичных показателей бухгалтерской отчетности предприятия, на котором проводится проверка. Для составления более полного плана проведения проверки, нужно оценить степень продуктивности системы внутреннего контроля, действующего на предприятии, и произвести расчет вероятности риска.

Своевременное предупреждение о замеченной несоответствующей информации, является признаком эффективной системы внутреннего контроля. Но для того, чтобы оценить эффективность, потребуется должное количество аудиторских фактов.

Существует несколько факторов риска, свойственных учету МПЗ, которые обусловлены неподконтрольными причинами. Такими причинами являются: невозможность проконтролировать процесс создания и проверки ПУД; запоздание при поступлении подтверждающих документов; трудности возникающие при восстановлении недостающих ПУД; применение разными организациями различных ПУД, идентифицирующих операции между

организациями. Из этого можно сделать вывод, что велика вероятность непризнания ПУД подтверждающими.

Аудиторская организация применяет систему последовательности для оценки производительности и качественного выполнения своих обязанностей системы внутреннего контроля на предприятии:

- высокая;
- средняя;
- низкая.

В таблице 8 рассматриваются более подробно вопросы для оценки состояния внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетных операций.

Следует сразу отметить, что уровень оценки измерялся условными обозначениями: УО1 - низкий уровень, УО2 - ниже среднего уровня, УО3 - средний уровень, УО4 - высокий уровень.

Таблица 8 – Вопросы для оценки состояния внутреннего контроля и системы учета расчетных операций

Вопросы	Содержание ответа	Уровень оценки
1	2	3
Имеется ли служба внутреннего аудита, ревизионной комиссии	Да	УО4
Наличие должностной инструкции или положения о работе службы внутреннего контроля	Да	УО4
Проводится ли инвентаризация МПЗ	1 раз в год.	УО3
Контроль полноты и своевременности оприходования материалов	Только по первичным документам	УО2
Проверяется ли использование ТМЦ по различным направлениям	Проверяются только первичные и сквозные документы	УО2
Проверка законности и рациональности вовлечения производственных запасов	Только при реализации	УО2
Произведена ли классификация производственных запасов для их учета?	Да	УО3

Проводится аудиторский учет на должностном уровне, ведутся ли карточки складского учета?	Да	УО3
Выделяются ли НДС отдельной строкой в расчетных и платежных документах?	Да	УО3
Сверка данных аудиторского учета и системного учета	Только в конце года	УО2
Порядок составления бухгалтерской отчетности	Соответствует установленным нормативным требованиям	УО3
Соответствие учётной политики требованиям ПБУ	Частично не соответствует	УО4

Уровень системы внутреннего контроля в предприятия «Когалымнефтегаз» равен УО3 – средний.

Средства внутреннего контроля, применяемые на предприятии «Когалымнефтегаз» за время проведения аудита, были тщательно изучены аудитором. Направленность системы внутреннего контроля пропорциональны проверяемому предприятию и соответствуют особенностям его специфики. Аудит доказал, что система бухгалтерского учёта предприятия своевременно и подлинно показывает проводимые финансовые операции.

Во время подготовительной стадии аудиторской проверки также необходимо рассчитать величину аудиторского риска, для того, чтобы быть уверенным в подлинности отчетности. Степень существенности из расчетов равна 50 000 рублей, исходя из данного значения, аудиторский риск составляет 10%.

Мероприятия проведения аудита будут распространяться на четыре направления учета МПЗ:

- операции по поступлению ТМЦ;
- аналитический учет движения ТМЦ на складах предприятия;
- учет использования ТМЦ;
- проведение анализа использования материальных ценностей.

План аудиторской проверки по учету МПЗ приведен в таблице 9.

Таблица 9 – План аудиторской проверки учета МПЗ

Проверяемое предприятие ТПП «Когалымнефтегаз».

Период проведения проверки 02.02.2015г. – 31.03.2015г.

Планируемые виды работ (комплексы задач)	Период проведения	Исполнители
Аудит операций по поступлению материальных ценностей	Один раз в квартал	Валова К.Ю.
Аудит аналитического учета движения материальных ценностей на складах предприятия	Один раз в квартал	Зуева Е.А.
Аудит учета использования материальных ценностей, списания недостач, потерь и хищений	Один раз в квартал	Филин В.М.
Проведение анализа использования материальных ценностей	Декабрь 2015г.	Лукина В.И.

Для написания программы аудита МПЗ, следует основываться на плане аудиторской проверки данного участка. В плане и программе обязательно указываются следующие сведения: наименование проверяемой организации; период проверки; число человеко-часов; фамилию, имя, отчество руководителя аудиторской группы; состав аудиторской группы; планируемый аудиторский риск; планируемый уровень существенности.

Программа аудиторской проверки учета материально-производственных запасов представлена в таблице 10.

Таблица 10 – Программа проведения аудита МПЗ ТПП «Когалымнефтегаз»

Проверяемое предприятие ТПП «Когалымнефтегаз»

Период проведения проверки 02.02.2015 – 31.03.2015гг.

№ п/п	Наименование аудиторских процедур	Период проведения	Исполнители	Рабочие документы аудитора
1	2	3	4	5
1 Аудит операций по поступлению материальных ценностей				
1.1	Аудит учета операций по приобретению (купле) материальных ценностей	В течение года	Филин В.М	Ведомости по учету поступления
1.2	Аудит учета операций по поступлению передаче материалов в порядке обмена (бартер)	В течение года	Валова К.Ю.	Ведомости по учету поступления

1.3	Аудит учета прочих операций по поступлению материалов	В течение года	Зуева Е.А.	Ведомости по учету поступления
2 Аудит аналитического учета движения материальных ценностей на складах предприятия				
2.1	Изучение организации хранения материальных ценностей (наличие приборов, измеряющих вес стеллажей и тары, состояние картотеки складских карточек)	I квартал	Валова К.Ю.	Инструкция о приемке материалов, технические паспорта по приборам, измеряющим вес, книги санитарного состояния складов

Продолжение таблицы 10

1	2	3	4	5
2.2	Изучение организации пропускной системы при ввозе и вывозе материальных ценностей с предприятия	I квартал	Зуева Е.А.	Книга регистрации пропусков, сообщения работников охраны и кладовщиков
2.3	Проверка полноты оприходования ценностей и правильность их оценки	В течение года	Филин В.М.	Таблицы сверки внутренних документов с документами поставщиков
2.4	Установление соответствия данных складского учета данным бухгалтерского учета по складам, субсчетам и номенклатурным номерам материалов	В течение года	Филин В.М.	Оборотные ведомости, карточки складского учета
2.5	Проверка полноты и качества инвентаризации производственных запасов.	Декабрь 2015 г.	Лукина В.И.	Приказ о проведении инвентаризации, приказ об учетной политике, таблицы по данным инвентаризационных ведомостей
3. Аудит учета использования материальных ценностей, списания недостач, потерь и хищений				
3.1	Проверка операций по отпуску материальных ценностей в производство и на основе расходных документов	В течение года	Филин В.М.	Расходные документы по учету материалов, счета-фактуры

3.2	Проверка обоснованности списания отклонений в стоимости материалов на выпуск готовой продукции	Один раз в квартал	Валова К.Ю.	Акты и другие документы на списание расхода материалов
3.3	Проверка обоснованности списания хищений, недостач, потерь материальных ценностей	Декабрь 2015 г.	Зуева Е.А.	Акты на списание хищений, недостач, потерь
4. Аудит сводного учета материальных ценностей				
4.1	Проверка данных аналитического и синтетического учета по синтетическим счетам, субсчетам, направлением затрат	Один раз в квартал	Валова К.Ю.	Сводные ведомости по расходу материалов, ведомости незавершенного производства, журнал-ордер №10

Окончание таблицы 10

1	2	3	4	5
4.2	Сверка данных бухгалтерских регистров и отчетности	Один раз в квартал	Зуева Е.А.	Баланс, разработочные таблицы, журнал-ордер №10
4.3	Сверка оформления результатов инвентаризации	Декабрь 2015 г.	Филин В.М.	Инвентаризационные ведомости по счетам и группам материалов
4.4	Аудит результатов инвентаризации материальных ценностей	Декабрь 2015г.	Филин В.М.	Регистры по учету материалов
5. Проведение анализа использования материальных ценностей				
5.1	Выявление неиспользуемых материалов в течение отчетного года	Декабрь 2015г.	Валова К.Ю.	Карточки складского учета, оборотные ведомости
5.2	Выявление неиспользуемых материалов свыше одного и более лет	Декабрь 2015г.	Зуева Е.А.	Карточки складского учета, оборотные ведомости

Руководитель организации, проводящей аудиторскую проверку Андреев М. Т.

