

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, гл. бухгалтер

ООО «ВЗКГ»

_____ Л.В. Трофимова

«13» февраля 2017 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой, д.э.н.,

профессор

_____ И.И. Просвирина

«__» _____ 2017 г.

УЧЕТ И АУДИТ ДВИЖЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ В
ООО «ВИНЗИЛИНСКИЙ ЗАВОД КЕРАМЗИТОВОГО ГРАВИЯ»

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.03.01. 2017.324.ВКР

Руководитель ВКР, доцент

_____ Е.А. Попова
_____ 2017 г.

Автор ВКР, студентка группы ЭУ-418

_____ Н.А. Злоян
_____ 2017 г.

Нормоконтролер, старший преподаватель

_____ М.И. Лаврова
_____ 2017 г.

РЕФЕРАТ

Злоян, Н.А. Учет и аудит движения материалов в ООО «Винзилинский завод керамзитового гравия». – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ-418, 2017. – 62 с., 16 табл., 5 прил., библиографический список – 42 наим.

Объект исследования – является организация учета и аудита материалов в ООО «ВЗКГ».

Предмет исследования – особенности учета движения материалов на предприятии, достоверность отражения в бухгалтерской отчетности наличия и движения материалов.

Цель исследования – разработка рекомендаций по совершенствованию организации учета материалов и исправлению ошибок, выявленных в ходе инициативной аудиторской проверки в ООО «ВЗКГ».

Настоящая работа состоит из введения, двух глав и заключения.

В первой главе рассматриваются особенности учета движения материалов в организации, их структура, представлена организационно-экономическая характеристика ООО «ВЗКГ»,

Во второй главе представлены результаты инициативной аудиторской проверки правильности учета движения материалов, проведенной в организации. По результатам аудита материалов разработаны и нормативно обоснованы рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета и исправлению выявленных ошибок.

Результаты аудиторской проверки движения материалов, проведенной в ООО «ВЗКГ» в ходе практического исследования, позволили разработать ряд рекомендаций по совершенствованию учета на предприятии. Рекомендации направлены на усиление внутреннего контроля, что позволит более эффективно расходовать денежные средства.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	7
1 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ	
ООО «ВЗКГ».....	10
1.1 Организационно – экономическая характеристика ООО «ВЗКГ».....	10
1.2 Оценка действующей системы учета поступления материалов в ООО «ВЗКГ».....	16
1.3 Учет списания материалов в производство и прочего выбытия.....	27
2 АУДИТ ДВИЖЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ В ООО «ВЗКГ».....	38
2.1 Планирование аудиторской проверки в ООО «ВЗКГ».....	38
2.2 Сбор аудиторских доказательств в ООО «ВЗКГ».....	42
2.3 Рекомендации по совершенствованию учета внутреннего контроля материалов по результатам инициативной аудиторской проверки в ООО «ВЗКГ».....	56
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	61
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	64
ПРИЛОЖЕНИЯ	
ПРИЛОЖЕНИЕ А. Бухгалтерский баланс ООО «ВЗКГ».....	68
ПРИЛОЖЕНИЕ Б. Отчет о финансовых результатах ООО «ВЗКГ».....	70
ПРИЛОЖЕНИЕ В. Оценка системы внутреннего контроля.....	72
ПРИЛОЖЕНИЕ Г. Программа аудита материалов в ООО «ВЗКГ».....	74
ПРИЛОЖЕНИЕ Д. Форма акта на списание хозяйственного инвентаря...	76

ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учет материалов служит информационной базой для принятия управленческих решений, направленных на повышение эффективности средств собственников, вложенных в материальные запасы.

Решение задачи формирования такой информации может быть реализовано только путем изменения подходов к регистрации данных в первичных учетных документах, введения дополнительных реквизитов, позволяющих идентифицировать в последующем в учетных системах специальные объекты учета, например возобновляемые и невозобновляемые, использованные материалы. Необходимы и усовершенствования в системе учетных записей, например выделение соответствующих аналитических позиций в Плате счетов бухгалтерского учета для системного обобщения данных.

Учет материальных запасов является наиболее трудоемким и ответственным участком бухгалтерского учета по причине большого количества номенклатуры и первичных документов. Кроме того, усиление налогового контроля к деятельности организаций повышает ответственность бухгалтерии в правильном документальном оформлении хозяйственных операций с материалами, так как стоимость материалов составляет значительный удельный вес в себестоимости выпускаемой продукции на производственном предприятии.

Учитывая тот факт, что основными задачами учета операций по движению материалов являются контроль над их сохранностью, соответствием складских запасов нормативам, контроль за выполнением планов снабжения материалами; выявление фактических затрат, связанных с включением материалов в себестоимость продукции, роль и значение учета движения материалов имеет большое значение.

Для выполнения указанных задач необходимо установить на предприятии четкую систему документации, проводить в установленном порядке инвентаризацию и выборочную проверку остатков материалов.

Тема выпускной квалификационной работы «Учет и аудит движения материалов» на данный момент времени актуальна и важна, так как нынешняя экономическая ситуация предполагает эффективное и целевое использования средств собственников, вложенных в материальные запасы, что в результате отразится на успешной финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Цель выпускной квалификационной работы – разработка рекомендаций по совершенствованию организации учета материалов и исправлению ошибок, выявленных в ходе инициативной аудиторской проверки в ООО «ВЗКГ»

Работа выполнена на материалах общества с ограниченной ответственностью ООО «Винзилинский завод керамзитового гравия» (далее сокращенно – ООО «ВЗКГ»), основной вид деятельности которого – производство строительных материалов.

Объектом исследования является организация учета и аудита материалов на исследуемом предприятии.

Предмет исследования – особенности учета движения материалов на предприятии, достоверность отражения в бухгалтерской отчетности наличия и движения материалов.

Цель выпускной квалификационной работы достигалась посредством решения следующих задач:

- исследовать организацию учета и аудита материалов на предприятии;
- представить организационно - экономическую характеристику предприятия;
- провести аудит материально - производственных запасов;
- разработать рекомендации по исправлению и недопущению ошибок, выявленных в ходе аудиторской проверки материально – производственных

ценностей;

– сформулировать рекомендации по совершенствованию организации учета и внутреннего контроля материалов;

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, двух глав и заключения. В первой главе рассматриваются особенности учета движения материалов в организации, их структура, представлена организационно-экономическая характеристика ООО «ВЗКГ».