Руководитель аудиторской группы Филин В.М.

Как видно из таблицы 10, в программе отражены действия выполняемые аудиторами в ходе проверки, и документы, для каждой отдельной процедуры. Учет ТМЦ на предприятии организован в соответствии с

Положением по бухгалтерскому учету «Учет МПЗ» ПБУ 5/01, утвержденного приказом Минфина РФ от 09.06.01 №44н.

Основываясь на плане и программе аудита, был организован частичный контроль операций с МПЗ, отраженных в 2015г. на предприятии «Когалымнефтегаз». Проверялись первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета. Проверка проводилась в следующем порядке.

Из учетной политики были выбраны и проанализированы основные критерии учета МПЗ на предприятии:

- способы оценки производственных запасов;
- способы расчета фактической себестоимости;
- МПЗ при их выбытии;
 - учет ТМЦ, входящих в состав инвентаря и хозяйственных принадлежностей;
- способ оценки товара.

3.3 Проведение аудиторских процедур

Предлагаем рассмотреть пример проведения аудиторской проверки учета МПЗ на складах предприятия «Когалымнефтегаз». Произведен контроль складского хозяйства, оценено состояния складских помещений, рассмотрена организация материальной ответственности и отчетности материально ответственных лиц. За сохранность ТМЦ на предприятии несет ответственность контрольно-ревизионный отдел. В его задачи входит проведение внеплановых инвентаризаций на центральных складах предприятия.

В ходе аудита, проверяющая организация акцентировала свое внимание на материально-ответственных работниках, имеющих отношение к приемке, хранению и отпуску ТМЦ. С каждым вновь пришедшим работником, в чьи обязанности входит работа с ТМЦ, предприятие заключает договор о полной материальной ответственности.

Каждый материально-ответственный работник должен быть в полном объеме ознакомлен со своей должностной инструкцией, в которой установлены права, обязанности, ответственность, график работы, правила обращения с товарно-материальными ценностями и сопровождающими документами, сроки их направления в бухгалтерский отдел. Ознакомившийся с инструкцией под роспись работник берет на себя ответственность за сохранность ТМЦ имеющихся на складах его подразделения.

Осмотр складов, где хранятся МПЗ, не выявил никаких нарушений. Приемка и отпуск товарно-материальных ценностей отражаются вовремя записью в журнале складского учета.

Перемещения ТМЦ внутри предприятия производятся на основании приказа №3п от 11.01.15г. Данный приказ определяет очередность оформления документов и список лиц, имеющих право подписывать документы на ввоз и вывоз материальных ценностей.

Также, аудиторы проверили соответствие оценки МПЗ. Ссылая на учетную политику, действующую на предприятии, МПЗ принимаются к учету в зависимости от специфики их приобретения:

- 1) ТМЦ приобретенные за плату – принимаются по фактической сумме затрат;
- 2) Выявленные при инвентаризационных проверках излишки принимаются к учету по рыночной стоимости на дату инвентаризации.

Транспортно-заготовительные расходы, связанные с доставкой МПЗ, учитываются на соответствующих счетах и субсчетах учета материально-производственных запасов без применения счета 16 «Отклонения в стоимости материалов». Замечаний в правильности оценки МПЗ выявлено не было.

Сортовой учет материалов на складах осуществляется на карточках складского учета материалов по типовой форме №М-17. Каждому номенклатурному номеру материала прикреплена конкретная карточка. Приемка и сдача ПУД оформляется составлением специального реестра, в

котором указывается количество и номера сдаваемых первичных документов и в установленные сроки передаются в бухгалтерию.

На основании приказа №10 от 11.01.2015г. на предприятии прошла годовая инвентаризация ТМЦ. Одной из ошибок было то, что в члены инвентаризационной комиссии были указаны материально-ответственные лица, в чьих подразделениях проходила проверка. Данное нарушение недопустимо. Итоги прошедшей инвентаризации зафиксированы протоколами заседания центральной инвентаризационной комиссии от 12.01.2015г. и от 20.01.2015 г. В ходе проведения проверки были установлены следующие несоответствия:

- 1) Сумма недостачи в размере 4558,2 рублей, образованная из-за оформления с опозданием документов на списание.

- 2) Излишки материалов в натуральном выражении.

В результате проверки, было выявлено, что проведенная годовая инвентаризация подтверждается описью формы №ИНВ-3, оформление которой имеет ряд ошибок:

- 1) Дата и номер документа не указываются на первом листе.

- 2) На всех страницах описи на которых идет перечисление ТМЦ, должны быть прописью отражены порядковые номера ТМЦ и результат их суммарного количества.

Также, отсутствуют обязательные сведения в сличительных ведомостях, которые оформлены после проведенной годовой инвентаризации: должность работника, подпись, расшифровка подписи МОЛ. В случае, когда на сличительных ведомостях отсутствует подпись МОЛа, считается, что он не ознакомлен с итогами прошедшей проверки, и в случае, если предприятие понесло материальный ущерб, у правоохранительных органов будут все основания не принимать данный документ.

Результаты прошедшей проверки, в декабре 2015г. показаны в бухгалтерском учете. Излишки на сумму 381,4 тысяч рублей оприходованы склад балансовым счетом 10-6 «Прочие материалы». Недостача в сумме

269,3 тысяч рублей отнесена на балансовый счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» до того момента, пока полностью не будут установлены размеры ущерба, которое получило предприятие.

Материально-ответственные лица, в чьи обязанности входит списание ТМЦ, за халатное отношение к выполнению данных обязанностей, на основании приказа по предприятию № 357п от 10.04.15г., привлечены к административной и материальной ответственности.

Также, аудитором были рассмотрены документа предназначенные для контроля за поступлением и оприходованием нефтепродуктов. В частности, журнал формы 24НП «Учет поступивших нефтепродуктов». Страницы журнала прошнурованы, пронумерованы и скреплены печатью. На некоторых листах в журнале отсутствует подпись начальника подразделения, что недопустимо. Требуется усилить контроль со стороны руководства цеха за правильностью оформления данного журнала, что поможет исключить расхождения и недостачи.

Аудит бухгалтерского учета МПЗ

Помимо проверки полноты оприходования МПЗ, под рассмотрение аудитора попали формы и условия расчетов с поставщиками, выбранный вариант оценки, порядок возмещения НДС по приобретенным ценностям.

Опираясь на договора с поставщиками и сопроводительные документы, была произведена оценка подлинности операций поступления и оприходования МПЗ на складах предприятия. Поступление некоторых материалов проходили без договорных оснований, что исключает гарантию получения данного материала, в случае разногласий или других факторов, влияющих на проведение сделки. Для правильного оприходования поступившего материала на склад требуются следующие документа: сопроводительные документы поставщиков с печатью получателя или экспедитора груза, счет-фактура, приходные накладные, акт о приемке материала. Пакет документов может быть дополнен, это зависит от принятого на предприятии порядка оформления приемки груза.

Аудиторами было проверено соответствие данных журнал-ордер №10 и главной книги. Данные проверки отражены в таблице 11.

Таблица 11 – Соответствие данных журнал-ордер №10 и главной книги

Наименование статьи	Строка в балансе	На конец 2015г.	На конец 2014г.
Запасы	1210	132,736	128,054
В том числе: материалы, сырье и другие аналогичные ценности	1211	55,490	42,916
Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)	1212	5,341	5,515
Готовая продукция и товары	1213	71,675	59,821
Расходы будущих периодов	1215	230	19,802
Прочие запасы и затраты	1219	-	-
Расхождения	-	0	0

При проведении проверке полноты оприходования и безошибочность оценки покупных материальных ценностей, определялось, соответствие итоговых суммы, отраженных в ведомостях учета материальных ценностей, данным других учетных документов. По данным регистра синтетического учета по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», по приходным документам складов устанавливалось количество поступивших материалов и правильность оформления документов приемки грузов. Для этого, оплаченные платежные документы поставщиков сравнивались по приходным ордерам, приемным актам, а также с записями в карточках складского учета. По данному пункту ошибки не выявлены.

В процессе проверки документов, по операциям поступления МПЗ определялось соблюдение правил количественной и качественной приемки; правильность оформления актов приемки, актуальность представления в бухгалтерию отчетов МОЛ и реестров оправдательных документов. При проверке расхождений выявлено не было.

Материалы и сырье, принятые в переработку в качестве давальческого сырья, учитываются и хранятся на предприятии отдельно от собственных производственных запасов. Эти ценности учтены на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку».

В ходе проверки установлено, что учет товарообменных операций на предприятии ведутся в соответствии с требованиями Гражданского кодекса и Положений по бухгалтерскому учету, в которых говорится, что стоимость МПЗ приобретенных в обмен на другое имущество, определяется исходя из цены, по которой в подобных обстоятельствах предприятие определяет стоимость аналогичных материалов.

Проверка также затронула неотфактурованные поставки. В учетной политике предприятия сказано, неотфактурованные поставки – поставки на которые до конца отчетного месяца не поступили документа подтверждающие цену, принимаются к учету по внутренним учетным ценам. Данные цены определяются на основании имеющихся цен на аналогичную продукцию. На сумму разницы между покупной стоимостью материальных ценностей и стоимостью фактически поступивших и оприходованных материальных ценностей делается дополнительная запись или неверная запись сторнируется. Недочетов не выявлено.

В ходе аудита МПЗ проведена проверка порядка отражения в учете НДС по поступающим ценностям. Предъявляемые предприятию-покупателю к уплате суммы НДС, выделенные в расчетных документах поставщиков отдельной строкой, отражают по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Выявлено отражений операций с запозданием в соответствующем периоде.

Дебетовое сальдо по счету 19 «НДС по приобретенным ценностям» на любую отчетную дату определяет сумму НДС, относящуюся к приобретенным, но еще не оплаченным материальным ценностям. Эту сумму выделяют по соответствующей статье раздела II актива баланса.

Аудитором тщательно рассмотрены порядок списания НДС в зависимости от назначения закупаемых запасов или целей, в которых они были использованы. В ходе проверки выявлено несоответствие, что из материалов, закупленных для производства, часть была использована не по назначению.

НДС, учтенный на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям» после оплаты был предъявлен к возмещению из бюджета, то есть был списан в дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом».

В учете отсутствовала запись восстановления проводка по НДС в части, приходящейся на материалы, которые использованы не для производства.

В учете должна быть дана проводка Дт 19 Кт 68 – восстановлен НДС, взятый ранее в зачет.

НДС по приобретенным материальным ценностям подлежит возмещению из бюджета, когда выполнены следующие законодательные условия:

- НДС обязательно должен быть выделен отдельной строкой в расчетных документах и ПУД;
- материальные ценности должны быть оприходованы;
- материальные ценности приобретены и израсходованы для производственных нужд.

В данных случаях НДС списывают только при условии оприходования и оплаты ценностей поставщику.

Довольно часто встречается нарушение, когда в производство вовлекаются материалы на затраты, не обращая внимания, что данные материалы не оприходованы, то есть, не соблюдая требования полноты отражения операций с МПЗ. Например, было установлено, что организацией был получен провод, стоимость которого по счету поставщика составляет 231 411 рублей, НДС равен 41 653,98 рублей. В бухгалтерском учете предприятия сделаны такие записи:

- Дт 20 Кт 60 – 231 411 рублей на стоимость провода;
- Дт 19 Кт 60 – 41 653,98 рублей на сумму НДС;
- Дт 68 Кт 19 – 41 653,98 рублей на сумму НДС.

В данном случае неверен остаток МПЗ на счете 10 «Материалы». Так как не все материальные ценности были своевременно оприходованы, налоговые органы могут признать данное предъявление НДС к зачету необоснованным.

В учете должны были иметь место проводки:

- Дт 10 Кт 60 – 231 411 рублей на стоимость провода;
- Дт 19 Кт 60 – 41 653,98 рублей – учтен НДС;
- Дт 60 Кт 51 – 231 411 рублей – перечислена сумма поставщику.
- Дт 68 Кт 19 – 41 653,98 рублей НДС предъявлен к возмещению.
- Дт 20 Кт 10 – 231 411 рублей - на сумму списанного в производство провода.

Стоит учесть, что при определенных условиях НДС, приходящийся на поступившие материальные ценности, подлежит включению в их фактическую себестоимость приобретения, в частности, когда:

- производственные запасы используют для изготовления продукции, выполнения услуг или работ, не облагаемых НДС;
- производственные запасы покупают за наличный расчет у населения и организаций розничной торговли;
- приобретают многооборотную тару;
- в счете-фактуре и расчетных документах НДС не выделен.

В ПБУ 5/01 приведены фактические затраты на приобретение МПЗ. К ним, к примеру, относятся затраты на заготовку, доставку МПЗ, содержание заготовительно-складского подразделения организации, оплату процентов по заемным средствам и кредитам поставщиков, если они связаны с приобретением запасов и произведены до оприходования МПЗ на складе предприятия.

Аудит учета использования МПЗ, списания недостач, потерь и хищений

Финансовые показатели работы предприятия зависят от выбранного метода оценки запасов. МПЗ списываются в производство в соответствии с принятой учетной политикой по средней себестоимости. При проверке выявлено, что данный метод оценки неизменно применялся на протяжении всего года. Было проверено несколько первичных документов на оприходование, для того чтобы определить точность оценки определенной партии запасов, то есть, проверить, правильно ли рассчитана средняя цена.

На предприятии нет четкого порядка передачи материальных ценностей с цехового склада в производство. Списание материалов оформляется актами произвольной формы. Данные акты содержат обязательные реквизиты в соответствии предъявляемым первичным учетным документам требованиям. Акты на списание материалов утверждаются заместителем директора коммерческого департамента, в некоторых случаях, начальником отдела МТО, который не уполномочен приказом руководителя.

В актах на списание материалов за первое полугодие проверяемого периода иногда отсутствует инвентарный объект, на который производится списание.

В состав комиссии по списанию материалов на участках введены материально ответственные лица, с подотчета которых списываются материальные ценности, что также недопустимо.

Выявлены нарушения требований ряда нормативных документов, в частности, в январе, феврале 2015г. списаны материалы на сумму 46 тысяч рублей и включены в себестоимость, что является нарушением, так как данные материалы фактически вовлечены в октябре, декабре 2014г. Данная сумма должна быть отражена в учете как убытки прошлых лет. В результате указана недостоверная информация на бухгалтерских счетах учета ТМЦ.

В соответствии с Федеральным Законом №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» руководитель утверждает формы первичных документов независимо от того, какой для этого используется бланк — унифицированный или нет. Чтобы указанные формы стали легитимными, они утверждаются приказом руководителя в составе учетной политики и имеют обязательные реквизиты. Также законом установлено, что первичная отчетность фиксируется как на бумажных документах, так и в электронном виде, в случае затребования последних правоохранительными органами. Проверка показала наличие

приказа руководителя компании и закрепление в учетной политике форм первичной отчетности.