Вторая глава содержит результаты инициативной аудиторской проверки правильности учета движения материалов, проведенной в организации. По результатам аудита материалов разработаны и нормативно обоснованы рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета и исправлению выявленных ошибок.

Результаты работы имеют практическую направленность и возможны к внедрению на практике. Рекомендации, предлагаемые в работе, позволят предприятию повысить достоверность отражения в учете и отчетности операций по движению материалов, усилить внутренний контроль над их сохранностью.

При написании дипломной работы использовались нормативные документы, учебная и методическая литература, интернет-ресурсы, бухгалтерская (финансовая) отчетность Общества, первичные бухгалтерские документы по учету материалов, регистры бухгалтерского учета, учетная политика.

1 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ В ООО «ВЗКГ»

1.1 Организационно - экономическая характеристика ООО «ВЗКГ»

В 1973 году Всесоюзным государственным институтом по проектированию предприятий промышленности строительных материалов «ИННКерамзит» был разработан проект на строительство завода керамзитового гравия. На основе этого проекта, работы по строительству завода в п. Винзили (Тюменская область), были начаты в апреле 1976 года и завершены в декабре 1980 года. По Программе диверсификации существующих производств в ООО «ВЗКН» с конца 2008 года начаты и освоены в промышленном масштабе производства:

- керамзитобетонных блоков стеновых и перегородочных;
- керамзитополестиrol бетонных блоков крупного формата конструкционно
- теплоизоляционных для малоэтажного и монолитно-каркасного домостроения;
- «теплых» перемычек из керамзитополестиrol бетона для всех видов строительства;
- металлической кладочной сетки различных типоразмеров;
- элементов благоустройства;
- плитки тротуарной, бордюров, сливов и др.;
- плитки фасадной и облицовочной для наружной и внутренней отделки.

Стеновой камень из керамзитополестиrolбетона как строительный материал, разработанный по Программе энергосбережения, получил заслуженное признание и у строителей и у проектировщиков, отмечен наградами выставок в городах Тюмени, Екатеринбурге, Омске, Новом Уренгое, Сургуте, Кургане.

Продукция завода является победителем конкурса «Лучшие товары и услуги Тюменской области 2010», включена в Национальный Реестр, в

«Перечень 100 лучших товаров России 2010 года», имеет свой товарный знак.

Главным Управлением строительства и ЖКХ Тюменской области продукция завода рекомендована к применению во всех видах строительства.

ООО «ВЗКГ» обладает правами юридического лица, имеет расчетный счет в банке, круглую печать со своим фирменным наименованием и указанием места нахождения Общества, штампы со своим наименованием и указанием места нахождения Общества, бланки установленного образца, товарный знак и знаки обслуживания.

Структурная схема управления ООО «Винзилинский завод керамзитового гравия» приведена на рисунке 1.

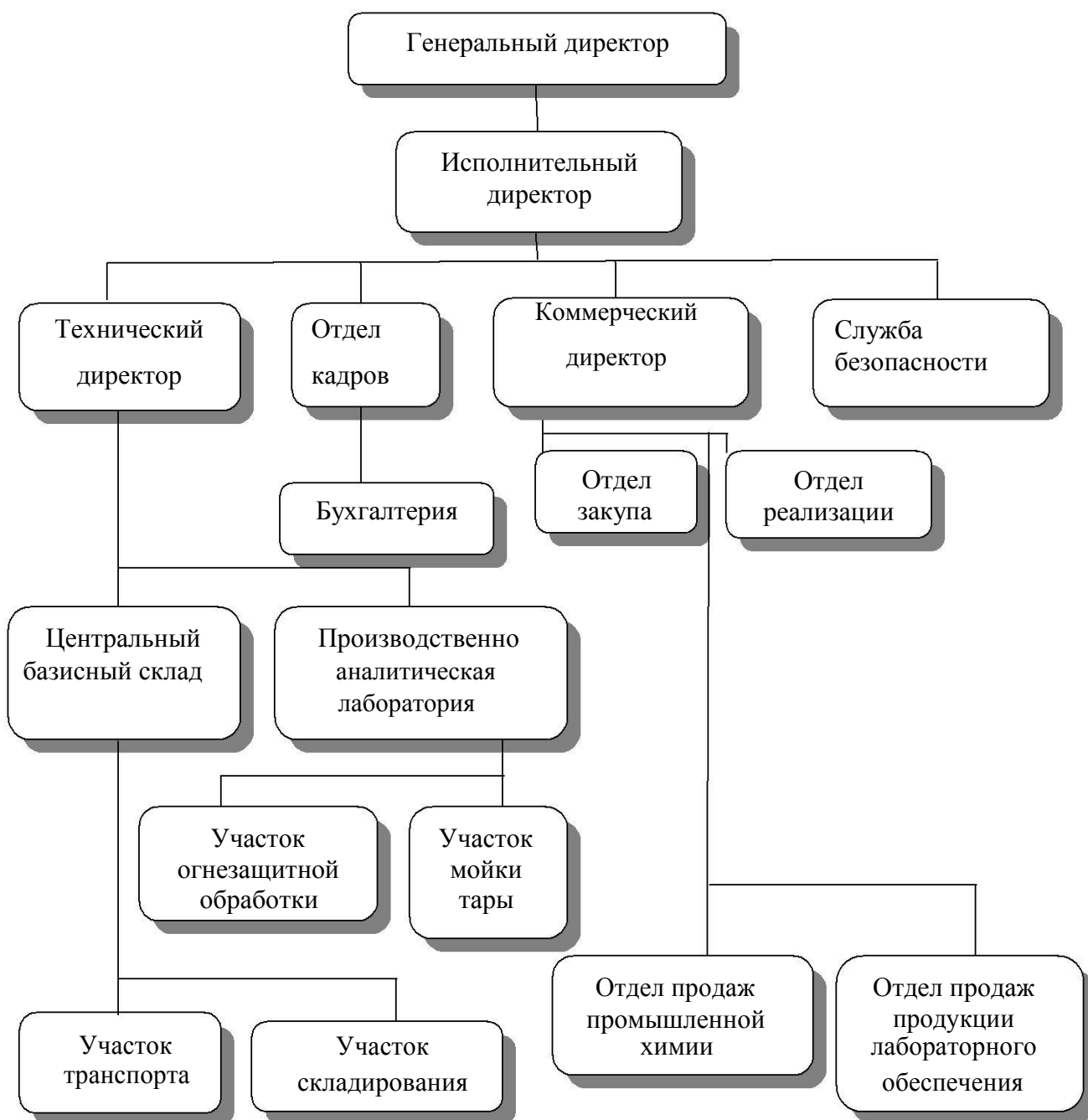


Рисунок 1– Структурная схема управления ООО «ВЗКГ»

Общество имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, Общество несет ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом.