По состоянию на 01.01.2015г. не переданы в юридическую службу компании материалы по факту недостачи ТМЦ по результатам инвентаризационной проверки в цехе биохимической очистки в феврале 2015г. на сумму 2,3 тысяч рублей.

Отсутствуют сведения о проведении инвентаризации документальной проверки правильности и обоснованности числящейся в бухгалтерском учете суммы дебиторской задолженности по недостачам и хищениям. Данный факт является отклонением от требований приказа №636п от 19.09.11г. «О проведении годовой инвентаризации имущества и обязательств».

Отпуск топлива потребителям осуществляется через нефтепроводы. Счетные устройства колонок опломбированы пломбами Государственной инспекцией по нефти в Тюменской области. Работа операторов организована в двухсменном режиме. В своей работе оператор следует требованиям договора о полной материальной ответственности, заключенным с организацией и инструкцией по охране труда. На предприятии отсутствует инструкция по учету ГСМ для оператора. Вахтовые журналы, сменные отчеты операторов, также отсутствуют. Отчеты оформляются один раз в месяц и передаются в бухгалтерию. Документально не подтверждаются выполнения замеров уровня и расчета объема нефтепродуктов к каждому резервуару, показания указателя суммарного счетчика на начало и конец смены нигде не отражаются, и определяемую фактическую погрешность всех трубопроводов, в которых может застаиваться нефтепродукт. Также не ведется ежедневный учет физических параметров – температуры и плотности нефтепродукта в резервуарах.

При аудиторской проверке операций по добыче нефти и газа, в первую очередь, проверялась целесообразность таких операций, правильность

оформления всех документов: договоров, доверенностей, ТТН и других первичных документов. Особое внимание обращалось на то, выделены ли в них отдельной строкой НДС.

Состав постоянно действующей комиссии на списание ТМЦ обязан определяться приказом руководителя организации. Такого приказа на предприятии нет, так как приказы ТПП «Когалымнефтегаз» от 18.04.09г. № 121п и от 18.04.10г. №36, которые предъявлены для проверки, являются не актуальными, то есть предприятие работает по устаревшим документам.

На предприятии имеется большое количество тары, следовательно, ее суммарная стоимость значительная. Поэтому, целесообразно было провести проверку на правильность отражения в учете операций с тарой, в частности правильность формирования и отражения учетной стоимости тары. В синтетическом учете тара отражается по фактической себестоимости, которая складывается из всех расходов на ее приобретение

Обобщая результаты проверки, необходимо отметить, что МПЗ оказывают влияние на характеристики хозяйственной деятельности больше, чем какой-либо другой вид активов, поэтому проверке МПЗ на предприятии должно быть уделено особенное внимание.

По итогам проверки МПЗ на предприятии ТПП «Когалымнефтегаз» было составлено следующее аудиторское заключение.

Отчет по результатам проведения аудита руководству ТПП «Когалымнефтегаз» за 2015 год.

В соответствии с договором № 1 от 11.01.2015 года нами был проведен аудит ТПП «Когалымнефтегаз» за 2015 год.

Сведения об аудиторе.

Общество с ограниченной ответственностью «Аудэкс».

Юридический адрес: 226391, г. Москва, ул. Западная, дом 7.

Почтовый адрес: 226391, г. Москва, ул. Западная, дом 7.

Телефон: (495) 786-95-20, (495) 936-42-42.

Факс: (495) 786-56-89, (495) 936-83-10.

E-mail: audeks.msk@mail.ru

Расчетный счет 40702845683457623040 в Люблинском ОСБ № 8078/1779

ПАО Сбербанк России, г. Москва

Корр.счет: 30101810400000000225 БИК: 055636336 ИНН: 7706359121

В проведении аудита принимали участие:

Ведущий аудитор Тимофеев Тимофей Андреевич. Квалификационный аттестат № 000001 без ограничения срока действия;

Аудитор Андреев Макар Тимофеевич. Квалификационный аттестат № 000002 без ограничения срока действия.

Сведения о проверяемом экономическом субъекте.

Полное наименование юридического лица: Территориально-Производственное Предприятие «Когалымнефтегаз».

Сокращенное наименование юридического лица:

ТПП «Когалымнефтегаз»

Юридический адрес: 629008, Россия, Тюменская область, Ханты-Мансийский автономный округ, г. Когалым, ул. Прибалтийская, строение 24.

ОГРН 1097757365605

ИНН 7706359121 КПП 771401001

ОКВЭД 22.1, ОКПО 07979085

Р/с 4070392134541100112 в ПАО Сбербанк России, г. Москва

К/с 30101810400000000687

БИК 055646436

Генеральный директор – Зубарев Владислав Петрович

Главный бухгалтер – Горшкова Лидия Николаевна

Введение

Нами проведена аудиторская проверка бухгалтерской отчетности ТПП «Когалымнефтегаз» за период с 01 февраля 2015 года по 31 марта 2015 года. Проверка проводилась на основании пп.3 п.1 ст.5 Федерального закона от 30.12.2008г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», внутрифирменных

стандартов и инструкций аудиторской деятельности, а также договора об оказании аудиторских услуг №1 от 11.01.2015г.

При проведении проверки мы следовали Стандартам Аудиторской деятельности, которые одобрены Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, и внутрифирменным стандартам.

Аудит был проведен с учетом особенностей финансово-хозяйственной деятельности ТПП «Когалымнефтегаз».

Проверка основывалась на первичных документах, балансах, данных синтетического и аналитического учета и устных пояснениях руководства предприятия.

На этапе планирования аудита Аудитором произведены оценка аудиторского риска и определение уровня существенности в соответствии с внутрифирменным стандартом «Порядок определения уровня существенности и аудиторского риска». Для нахождения уровня существенности использовались показатели аудируемой бухгалтерской отчетности ТПП «Когалымнефтегаз» на конец проверяемого периода. Момент, когда квалифицированный специалист не в состоянии, на основании отчетности, принимать верные экономические решения, является понятием уровня существенности, другими словами, предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности. Уровень существенности определен Аудитором в сумме 50 тысяч рублей.

Исходя из программы проведения аудита, были проверены основные направления деятельности предприятия методом выборочного обследования.

Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, которые подтверждают значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Проверка финансово-хозяйственной деятельности предприятия проводилась по учету материально-производственных запасов.

Для аудита были предоставлены следующие документы:

- учредительные документы;
- свидетельства о регистрации;
- регистры бухгалтерского учета;
- банковские документы;
- договоры с партнерами;
- сметы, акты выполненных работ;
- накладные, счета, счета/фактуры;
- авансовые отчеты;
- финансовая отчетность;
- ведомости и журналы - ордера хозяйственных операций;
- прочая документация.

Деятельность компании осуществляется в соответствии с Уставом.

Аудиторская проверка хозяйственных операций, финансовых и бухгалтерских документов проводилась на основе представительной выборки с использованием метода комбинированного отбора проверяемых данных.

Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в процессе аудита выполнялась на основе разработанных нами ряда тестов и процедур, которые позволяют максимально точно определять эффективность и надежность системы внутреннего контроля в целом и о соответствии организации системы бухгалтерского учета действующему законодательству.

Сообщаем, что ввиду выборочного характера тестов и других свойственных аудиту ограничений имеется определенный риск не обнаружения отдельных ошибок и неточностей.

В ходе аудита наша фирма сделала все, чтобы свести данный риск к разумному минимуму, но гарантировать абсолютную точность выводов мы не можем. Выявленные отклонения в бухгалтерском учете и отчетности от

установленного порядка, а также предложения по устранению допущенных нарушений представлены нами в следующих разделах настоящего отчета.

Аудит материально – производственных запасов.

Учет материалов ведется с использованием счета 10, к нему открыты следующие субсчета:

- 10-1 "Сырье и материалы";
- 10-2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали";
- 10-3 "Топливо";
- 10-4 "Тара и тарные материалы";
- 10-5 "Запасные части";
- 10-6 "Прочие материалы";
- 10-7 "Материалы, переданные в переработку на сторону";
- 10-8 "Строительные материалы";
- 10-9 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности";
- 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»
- 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»
- 10-12 «Стоимость инструмента и спецодежды отражена на забалансовом счете».

Аудитор в целом подтверждает наличие запасов предприятия.

3.4 Рекомендации по совершенствованию учета по результатам внутренней аудиторской проверки.

На основании вышеизложенного материала, по проведению анализа учета и контроля МПЗ можно сделать выводы:

1) Организованный учет составляет существенную роль в решении этой проблемы. Задача организованного учета в незамедлительном обеспечении лиц, запрашиваемых информацию, всеми сведениями. Данная функция приведет к повышению эффективности управления МПЗ, рационализации

использования МПЗ, что в свою очередь не должно отразиться на качестве продукции, но положительно повлиять на себестоимость, путем изыскания резервов.

2) Важным фактором обеспечения технологической бесперебойности предприятия – слаженно поставленные взаимодействия между структурами внутри предприятия, что приведет к непрерывному снабжению производства всеми потребными материалами, а также своевременно провести отгрузку и реализацию данных материалов.

3) Для актуального и своевременного проведения синтетического и аналитического учета важна четкая классификация МПЗ по критериям и признакам.

4) Важным показателем проведения учета МПЗ - их оценка. Данная величина имеет значимость для увеличения продуктивности проводимых операций по обработке данных учета. В ТПП «Когалымнефтегаз» учет проводится по методу себестоимости каждого наименования.

5) Учет МПЗ на рассматриваемом предприятии соответствует требованиям производственного вовлечения, требованиям складского хозяйства, выполняя одну из основных задач учета – тщательную проверку за целостностью МПЗ в момент поступления, приемки и хранения на складах.

Таким образом, проведение аудиторской проверки МПЗ помогает свести к минимуму риск присутствия важных ошибок при выполнении бухгалтерской отчетности. Исходя из этого, прежде чем приступить к проверке МПЗ, важно выявить наиболее часто встречающиеся, статистические ошибки, и основываясь на этом, разработать дальнейшие действия для проведения

Для того, чтобы получить объективный взгляд и сложить мнение на счет достоверности информации о МПЗ на предприятии, важную роль сыграли следующие детали:

- имеют место нарушения очередности учета МПЗ;

- отсутствует приказ определяющий ПДК указываемую в актах на списание МПЗ;
- нормы расходы материалов рассчитаны не на все виды проводимых;
- ошибки, допущенные в учете хозяйственных операций, привели к необоснованному включению в себестоимость 109, 4 тысяч рублей
- проверка задолженностей по недостачам и хищению не проводится;
- серьезные ошибки при учете МПЗ привели к ошибкам в бухгалтерской отчетности, в частности, в отражении оборотных средств, валовой и чистой прибыли, себестоимости продаж. Ошибки при учете МПЗ не существенные, показатели отчетности по статье «Запасы» и На проверяемом предприятии ошибки при учете МПЗ не существенные, поэтому, показатели отчетности по статьям «Запасы», методика учета операций с МПЗ соответствуют нормативным документам, действующим в РФ.

По окончании аудиторской проверки предприятия ТПП «Когалымнефтегаз», были сделаны следующие замечания:

- счета поставщиков и подрядчиков были отражены в периоде, не соответствующем действительности.

При изучении ПУД и регистров бухгалтерского учета выяснилось, что внесение данных в учет полученных ТМЦ и принятых работ, по факту, ведется с большим опозданием, от даты указанной в первичных документах. Данная ситуация находит объяснение бухгалтерами в задержке в получении ПУД, то есть, документы долгое время находятся в отделе МТО или на складе. Отсутствие ПУД приводит к невозможности отражения операций. Обсуждая данный вопрос, главный бухгалтер пояснил, что проблема кроется в неправильном документообороте, применяемом на предприятии. Географическая отдаленность учетно-расчетного центра (г. Пермь), головного офиса (г. Когалым), от центрального склада (п. Пур-пе), является главной причиной. ПУД направляются на согласование с сотрудниками, направленными в командировку. Зачастую, в документах выявляют ошибки,

требующие исправлений и доработки, документы либо направляются обратно, либо оригинал переделывается и снова направляется с сотрудником.

Главным поставщиком бурового оборудования и других материалов ТПП «Когалымнефтегаз» является общество ООО «ТД Лукойл». В договоре имеется пункт, в котором оговаривается момент предоставления потребителю ПУД. В данном случае, «ТД Лукойл» имеет право предоставлять счета-фактуры, основываясь на которых, производятся бухгалтерские записи, не позднее десяти дней, с факта поставки. В нашем случае нужно исключать вероятность невыполнения обязательств по неуплате с одной стороны, или не поставки, с другой стороны, поэтому «ТД Лукойл» присылает документы к моменту окончания оговоренного договором срока. Будучи осведомленным по ценам поступившего товара, предприятие не производит его бухгалтерский учет, склад проводит приемку актом приемке. С момента поступления материала начинается расхождение бухгалтерского учета и складского.

Потенциальный риск:

- разные сумма по счетам учета ТМЦ, следовательно, возникают трудности при проверке дебиторских задолженностей поставщиков;
- ошибочные показатели бухгалтерского баланса;
- неточность посчитанных на основе показателей налогов;
- искаженное отражение данных в книге покупок и соответствующие претензии со стороны налоговых органов по НДС;

Договор поставки не соответствует требованиям действующего законодательства РФ: поставщик ООО «ТД Лукойл» имеет, и активно пользуется правом предоставлять счета-фактуры предприятию-заказчику в течение десяти дней с момента поставки ТМЦ, что накладывает отпечаток в виде усложнений ведения складского хозяйства.

Также, данный пункт договора противоречит НК РФ, в котором говорится, что счета-фактуры должны предоставляться в течение пяти дней с момента поступления материала на склад предприятия-заказчика. Счет-

фактура является основанием принять предъявленные суммы налоговых вычетов или возмещений.

Потенциальный риск:

– с опозданием принимаются к вычету или возмещению предъявляемые суммы НДС;

Разрозненность учета материалов на складах;

– проверка прошедшая на складах предприятия показала, что с опозданием отражаются поступления материала в карточке материала. Данную ситуацию можно объяснить загруженностью персонала, работающего на складе, в чьи обязанности входит ведение документации на материал. На момент проверки, на склад было много поступлений ТМЦ от сторонних организаций и других подразделений предприятия. С другой стороны, сверка складских и бухгалтерских с остатков происходит в конце каждого квартала или преддверии грядущей инвентаризации, в другое время, внесение данных не соответствует, и отстает от фактического прихода на склад.

Так же, на складе отсутствуют номера на полках стеллажей, что осложняет ориентацию в материалах, и затрудняет поиск.

Выявлено, что имеет место пересортица: на инвентарном месте, закрепленном за определенным материалом, хранится совсем другой материал.

Слабое освещение складского помещения.

Отсутствие идентификационных бирок, что может объясняться либо отсутствием сопровождающих документов к данному материалу, либо пересортица

Весомым недостатком складского хозяйства проверяемого предприятия является размещение материалов на складах по приходу, вопреки требованиям, которые говорят, что материал должен располагаться по видам.