Генеральный директор руководит производственно-хозяйственной и финансово-экономической деятельностью ООО «ВЗКГ», несет всю полноту ответственности за последствия принимаемых решений, сохранность и эффективное использование имущества предприятия, а также финансово-хозяйственные результаты его деятельности. Организует работу и эффективное взаимодействие всех структурных подразделений, цехов и производственных единиц, направляет их деятельность на развитие и совершенствование производства с учетом социальных и рыночных приоритетов, повышение эффективности работы предприятия, рост объемов сбыта продукции и увеличение прибыли, качества и конкурентоспособности реализуемых товаров.

Бухгалтерский учет в ООО «ВЗКГ» осуществляется бухгалтерией как самостоятельным структурным подразделением под руководством главного бухгалтера. В штат бухгалтерии входят заместитель главного бухгалтера, старший бухгалтер, бухгалтеры, бухгалтер-кассир. Работники бухгалтерии: организуют правильность и своевременность оприходования поступления товаров на склад; контролируют своевременность и правильность составления отчетов материально ответственных лиц; отражают в документах бухгалтерского учета операции по поступлению и выбытию товаров, по учету расчетов с поставщиками; составляют реестр дебиторской и кредиторской задолженности; производят выверку расчетов с

поставщиками и потребителями; принимают участие в проведении инвентаризаций.

Деятельность Общества осуществляется в соответствии с действующими в Российской Федерации нормативными актами. Основными нормативными документами, регулирующими вопросы бухгалтерского учета на предприятии, являются:

Гражданский кодекс Российской Федерации; Закон № 402 - ФЗ; План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н; Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина России от 13.06.1995; Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н; положения по бухгалтерскому учету, утвержденные Минфином России и другие.

Для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика в целях бухгалтерского и налогового учета. Основные элементы учетной политики ООО «ВЗКГ»:

- 1) начисление амортизации по основным средствам ведется линейным способом;
- 2) при списании оценка материалов производится по средней стоимости;
- 3) предприятие создает резервы по сомнительным долгам и предстоящих расходов и платежей;
- 4) в целях признания доходов и расходов при расчете налога на прибыль фирма использует метод начисления.

В ООО «ВЗКГ» в приложении к учетной политике разработан и утвержден рабочий План счетов.

В соответствии с действующим законодательством организациям предоставлено право самостоятельно устанавливать организационные формы

и методы бухгалтерского учета, основываясь на действующих в Российской Федерации правилах учета.

В ООО «ВЗКГ» принята автоматизированная форма бухгалтерского учета. Эта форма бухгалтерского учета в ООО «ВЗКГ» предусматривает использование специализированной программы 1С: Управление производственным предприятием. Отдельными приказами по ООО «ВЗКГ» утверждены комиссии по оприходованию и списанию основных средств, по проведению инвентаризаций, утвержден список лиц, ответственных за составление отчетов, подписание бухгалтерских регистров, ведение табелей учета рабочего времени, ответственных за работу с персональными данными работников.

Общество на основе бухгалтерских данных составляет и представляет статистическую и налоговую отчетность в сроки, установленные статистическим управлением и налоговой службой. Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402 - ФЗ ООО «ВЗКГ» составляет все формы бухгалтерской отчетности, а также соблюдает порядок ведения расчетных и кассовых операций [5].

Важнейшими формами бухгалтерской (финансовой) отчетности являются Бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах предприятия. Указанные формы отчетности ООО «ВЗКГ» за 2015 год представлены в Приложениях А, Б. Основные экономические показатели хозяйственно-финансовой деятельности предприятия в динамике за два года 2014 и 2015 представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Основные показатели хозяйственной деятельности ООО «ВЗКГ» за 2014–2015 годы

Показатели	2014 год	2015 год	Отклонение	Темп роста, %
Выручка, тыс. руб.	681413	590 274	–91139	86,62
Себестоимость, тыс. руб.	534219	515255	–18964	96,45
Валовая прибыль, тыс.руб.	147194	75019	–72175	50,97
Уровень себестоимости, %	78,40	87,29	8,89	
Коммерческие расходы, тыс. руб.	67610	81537	13927	120,60

Управленческие расходы, тыс. руб.	30305	30543	238	100,79
Прибыль от продаж, тыс. руб.	49279	-37061	-86340	-75,21
Прочие доходы, тыс. руб.	15264	25595	10331	167,68
Прочие расходы, тыс. руб.	18442	28702	10260	155,63
Прибыль до налогообложения, тыс. руб.	46101	-40168	-86269	-87,13
Рентабельность предприятия, %	6,77	-	-	-

Показатели	2014 год	2015 год	Отклонение	Темп роста, %
Текущий налог на прибыль, тыс. руб.	9077	0	-9077	0,00
Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.	36415	-35776	-72191	-98,25
Рентабельность по чистой прибыли, %	5,34	-	x	x
Среднесписочная численность, чел.	307	320	13	104,23
Производительность труда, тыс. руб.	2220	1845	-375	83,11
Прибыль на 1 работника, тыс. руб.	150,2	-125,5	-275,7	-83,59

На основании анализа показателей хозяйственно - финансовой деятельности ООО «ВЗКГ» можно сделать следующие выводы. По сравнению с 2014 годом в 2015 году уменьшился объем выручки от реализации продукции на 91139 тыс. руб. или на 13,38 %.

Себестоимость произведенной продукции сложились в сумме 515255 тыс. руб., что на 18964 тыс. руб. или на 3,55 % меньше, чем в 2014 году. Однако уровень себестоимости увеличился в отчетном году по сравнению с 2014 годом на 8,89% к обороту, что является отрицательным фактом. Также негативно на конечном результате деятельности ООО «ВЗКГ» отразился рост управленческих и коммерческих расходов на 0,79 и 20,6 % соответственно. Производительность труда снизилась на 375 тыс.руб. в расчете на одного работающего.

В 2015 году Общество получило убыток от основной деятельности в сумме 86340 тыс.руб., чистый убыток в сумме 35776 тыс.руб., что отрицательно характеризует результаты финансово - хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период.

Общество в 2015 году стало убыточным, во многом это связано с экономическим кризисом, начавшемся в стране в конце 2014 года. Кризисные явления, повлиявшие на сокращение темпов строительства, послужили причиной резкого уменьшения выручки, а за счет роста курса

валюты увеличились цены на материалы, комплектующие материалы, обслуживание и ремонт импортного оборудования, энергоносители.

1.2 Оценка действующей системы учета поступления материалов в ООО «Винзилинский завод керамзитового гравия»

Ведение бухгалтерского учета материально - производственных запасов в ООО «ВЗКГ» осуществляется в соответствии с нормативными документами, регламентирующими организацию учета материально-производственных запасов (далее сокращенно МПЗ). Основным нормативным документом является Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402–ФЗ [5]. Среди других документов по учету МПЗ выделяют:

– Положение по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов», в котором дается понятие МПЗ, их состав, способы оценки и отражения в бухгалтерской отчетности [15];

– Положение по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика организации», которое регулирует организацию бухгалтерского учета, раскрывает способы и методы учета отдельных видов активов и обязательств, в том числе МПЗ, в каждой организации[11];

– Положение по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации», регламентирующее порядок отражения в расходах предприятия МПЗ [17];

– План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению №94 н от 31 октября 2000 г. [10].

Конкретный порядок учета отдельных видов материальных ценностей, особенности оценки и документального оформления операция с материально-производственными запасами представлены в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально - производственных запасов № 44н, принятые 09.06.2001 года [17].

В Положении по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально - производственных запасов» дается определение материально - производственных запасов для целей бухгалтерского учета: «в качестве

материально- производственных запасов принимаются активы: используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); предназначенные для продажи; используемые для управленческих нужд организации» [17].

Затраты материальных ресурсов составляют 64 % в себестоимости продукции ООО «ВЗКГ», в связи с чем эти расходы требуют особого внимания. Материалы классифицируются по содержанию и назначению, учитываются местам приобретения и хранения на предприятии, по поставщикам и по потребителям внутри организации. При этом важно своевременно приобрести сырье, материалы, комплектующие изделия, инструменты в достаточном количестве по приемлемым ценам.

В ООО «ВЗКГ» к материальным ценностям относятся сырьё, запасные части, расходные материалы.

Часть материальных ресурсов изготавливается самостоятельно на самом предприятии. Для этого используют запасные части или материалы при разборке оборудования, которое уже не может в комплексе выполнять свои функции, но отдельные его детали, пригодны для работы. Большая часть запасных частей требует подготовки перед использованием, а именно:

- сортировки;
- комплектации;
- тестирования

Обязательной предпосылкой правильного учета материалов и обеспечения их сохранности служит хорошая организация складского хозяйства.

Учет материалов на складе необходим для обеспечения деятельности организации соответствующими материальными ресурсами, а также для их сохранности. В этих целях в ООО «ВЗКГ» созданы склады и специализированные участки для хранения основных и вспомогательных материалов, запасных частей, хозяйственного инвентаря и других

материалов.

Количество складов предприятия определяется объемом, назначением и номенклатурой потребляемых материалов.

На предприятии ООО «ВЗКГ» имеется один основной склад и несколько вспомогательных. Расположение основного склада относительно отличается, так как он расположен в территории города в промышленной зоне, а вспомогательные преимущественно в большей близости к выезду на территории закрепленных отделов за ними, для более удобного транспортного обеспечения при отпуске материалов и товаров. Помещения всех складов организации являются арендованными на основании договора аренды заключенного на неограниченный срок.

Складские помещения ООО «ВЗКГ» используются по следующим назначениям:

- основной склад является основным и на него приходится большинство материальных ценностей, используемых для производства. Данный склад предназначен для перемещения материальных ценностей в другие склады;
- склад предпродажной подготовки, в котором запасные части, предназначены для подготовки оборудования к продаже, а также тестирования новых поступлений оборудования;
- конструкторский склад использует запасные части для модернизации и усовершенствования поступающего оборудование, материалы со склада выписываются на основании заявок;
- склад технического обслуживания, получает запасные части на основании заявок и некоторые поступления осуществляются на данный склад и далее расходует на продажу и списание в производство.

Все операции движения материалов на исследуемом предприятии осуществляют начальники соответствующих складов, являющиеся материально ответственными лицами. Освобождение начальника склада от работы разрешается только после сплошной инвентаризации и передачи числящихся за ним материальных ценностей другому лицу.

Поступление материальных ценностей осуществляется по двум направлениям:

– от подотчетных лиц материальные ценности поступают в случаях, когда инженером в процессе командировки приобретались запасные части для осуществления ремонтных работ, но в ходе обслуживания техники остались неиспользованные детали;

– по договорам купли-продажи заключенными между исследуемой организацией и поставщиками.

Учет движения и запасов материально-производственных ценностей в соответствии ПБУ5/01[15] осуществляется на счете 10 «Материалы».

Счет 10 «Материалы» предназначен для учета оборотных материально-производственных ценностей, используемых в производстве и управлении, а также переданных для переработки сторонним организациям на условиях давальческого сырья (материалов).

В соответствии с рабочим планом счетов учет МПЗ в ООО «ВЗКГ» организован по следующим субсчетам:

10 - 1 «Сырье и материалы»;

10 - 3 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;

10 - 9 «Прочие материалы»;

10 - 10 «Строительные материалы»;

10 - 11 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности (сроком полезного использования до 12 месяцев)»;

Основными задачами учета материально-производственных запасов являются в ООО «ВЗКГ»:

– формирование фактической себестоимости запасов;

– правильное и своевременное документальное оформление операций

и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску материалов;

–контроль над сохранностью запасов;

Основные материалы, учитываемые на субсчете 01 и используемые для производства керамзита, поступают в ООО «ВЗКГ» по железной дороге. Материалы на станции железной дороги получает специально подготовленное материально ответственное лицо ООО «ВЗКГ» – экспедитор. Предъявив доверенность и паспорт, этот работник получает товаросопроводительные документы, к которым относятся железнодорожная накладная, счет-фактура, товарно-транспортная накладная.

Получаемые ООО «ВЗКГ» от поставщиков материалов документы относятся к первичным бухгалтерским документам. Составленные и полученные счета-фактуры регистрируются в установленном порядке в книгах покупок. Книга покупок предназначена для регистрации счетов-фактур, предоставляемых поставщиками, в целях определения сумм налога, подлежащих зачету.