Недостатки документооборота в организации

Документооборот в ТПП «Когалымнефтегаз» построен по следующему принципу (рисунок 7):

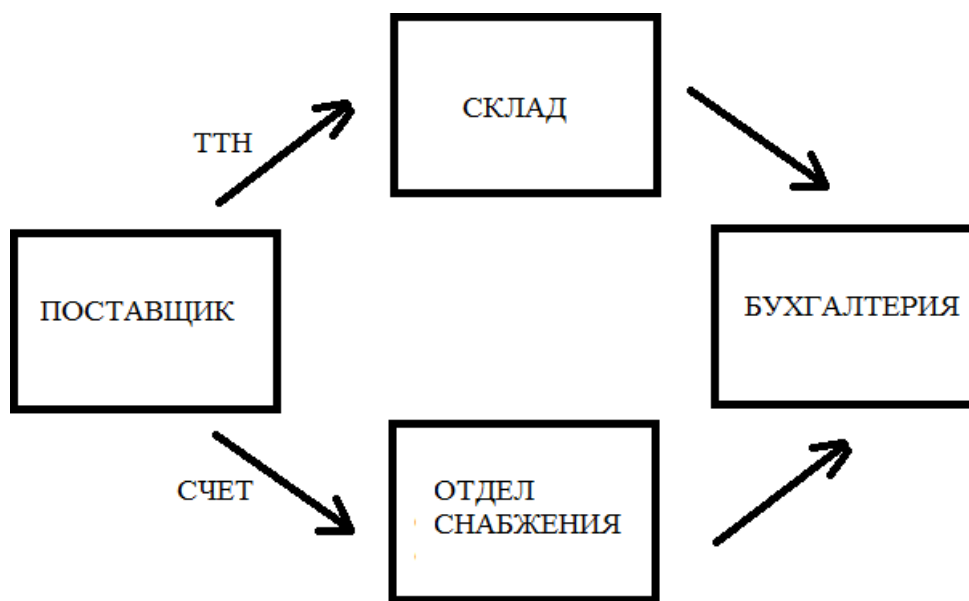


Рисунок 7 – Действующая система документооборота

Из рисунка видно, что в бухгалтерию информация идет от склада и отдела

Как показывает практика, обе этих инстанции задерживают документы. Так же, поставщик может приехать на склад, имея не полный пакет сопроводительных документов, или они могут не соответствовать требуемым. Зачастую, отдел МТО не передает документы в бухгалтерию из-за имеющихся расхождений сопроводительных документов и договора поставки, а конкретно, несоответствие цены. В крайнем случае, документы поступают с опозданием из-за халатного отношения работников вышеупомянутых подразделений. При проведении проверки ПУД поступивших материалов за январь 2015г. Вследствие халатности инженеров, документы, полученные канцелярией, были переданы в бухгалтерию в феврале 2015г., что привело в несвоевременности отражения в учете поступления материалов.

Подведем итог: результатом аудиторской проверки службы МТО и складского хозяйства предприятия имеются несоответствия в ведении бухгалтерского учета, выявлен ряд недостатков в области ведения бухгалтерского учета. Наиболее серьезным нарушением является задержки по отражению в учете поступивших на склад ТМЦ. Проблема носит перетекающий характер, что приводит к накоплению задолженностей ПУД перед бухгалтерией.

Также, ошибки были отмечены при списании материалов. Сторонним организациям материал отпускался не по средней цене, чего требует учетная политика, с другой стороны, при вовлечении материалов в производство, соблюдается списание по средней себестоимости.

1) Недостаток учетной политики по направлению учета материалов.

Ознакомившись с учетной политикой предприятия и проведя анализ были отмечены некоторые недостатки:

- отсутствуют сведения о периодичности направления материальных отчетов со склада в бухгалтерию;
- отсутствует хронология документооборота по движению материалов внутри предприятия;
- отсутствует список должностных лиц, имеющих право подписывать документы по движению материалов.

С учетом всего материала представленного выше, предлагаю рассмотреть пути совершенствования методики аудита и бухгалтерского учета материалов нефтегазодобывающих предприятий, рассмотренном на примере Территориально-Производственного Предприятия «Когалымнефтегаз».

Ошибки, выявленные путем проведения аудиторской проверки в организации бухгалтерского учета, дают возможность для разработки вариантов совершенствования учета и аудита материалов. Данная разработка приведет к более эффективному использованию ТМЦ, позволит навести порядок в складском хозяйстве, наладить логистику движения первичных

учетных документов, в целом, предусмотрит отклонения от требований нормативных документов действующих в Российской Федерации и учетной политики организации.

Для устранения выявленных недостатков в организации предлагается:

1) С целью усовершенствовать документооборот и очередность учета расчетов с поставщиками, на мой взгляд, будет действеннее проводить отражение в учете ТМЦ в день фактической поставки на склад. Если у поставщика отсутствует счет-фактура, учет производить по ценам, оговоренным в договоре поставки. Требуется усовершенствовать методику документооборота, свести к минимуму маршрут информации поступающей в бухгалтерию. Склад должен предоставлять информацию в день обработки ТТН, предприятие – в день получения счет - фактуры. При этом особое внимание обратить на исключение халатного отношения к документам, как на складе, так и в отделе МТО. Данный пункт требуется прописать в учетной политике организации.

Схема документооборота ТПП «Когалымнефтегаз» представлена на рисунке 8.

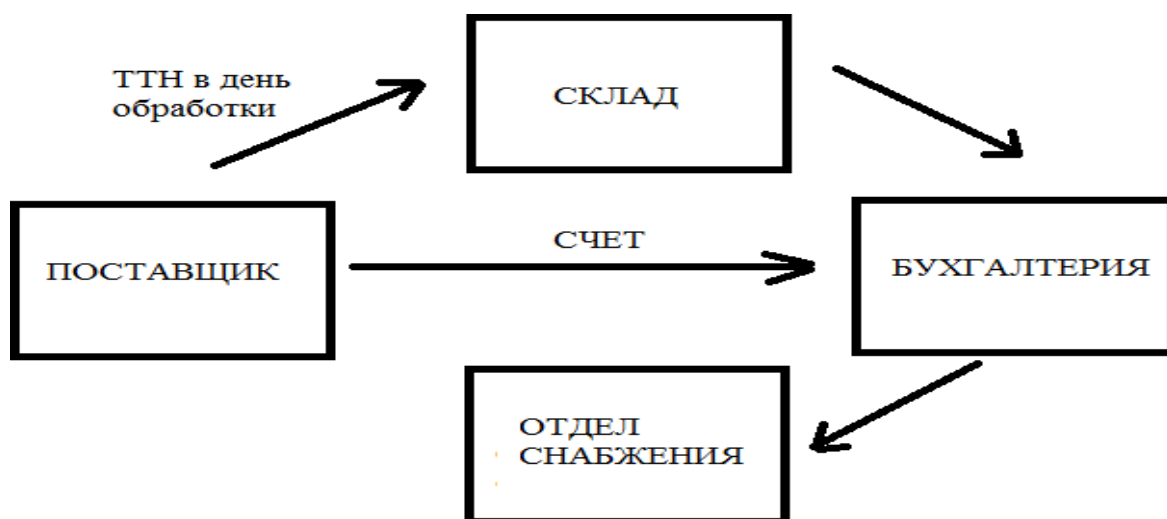


Рисунок 8 - Предлагаемая схема документооборота

Выполнение данных рекомендаций обяжет склад направить в отдел бухгалтерии счет-фактуру именно в день поступления на склад, не позднее, бухгалтерия, в свою очередь, в этот же день, направит копию в отдел МТО,

что приведен к рационализации процесса обработки данных бухгалтерским отделом и позволит предупредить временного несоответствия в отражении счетов поставщиков.

2) Провести редакцию договора поставки в пункте, который оговаривает срок предоставления поставщиком счетов-фактур. Данная процедура положительно скажется на работе складского подразделения и обеспечит актуальность налоговых вычетов при расчете суммы НДС.

3) Разработать мероприятия по введению на предприятии электронной формы карточки учета материала, заполнять которую будут совместно склад и бухгалтерия. Выполнение данного пункта обеспечит бухгалтерию в доступе к актуальной информации по каждому наименованию материалов, увеличит контроль со стороны бухгалтерии за хранением и движением материала.

4) Для совершенствования складского учета и хозяйства требуется:

- усилить контроль над своевременным учетом прихода и расхода материалов на складах;
- вовремя проводить маркировку индивидуальными бирками поступившие на склад материалы;
- обеспечить хранение материалов согласно вида, заменив принятое хранение по приходу;
- отражать актуальную информацию о местонахождении материала на складе в инвентарной карточке;
- составить схему склада, стеллажей, пронумеровав стеллажи и полки;
- установить более яркое освещение складского помещения.