Один экземпляр сопроводительных документов передается кладовщику, который является материально ответственным ООО «ВЗКГ», второй экземпляр передается в бухгалтерию бухгалтеру материального стола.

Приемка включает в себя процесс проверки материальных ценностей, как по количеству, так и по качеству. При отсутствии сопроводительных документов или некоторых из них составляется акт о фактических количестве и качестве материалов с указанием недостающих документов.

О выявленной недостаче и нарушении качества материальных ценностей составляется акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей (форма № ТОРГ-2). Акт составляется в двух экземплярах один для покупателя, другой для поставщика.

При поступлении материалов от поставщиков в ООО «ВЗКГ» фактическая себестоимость их приобретения отражается на счете 10 «Материалы» без использования счетов 15 «Заготовление и приобретение ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материалов»

Используемый в ООО «ВЗКГ» метод учета материально-производственных запасов по фактическим ценам приобретения предполагает, что все затраты, подлежащие включению в стоимость МПЗ, отражаются непосредственно на счете 10 «Материалы».

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета, так как ООО «ВЗКГ» не используются счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», оприходование материалов отражается записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и так далее, в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов в организацию. При этом материалы принимаются к бухгалтерскому учету независимо от того, когда они поступили – до или после получения расчетных документов поставщика.

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

Рассмотрим формирование первоначальной стоимости материалов на примере одной поставки. ООО «ВЗКГ» приобрело материалы для использования в производственной деятельности. Стоимость материалов, определенная условиями договора 708000 руб. (в том числе НДС 18 % – 108000 руб.). Для оплаты материалов 14 мая текущего года в банке был взят кредит сроком на 1 год на сумму 708000 руб. Процентная ставка – 20 % годовых, в соответствии с условиями договора уплата процентов производится ежемесячно.

Материалы оплачены 15 мая текущего 2015 года, к учету приняты 5 июня текущего года.

Кроме того, ООО «ВЗКГ» осуществлены следующие расходы, связанные с приобретением материалов:

– командировочные расходы менеджера отдела снабжения ООО «ВЗКГ», выезжавшего на завод-изготовитель для заключения договора: стоимость проезда 8496 руб. (в том числе НДС 18 % – 1296 руб.), стоимость проживания в гостинице 4500 руб. (подтверждена счетом, счет-фактура отсутствует), суточные 1500 руб.;

– оплачены услуги транспортной организации по доставке материалов в сумме 3540 руб. (в том числе НДС 18 % – 540 руб.);

– расходы по страхованию 5 % от стоимости перевозимых материалов в сумме 35400 руб.

Данные расходы включаются в себестоимость приобретенных материалов на основании п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов».

Кроме того, в себестоимость включается сумма процентов по кредиту, начисленная за май, так как материалы приняты к бухгалтерскому учету в июне. Начиная с 6 июня текущего года, начисляемые проценты в себестоимость материалов не включаются. Если расходы, подлежащие включению в себестоимость материалов, осуществлены до момента приобретения и оприходования материалов, то их нужно отразить на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Суммы налога на добавленную стоимость (далее НДС), уплаченные по таким расходам, могут быть приняты к вычету при условии, что услуги оказаны и оплачены и имеются соответствующим образом оформленные документы.

Рабочим планом счетов ООО «ВЗКГ» предусмотрено, что к балансовому счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» открыты субсчета:

- 1 «Расчеты с поставщиками»;
- 2 «Авансы выданные»;
- 3 «Проценты по кредиту».

В бухгалтерском учете организации приобретение партии материалов будет отражаться следующими записями:

– в мае текущего года:

Дебет счета 51 «Расчетные счета» Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» – 708 000 руб. – получен кредит в банке;

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кредит счета 50 «Касса» – 15000 руб. – выданы работнику деньги на командировочные расходы;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 2 «Авансы выданные», Кредит счета 51 «Расчетные счета» – 708 000 руб. – перечислена предварительная оплата поставщику металла;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 3 «Проценты по кредиту», Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» – 9595,05 руб. $[20 \% / (365 \text{ дней} \times 100 \%) \times 708 000 \text{ руб.} \times 17 \text{ дней}]$ – отнесены на увеличение дебиторской задолженности начисленные проценты за пользование кредитом в апреле текущего года;

Дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» Кредит счета 51 «Расчетные счета» – 6595,05 руб. – уплачены проценты по кредиту.

– в июне текущего 2015 года:

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет 1 «Сырье и материалы», Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 1 «Расчеты с поставщиками», – 600 000 руб. – приняты к учету материалы от поставщика;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 1 «Расчеты с поставщиками», – 108 000 руб. – учтен НДС, предъявленный к оплате поставщиком металла;

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет 1 «Сырье и материалы», Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – 13200 руб. – включены в фактическую себестоимость МПЗ командировочные расходы;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кредит счета 71

«Расчеты с подотчетными лицами» – 1296 руб. – учтен НДС по командировочным расходам;

Дебет счета 50 «Касса» Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

– 504 руб. – возвращены в кассу неиспользованные подотчетные средства;

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет 1 «Сырье и материалы», Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 3000 руб. – включены в фактическую стоимость сырья расходы по доставке;

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет 1 «Сырье и материалы», Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 35400 руб. – учтена в стоимости МПЗ сумма за страхование;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 540 руб. – учтен НДС по транспортным услугам;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 3 «Проценты по кредиту», Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» – 1939,71 руб. [$20\% / (365 \text{ дней} \times 100\%) \times 708\,000 \text{ руб.} \times 5 \text{ дней}$] – отнесены на увеличение дебиторской задолженности начисленные проценты за пользование кредитом в июне (до принятия МПЗ к учету);

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет 1 «Сырье и материалы», Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 3 «Проценты по кредиту»,
– 8534,76 руб. – учтены в фактической себестоимости МПЗ проценты, начисленные до принятия его к учету;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС», Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» – 109836 руб. (108000 руб. + 1296 руб. + 540 руб.) – принят к вычету НДС;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы», Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» – 10086,57

руб. $[20 \% / (365 \text{ дней} \times 100 \%) \times 708000 \text{ руб.} \times 26 \text{ дней}]$ – начислены проценты по кредиту за июнь текущего года;

Дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» Кредит счета 51 «Расчетные счета» – 10086,57 руб. – уплачены проценты по кредиту за июнь текущего года;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит счета 51 «Расчетные счета» – 3540 руб. – оплачены услуги доставки;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит счета 51 «Расчетные счета» – 35400 руб. – уплачено за страхование груза;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 1 «Расчеты с поставщиками», Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 2 «Авансы выданные», – 708 000 руб. – зачтена предоплата.

Таким образом, фактическая себестоимость материалов, сформированная в бухгалтерском учете, составит 660 134,76 руб. (600 000 руб. + 13200 руб. + 3000 руб. + 35400 руб. + 8534,76 руб.).

Таким образом, при учете МПЗ по фактическим ценам приобретения важно обеспечить учет расходов, связанных с приобретением МПЗ, относящихся к каждой приобретенной партии сырья и материалов.

Несвоевременное определение принадлежности расходов к той или иной партии МПЗ не позволит в дальнейшем учесть эти расходы в фактической себестоимости материалов.

Согласно п. 12 ПБУ 5/01 фактическая себестоимость материалов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Следовательно, если организация сразу не отразила расходы, связанные с приобретением той или иной партии МПЗ, в составе их себестоимости (в момент их поступления), то после принятия МПЗ к учету, а тем более после отпуска их в производство учесть такие расходы можно только путем отнесения на счета учета затрат.

Аналитический учет материалов ведется по их наименованиям, количеству, материально-ответственным лицам. Все необходимые для учета и контроля регистры бухгалтерского учета составляются при помощи средств вычислительной техники в программе 1С: Управление производственным предприятием. В ведомостях отражаются обороты и остатки по каждому номенклатурному номеру материалов по количеству и сумме.

В таблице 1.2 представлены основные бухгалтерские проводки по учету поступления материально-производственных запасов в ООО «ВЗКГ», используемые на предприятии. Как видно, стоимость материалов приходится без учета налога на добавленную стоимость.

Таблица 1.2 – Учет поступления материально–производственных запасов

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Отражение стоимости полученных от поставщиков материалов	10	60.01
Отражение НДС, причитающегося к уплате поставщику	19.03	60.01
Оплачено с расчетного счета поставщикам	60.02	51
Зачет НДС	68.02	19.03
Предъявлены претензии поставщику	76.02	60.01
Признана поставщиком сумма штрафных санкций в соответствии с договором	76.02	91.01
Получены от поставщика денежные средства	51	76.02

Для учета расчетов за поступившие материальные ценности используется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Материалы отражаются в ООО «ВЗКГ» в балансе и учете по фактической себестоимости.

Наряду с бухгалтерским учетом ООО «ВЗКГ» ведет налоговый учет поступления материалов. Подтверждением данных налогового учета являются:

- 1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- 2) аналитические регистры налогового учета;
- 3) расчет налоговой базы.

В Письме УФНС России по г. Москве от 28 апреля 2006 г. N 20–12/35854 отмечено, что в качестве первичных учетных документов в налоговом учете могут выступать копии первичных документов, используемых в бухгалтерском учете [28].

Очень большое значение имеет своевременность составления первичных документов и отражение осуществленных операций в учете. Первичные документы должны быть составлены в момент совершения операции, а если это не представляется возможным, то непосредственно после ее окончания. Соответственно принятие на учет ценностей производится в момент составления первичного учетного документа. В следующем подпункте

работы исследованы особенности учета списания материалов в производство и прочего выбытия материалов на предприятии.

1.3 Учет списания материалов в производство и прочего выбытия в ООО «Винзилинский завод керамзитового гравия»

Основной способ выбытия материалов в ООО «ВЗКГ» – это использование их в процессе производства для изготовления продукции.

Первичными учетными документами по отпуску материалов в производство являются лимитно-заборные карты (форма № М-8). Эта форма первичного учетного документа предназначена для отпуска материалов, систематически потребляемого в процессе производства керамзита и дугой продукции предприятия, а также для контроля за соблюдением лимитов.

Согласно требованиям ПБУ 5/01 «Учет МПЗ» материалы в ООО «ВЗКГ» списываются в производство по средней себестоимости. При этом методе средняя себестоимость определяется по каждому виду (группе) материалов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) материалов на их количество [15].

Рассмотрим порядок списания на примере одного вида сырья, используемого в производственном процессе, – известь.

Остаток извести на складе предприятия на начало отчетного периода (месяца) составлял 50 упаковок по цене 700 руб. за единицу, всего на сумму 35 000 руб. За месяц на склад предприятия поступило:

- 100 упаковок по цене 800 руб. на сумму 80 000 руб.;
- 20 упаковок по цене 1000 руб. на сумму 20 000 руб.

За отчетный период отпущено в производство 110 упаковок извести.

Средняя себестоимость упаковки извести рассчитывается следующим образом:

$$[(50 \text{ уп.} \times 700 \text{ руб.}) + (100 \text{ уп.} \times 800 \text{ руб.}) + (20 \text{ уп.} \times 1000 \text{ руб.})] : (50 \text{ уп.} + 100 \text{ уп.} + 20 \text{ уп.}) = 794 \text{ руб.}$$

Таким образом, стоимость извести, израсходованной на производство

продукции, составит 87 340 руб. (110 уп. х 794 руб.).

В учете при этом будет сделана проводка:

Д 20 – К 10 – 87 340 руб. – переданы материалы (известь) в производство.

В синтетическом учете материалы списываются на счета учета затрат.

При этом в учете бухгалтер ООО «ВЗКГ» делает запись:

Дебет счета 20 «Основное производство», Кредит
счета 10-1 «Сырье и материалы»

87340 руб. (110 уп. х 794 руб.) – отражена стоимость отпущенного на производство продукции материала - извести;

Дата признания материальных расходов в налоговом учете зависит от метода налогового учета, применяемого организацией. Так как ООО «ВЗКГ» использует метод начисления, расходы признаются в том периоде, к которому они относятся (п. 1 ст. 272 НК РФ) [3].

Некоторые материальные расходы при расчете налога на прибыль признаются в особом порядке. Так, покупную стоимость сырья и материалов можно списать на расходы только в части, отпущенной в производство и использованной в нем на конец месяца. Стоимость неамортизируемого имущества включается в состав расходов только после ввода в эксплуатацию.