5) Для совершенствования учетной политики касательно формирования учета отпуска материалов сторонним организациям предлагается учитывать материалы, которые предназначены для продажи на сторону, на счете 41 «Товары», что соответствует требованиям ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

В процессе проведения аудиторской проверки, выяснилось, что на складах предприятия имеются материалы непригодные для дальнейшего вовлечения в производство.

В ТПП «Когалымнефтегаз» имеются излишки материалов длительно хранящихся, невостребованных в производстве – ДХНО, для исключения накопления которых, ежеквартально происходит их реализация. Ежемесячно, для вынесения решений по данным позициям материала, проводится заседание комиссии, где на рассмотрение берется ежемесячная отчетность по каждому складу с выявленными позициями ДХНО, проставляются сроки вовлечения и реализации ДХНО. Вовлечением позиций ДХНО занимаются материально ответственные лица, ответственные за данную процедуру.

Несоблюдения по учету ТМЦ на ТПП «Когалымнефтегаз» являются:

Сторонним организациям и подрядчикам в отсутствии оригинальных писем и доверенностей, по копиям, производят отпуск материалов. Данное нарушение имеет место в связи с территориальной отдаленность головного офиса подрядчика от места проведения работ.

С центрального склада, по служебным запискам согласованным с руководством предприятия, производится отгрузка материала, до момента его оприходования на склад.

б) Методы роста производительности вовлечения материальных запасов кроются напрямую в самом предприятии. Материальные запасы - одна из составляющих оборотных средств, их отношение в обеспечении производства очень важно для бесперебойности данного процесса. В тот же момент, производственные запасы представляют составляющую средств производства, временно не участвующую в производственном процессе. В результате проведения аудита, выяснилось, что в организации бывают случаи, когда приобретенные ТМЦ, находились на складе весь заявочный год, будучи ни разу не использованным в производственных нуждах. К примеру, бензопила, приобретенная и поступившая на склад в январе 2015 года, так и хранилась до конца года на складе.

Вследствие подобных бездействий со стороны работников службы МТО, денежные средства отвлекаются из оборота. Это свидетельствует о неорганизованности не только процесса материально-технического обеспечения, но и процесса производства и реализации ТМЦ. Из информации приведенной выше следует, что данная халатность приводит к нерациональному использованию ресурсов, следовательно, нерациональному расходованию средств.

Эффективная организация производственных запасов является существенным составляющим для повышения оперативности использования оборотных средств. Главные методы уменьшения материально-производственных запасов сводятся к их рациональному использованию, модернизации нормирования, избавление от запасов материалов статистически попадающих в ДХНО, совершенствованию процесса материально-технического обеспечения, акцентируя внимание на выборе поставщиков, проведения с договорной работы, установления четких требований на поставку, налаженная транспортная логистика, наведение порядка в складском подразделении, усиленный контроль за выполнением все указанных мероприятий.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В магистерской диссертации были проанализированы учет и аудит материально-производственных запасов на примере ТПП «Когалымнефтегаз». При рассмотрении международного и российского подходов к классификации и учету производственных запасов можно сделать вывод, что оба подхода имеют много общего.

Однако следует отметить, что под регламент международных стандартов попадают запасы в целом. В международных стандартах подробно разработаны критерии, по которым актив признается в качестве запасов, а также дан четкий порядок их оценки.

Российское же законодательство, представленное ПБУ 5/01, рассматривает такое понятие, как запасы, в более узком смысле: рассматриваются лишь аспекты учета материально-производственных запасов. Также при формировании себестоимости материально-производственных запасов ПБУ 5/01 основывается на определенном перечне затрат, которые включаются в себестоимость, не учитывая при этом их экономической оценки. Такой подход, на наш взгляд, затрагивает налоговый, нежели финансовый подход к учету затрат.

Предприятие ТПП «Когалымнефтегаз» образовано в 2004 году. Основной сферой его деятельности является поиск, разведку нефтяных и газовых месторождений, добычу нефти и газа, комплексное освоение и эксплуатацию нефтяных и газовых месторождений на территории Ямало-Ненецкого автономного округа.

Бухгалтерский учет в ТПП «Когалымнефтегаз» ведется согласно Федерального закона "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ.

Ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета на предприятии несет генеральный директор ТПП «Когалымнефтегаз».

Ежегодно до 31 декабря на предприятии ТПП «Когалымнефтегаз» утверждается, а также разрабатываются и вносятся изменения в учетную

политику предприятия. В учетной политике закрепляется порядок ведения бухгалтерского и налогового учетов.

Учетная политика предприятия формируется на основе действующего законодательства и нормативных актов по бухгалтерскому учету, локальных нормативных актов ПАО «Лукойл».

При проверке учетной политики ТПП «Когалымнефтегаз» следует обратить внимание на отсутствие важных документов, которые необходимо разработать и утвердить наряду с учётной политикой. Так, в ТПП «Когалымнефтегаз» отсутствуют следующие утвержденные документы: состав инвентаризационной комиссии; перечень должностных лиц, имеющих право подписи первичных документов, график документооборота по отдельным операциям и должностям. В связи с выявленными недостатками, в целях повышения эффективности ведения бухгалтерского учёта ТПП «Когалымнефтегаз», необходимо разработать и утвердить соответствующую документацию.

Обществом с ограниченной ответственностью «Аудэкс» была проведена аудиторская проверка бухгалтерской отчетности ТПП «Когалымнефтегаз». Проверка проводилась по итогам работы за 2015 год (01 января 2015 года по 31 декабря 2015 года). Аудиторская проверка проводилась в соответствии с пп.3 п.1 ст.5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008г., внутрифирменными стандартами и инструкциями аудиторской деятельности, а также договора об оказании аудиторских услуг № 1 от 11.01.2012г.

По результатам аудиторской проверки можно сделать следующие выводы и дать рекомендации:

1. полученные товарно-материальные ценности рекомендуется отражать в учете в день их оприходования на склад. Данное мероприятие позволит структурировать документооборот, а также порядок учета расчетов с поставщиками. В случае несвоевременного предоставления счетов-фактур поставщиками товарно-материальные ценности следует учитывать по ценам,

предусмотренным ранее заключенными договорами с поставщиками (протоколами согласования цен и пр.). Еще одним немаловажным мероприятием по улучшению схемы документооборота станет отсутствие простоя документов на складах, в отделе снабжения. Для ликвидации данного простоя информацию о поступивших материалах следует незамедлительно направлять в бухгалтерию: в день обработки ТТН на складе и в день получения счета-фактуры предприятием. Данные требования ТПП «Когалымнефтегаз» необходимо утвердить в своей учетной политике.

2. Для минимизации риска несвоевременности применения налоговых вычетов при расчете суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей уплате в бюджет следует также подвергнуть оптимизации работу складского подразделения. Для этого необходимо в договор поставки, заключенный с основным поставщиком ООО «Торговый дом «Лукойл» внести изменения, касающиеся сроков представления счетов – фактур.

3. Также при оптимизации работы складского подразделения следует установить своевременный учет оприходования и списания материалов на складах. Важным моментом является своевременность маркировки индивидуальными бирками, поступивших на склад материалов. Также следует осуществлять сортировку материалов по их видам, вместо текущего размещения по моментам прихода. На инвентарных карточках в качестве дополнительной информации можно указать местонахождение материала на складе, также можно произвести нумерацию полок и стеллажей на складах.

4. Для соблюдения требований ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» следует внести изменения в учетную политику ТПП «Когалымнефтегаз» в части организации учета отпуска сторонним организациям. Так материалы, предназначенные для продажи сторонней организации, рекомендуется учитывать на счете 41 «Товары».

5. Еще одной рекомендацией является формирование резервов для случаев снижения стоимости материальных ценностей. Данное мероприятие дает объективную информацию о реальной стоимости материалов.

6. Для сокращения производственных запасов на ТПП «Когалымнефтегаз» необходимо установить регулярные и четкие поставки, выбрать надежных поставщиков, наладить работу транспорта. Реализация данных мероприятий приведет к рациональному использованию запасов, ликвидации сверхнормативных запасов материалов, совершенствованию нормирования, улучшению организации снабжения.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 №51-ФЗ, от 26.01.1996 №14-ФЗ, от 26.11.2001г. №146-ФЗ // Полный сборник кодексов РФ. – М.:Информэкспо, 2003. – 880с.
2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998. №146-ФЗ, от 05.08.2000. №117-ФЗ от 30.12.2012г. № 294-ФЗ. – <http://www.consultant.ru/>.
3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон РФ от 06.12.2011г. №402-ФЗ. – http://www.consultant.ru/document/cons_law122855.
4. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон РФ от 30.12.2008г. №307-ФЗ. – http://www.consultant.ru/document/cons_law83311.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов»: приказ Министерства Финансов РФ от 09.06.01г. №44н [ред. от 16.05.2016]. – http://www.consultant.ru/document/cons_law_32619.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»: приказ Министерства Финансов РФ от 27.11.2006г. №154н [ред. от 24.12.2010]. – http://www.consultant/document/cons_law_65496.
7. Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности: Постановление Правительства РФ от 23.09.2002г. №696. – http://www.consultant/document/cons_law_102446.
8. План счетов: приказ Министерства Финансов РФ от 31.10.2000г. №94н [ред. от 08.11.2010.]. – http://www.consultant.ru/document/cons_law_29165.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации»: приказ Министерства Финансов РФ от 06.05.1999г. №32н. – <http://base.garant.ru/12115839>.

10. Положений по бухгалтерскому учету «Расходы организации»: приказ Министерства Финансов РФ от 06.05.1999г. №33н. – <http://base.garant.ru/12115839>.

11. Правило (стандарт) № 1 Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности: Постановление Правительства РФ от 29.09.2002г. №696 [ред. от 22.12.2011.]. – http://www.consultant/document/cons_law_38848.

12. Правило (стандарт) № 2 Документирование аудита: Постановление Правительства РФ от 29.09.2002г. №696 [ред. от 22.12.2011.]. – http://www.consultant/document/cons_law_38848.

13. Правило (стандарт) № 3 Планирование аудита: Постановление Правительства РФ от 29.09.2002г. №696 [ред. от 22.12.2011г.]. – http://www.consultant/document/cons_law_38848.

14. Методические рекомендации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: приказ Министерства Финансов РФ от 13.06.1995г. №49 [ред. от 08.11.2010]. – http://www.consultant/document/cons_law_7152.

15. Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности: приказ Министерства Финансов РФ от 22.04.2004г. №25. – http://www.consultant/document/cons_law_59561.

16. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Министерства Финансов РФ от 28.12.2001г. №119 [ред. от 24.10.2016]. – http://www.consultant/document/cons_law_35543.

17. Анализ состояния запасов. – <http://www.unilib.org/>

18. Афанасьева, Н. Анализ МПЗ: международная практика / Н. Афанасьева. – <http://subschet.ru/>

19. Бабаева, З. Ш. Бухгалтерский учет в зарубежных странах / З.Ш. Бабаева. – Ростов н/Д: Феникс, 2010. – 256 с.

20. Брежнева, Т.К. Анализ сырья и материалов как элементов материально-производственных запасов / Т.К. Брежнева. – Сборник научных трудов СевКавГТУ. – 202 с.
21. Бычкова, С.М., Макарова Н.Н. Материально-производственные запасы: отражение в учетной политике организации / С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова. – Аудиторские ведомости, 2011. – 112 с.
22. Голанцева, Ю.И. Бухгалтерский и налоговый учет материально-производственных запасов и амортизируемого имущества / Ю.И. Голанцева. – Бухгалтер и закон, 2012. – 84 с.
23. Егорова, Л.И. Комментарии к Методическим указаниям по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов /Л.И. Егорова. – Новое в бухгалтерском учете и отчетности, 2012. – 18 с.
24. Жминько, С.И. Об оценке материально-производственных запасов организации / С.И. Жминько, В.А. Кударенко. – Все для бухгалтера, 2012. – 211 с.
25. Заболотный, И.П. Порядок списания материально-производственных запасов в производство / И.П. Заболотный. – Новое в бухгалтерском учете и отчетности, 2011. – 54 с.
26. Зимакова, Л.А. Совершенствование организации контроля за остатками производственных ресурсов на предприятиях / Л.А. Зимакова. – Экономический анализ: теория и практика, 2011. – 134 с.
27. Иоффе, Л. Инвентаризируем имущество и обязательства / Л. Иоффе. – Практический бухгалтерский учет, 2011. – 23 с.
28. Клевцова, В. Учет капитала / В. Клевцова // Финансовая газета. – 2012. – Вып. 24. – №5(14). – С. 8-9.
29. Клокова, Н.В. Практический комментарий к Плану счетов бухгалтерского учета / Н.В. Клокова. – М.: ГроссМедиа РОСБУХ, 2009. – 304 с.

30. Котенева, Е.Н. Управление затратами предприятия / Е.Н. Котенева, Г.К. Краснослободцева, С.О.Фильчакова. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2010. – 41 с.
31. Кузьмина, Ж.В. Инвентаризация основных средств и материально-производственных запасов / Ж.В. Кузьмина. – М.: Российский налоговый курьер, 2012. – № 1-2.
32. Долгов, А.П. Логистика: Учебное пособие / [А.П.Долгов](#), [М.Н.Григорьев](#), [С.А.Уваров](#). – М.: Гардарики, 2010. – 410 с.
33. Митрич, О Документальное оформление движения материально-производственных запасов / О. Митрич. – Практический бухгалтерский учет, 2012. – № 6.
34. Невешкина, Е.В. Управление финансово-товарными потоками на предприятиях торговли / Е.В. Невешкина. – Система ГАРАНТ, 2008.
35. Попова, Л.В. Управленческий анализ материально-производственной запасов / Л.В. Попова, И.А. Маслова, Е.А. Шубкин. – Экономический анализ: теория и практика, 2012. – № 35.
36. Пятов, М.Л., Смирнова И.А. Запасы как бухгалтерская категория в соответствии с МСФО и определение их себестоимости / М.Л. Пятов, И.А. Смирнова. – Бух1С, 2012. – № 7.
37. Пятов, М.Л. Бухгалтерский учет и оформление договоров. Учебно-практическое пособие / М.Л. Пятов. – М.: Проспект, 2012. – 211 с.
38. Рассказова-Николаева, С.А., Калинина Е.М., Михина С.В. Основные средства и материально-производственные запасы: учет по правилам ПБУ / Экономико-правовой бюллетень, 2012. – № 5.
39. Петров, А.В. Расходы фирмы: все, что должен знать бухгалтер, чтобы не платить лишних налогов / А.В. Петров. – М.: Бератор-Паблишинг, 2012. – 117 с.
40. Ребрищев, И.Н. Теоретические аспекты учета и оценки материально-производственных запасов / И.Н. Ребрищев. – Все для бухгалтера, 2013. – №13.

41. Савицкая, Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г. В. Савицкая. – Минск: Новое знание, 2009. – 457 с.
42. Семенихин, В.В. Аналитический учет товаров / В.В. Семенихин. – Новое в бухгалтерском учете и отчетности, 2012. – № 11. – С.14-16.
43. Сосненко, Л. С. Анализ экономического потенциала действующего предприятия / Л. С. Сосненко. – М.: Издательский дом «Экономическая литература», 2013. – 127 с.
44. Сосненко, Л.С. Анализ материально-производственных запасов / Л.С. Сосненко, Е.С. Федяй. – Экономический анализ: теория и практика, 2013. – № 3.
45. Умрихин, С.А. МСФО 2 «Запасы». Анализ практического применения / С.А. Умрихин. – Двойная запись, 2011. – № 10.