Кроме того, при применении метода начисления часть материальных расходов организация может отнести к прямым расходам (п. 1 ст. 318 НК РФ). В этом случае стоимость материалов учитывается в расходах по мере реализации продукции, в стоимости которой они учтены. Если организация оказывает услуги, прямые расходы, как и косвенные, можно учесть в момент их начисления.

В налоговом учете с 1 января 2015 г. организациям предоставлено право самостоятельного выбора порядка списания материально-производственных запасов в налоговые расходы.

Когда срок полезного использования имущества более 12 месяцев, но его стоимость:

– или в бухгалтерском учете составляет 40 000 руб. и меньше (меньше

лимита признания активов объектами ОС, установленного бухгалтерской учетной политикой);

– или в налоговом учете составляет 100 000 руб. и меньше.

Стоимость такого имущества в бухгалтерском или налоговом учете соответственно можно учитывать в расходах единовременно при передаче в эксплуатацию или равномерно в течение срока его полезного использования по выбору организации. Выбранный способ учета надо закрепить в учетной политике (пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ, п. 5 ПБУ 6/01, Письмо Минфина от 20.05.2016 № 03–03–06/1/29124) [3,15].

В ООО «ВЗКГ» в учетной политике установлен способ – путем единовременного списания затрат на приобретение товарно-материальных ценностей. Данный способ позволяет отразить большой налоговый расход за период. Рассмотрим бухгалтерские записи на примере. ООО «ВЗКГ» в сентябре 2015 года приобрело электрогенератор за 41 300 руб. (в том числе НДС – 6300 руб.).

В учетной политике как для целей бухгалтерского, так и налогового учета предусмотрено единовременное списание актива при его передаче в эксплуатацию. В бухгалтерском учете ООО «ВЗКГ» в сентябре 2015 г произведены записи:

Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

35 000 руб. – оприходован электрогенератор; Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

6300 руб. – отражен НДС в стоимости электрогенератора;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

6300 руб. – НДС предъявлен к вычету;

Дебет счета 20 – Основное производство – (26, 44, 91)

Кредит счета 10 «Материалы» – 35 000 руб. – списана на расходы стоимость электрогенератора при его передаче в производство.

В производственной деятельности ООО «ВЗКГ» возникают ситуации, когда возникает брак в процессе изготовления продукции и организация вынуждена списывать бракованные материалы.

Например, в июне обнаружен брак при изготовлении стеновой панели, причиной явилось некачественное сырье, поступившее от поставщика, брак признан неисправимым. Себестоимость забракованной продукции составила 300000 руб. Выставленная поставщику претензия признана, и деньги перечислены организации. Также в июне выявлен брак при изготовлении плитки тротуарной на сумму 160 000 руб. Виновных лиц не обнаружено. Брак признан неисправимым, и материалы приняты к учету по цене возможной реализации в сумме 40 000 руб.

В бухгалтерском учете произведены следующие записи:

Дебет счета 28 «Брак в производстве» Кредит счетов 20 «Основное производство», субсчет «Себестоимость стеновой панели, – 300 000 руб. – отражена стоимость забракованной продукции;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям», Кредит счета 28 «Брак в производстве» – 300 000 руб. – предъявлена претензия поставщику сырья;

Дебет счета 51 «Расчетные счета» Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям», – 300 000 руб. – получены деньги от поставщика;

Дебет счета 28 «Брак в производстве» Кредит счетов 20 «Основное производство», субсчет «Себестоимость плитки тротуарной, – 160 000 руб. – отражена стоимость забракованной продукции;

Дебет счета 10 «Материалы» Кредит счета 28 «Брак в производстве» – 40 0 руб. – приняты к учету материалы по цене возможной реализации;

Дебет счета 20 «Основное производство» Кредит счета 28 «Брак в

производстве» – 120 000 руб. списаны потери от брака на затраты производства.

К прочему списанию материалов относится списание на рекламные цели.

В бухгалтерском учете расходы на рекламу – это расходы по обычным видам деятельности. Они не нормируются, признаются в качестве коммерческих расходов и отражаются по дебету счета 44 «Расходы на продажу» (п. п. 5, 7, 9, 20 ПБУ 10/99, Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н) [10].

Пример отражения в учете рекламных расходов. В 4 квартале 2015 г. ООО «ВЗКГ» потратило:

– на изготовление рекламных брошюр и каталогов – 118 000 руб. (в т.ч. НДС – 18 000 руб.);

– 70 800 руб. (в т.ч. НДС – 10 800 руб.) – на изготовление ручек с логотипом стоимостью 59 руб./шт., в т.ч. НДС – 9 руб.;

– 59 000 руб. (в т.ч. НДС – 9000 руб.) – на изготовление флешек с логотипом стоимостью 236 руб./шт. (в т.ч. НДС – 36 руб.).

От льготы по НДС по дешевым рекламным товарам организация не отказывалась. Бухгалтер ООО «ВЗКГ» сделал проводки:

Дебет 10 субсчет 09 «Прочие материалы» Кредит 60.01

– 118 000 руб. – приняты к учету рекламные брошюры и каталоги;

– 70 800 руб. – приняты к учету ручки с логотипом организации;

– 50 000 руб. – приняты к учету флешки с логотипом организации;

Дебет 19.03 Кредит 60.01 – 9000 руб. – отражен НДС по флешкам;

Дебет 68.02 Кредит 19.03 – 9000 руб. – НДС по флешкам принят к вычету;

Дебет 44 Кредит 10.09 – 238 800 руб. – списаны материалы, бесплатно розданные в ходе рекламной акции;

Дебет 90.01 Кредит 68 субсчет 02 «Расчеты по НДС» – 9000 руб. (50 000 руб. x 18%) – начислен НДС при передаче «флешек» в рекламных целях.

Особенности имеет бухгалтерский и налоговый учет специальной одежды или сокращенно спецодежды.

Спецодежда – это средства индивидуальной защиты, которые работодатель обязан бесплатно выдавать работникам, занятым на вредных, опасных или грязных работах, а также на работах в особых температурных условиях (ст. ст. 212, 221 ТК РФ). В случае если стоимость спецодежды ниже установленного лимита (40 000 руб. или иного), она учитывается в составе материально-производственных запасов. Бухгалтер ООО «ВЗКГ» обращает внимание на срок службы спецодежды, установленный типовыми нормами выдачи:

– если он не превышает 12 месяцев, то, согласно учетной политике, стоимость спецодежды списывается на расходы единовременно в момент ее выдачи сотрудникам;

– если он более 12 месяцев, то расходы на спецодежду признаются равномерно в течение срока ее использования.

Сроки пользования спецодеждой исчисляются со дня фактической выдачи ее работникам. При этом движение спецодежды, которая учитывается в составе МПЗ, оформляется в учете ООО «ВЗКГ» записями согласно таблице 1.3.

Таблица 1.3 – Бухгалтерские записи по учету спецодежды, используемые в ООО «ВЗКГ»

Содержание операции	Дебет	Кредит
На дату принятия к учету		
Приобретенная спецодежда принята к учету	10 «Материалы», субсчет 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком спецодежды	19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
НДС принят к вычету (при выполнении определенных условий)	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»	19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

При единовременном списании – на дату выдачи работникам		
Спецодежда выдана работникам	20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства»,	10 «Материалы» субсчет 10
При равномерном списании		
На дату выдачи работникам		

Содержание операции	Дебет	Кредит
Спецодежда выдана работникам	10, субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»	10, субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»
Ежемесячно равными долями в течение срока носки		
Отражено погашение части стоимости спецодежды	20 «Основное производство» (08, 23, 25, 44)	10, субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»
В случае выбытия (например, порчи или утраты) – на дату выбытия		
Списана остаточная стоимость спецодежды	94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	10, субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»

В налоговом учете стоимость спецодежды можно учесть в расходах при одновременном выполнении следующих условий (Письма Минфина от 19.08.2016 №, от 25.11.2014 N 03–03–06/1/59763):

– проведена специальная оценка условий труда или аттестация рабочих мест по условиям труда, и ее результаты подтверждают необходимость выдачи спецодежды;

– спецодежда выдается в пределах норм, утвержденных организацией, а если такие нормы не утверждены – в пределах Типовых норм (Письмо Минтруда от 30.09.2016 № 15–2/ООГ–3519).

Таблица 1.4 – Учет спецодежды в налоговом учете с 01 января 2016 года

Срок службы спецодежды по Типовым нормам	Стоимость спецодежды	Как учитывается для целей налогообложения
более 12 мес.	более 100 000 руб.	как ОС (Письмо Минфина от 16.04.2009 N 03–03–06/1/244)
	100 000 руб. и менее	в материальных расходах
12 мес. и менее	любая	

Стоимость спецодежды, учитываемая в материальных расходах, признается в налоговых расходах при выдаче спецодежды работнику (пп. 3 п.

1 ст. 254 НК РФ). При выдаче спецодежды не нужно начислять НДФЛ и страховые взносы, так как она выдается работникам в пользование, а не в собственность.

Одним из видов материалов, используемых в ООО «ВЗКГ», являются горюче- смазочные материалы (далее сокращенно ГСМ), к которым относятся бензин, масло моторное, дизельное топливо). В Обществе топливо приобретается как за наличный расчет, так и приобретается за безналичный расчет по договору обслуживания по топливным картам. Приобретение ГСМ по топливным картам отражается на дату получения отчета компании – эмитента карт. Только после этого бухгалтер ООО «ВЗКГ» отражает расход топлива на основании путевых листов или отчетов электронной системы контроля пробега (пробега и расхода топлива). В учете ООО «ВЗКГ» делаются проводки, представленные в таблице 1.5.

Таблица 1.5 – Бухгалтерский учет движения ГСМ в ООО «ВЗКГ»

Проводка	Операция
Д 60.02 – К 51	Деньги, перечисленные в счет ГСМ, отпускаемых по карте, отражены в качестве выданного аванса
Д 68 – К 60.02	Принят к вычету авансовый НДС после получения авансового счета-фактуры
Д 10.03 – К 60	Приняты к учету ГСМ, отпущенные по картам, на основании отчета компании – эмитента карт
Д 19.03 – К 60.02	Отражен НДС по ГСМ
Д 68.02 – К 19.03	Принят к вычету НДС по ГСМ
Д 60–аванс – К 68.02	Восстановлен НДС, принятый к вычету с аванса
Д 60.01 – К 60.02	Деньги, перечисленные в счет ГСМ, отпускаемых по карте, зачтены в счет оплаты ГСМ
Д 20 (25,26) – К 10.03	Стоимость топлива учтена в расходах

При реализации материалов другим организациям либо работникам ООО «ВЗКГ» используется накладная на отпуск материалов. Такая реализация является объектов обложения налогом на добавленную

стоимость. Поступления от продажи материалов являются прочими доходами организации (п. 7 ПБУ 9/99) и принимаются к учету в размере договорной цены этих материалов (п. 10.1 ПБУ 9/99). Признание прочих доходов отражается в учете ООО «ВЗКГ» записью по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы», и дебету счета 62 (Инструкция по применению Плана счетов).

Фактическая себестоимость реализованных материалов списывается со счета 10 «Материалы» в дебет счета 91, субсчет 91-2 «Прочие расходы» (п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н) [14].

Далее рассмотрим порядок отражения в учете ООО «ВЗКГ» списания материалов в результате недостачи, выявленной при проведении инвентаризации. В бухгалтерском учете недостачи, не покрытые зачетом при пересортице, отражаются на дату, по состоянию на которую проводилась инвентаризация (п. 4 ст. 11 Закона о бухучете) [5].

Стоимость недостач МПЗ сверх норм естественной убыли и недостач МПЗ, для которых такие нормы не утверждены, а также недостач инструментов, (пп. «б» п. 28 Положения по бухучету N 34н):

- если лицо, виновное в возникновении недостачи, установлено, то взыскивается с этого лица;
- если лицо, виновное в возникновении недостачи, не установлено, то списывается в прочие расходы.

Таблица 1.6 – Учет списания недостачи материалов при инвентаризации

Проводка	Операция
Д 94 – К 10	Списана стоимость утраченных материалов
Д 73 (76) – К 94	Стоимость недостач отнесена на виновных лиц
Дт 50 (51, 70) – К 73 (76)	Стоимость недостач взыскана с виновного лица
Д 91.02 – К 94	Сверхнормативная недостача списана в расходы

Для целей налога на прибыль стоимость приобретения недостающих МПЗ учитывается в материальных расходах в периоде выявления недостачи в пределах утвержденных норм естественной убыли (пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ, Письмо Минфина от 06.07.2015 N 03–03–06/1/38849).

Порядок учета недостач МПЗ сверх норм естественной убыли и недостач МПЗ, для которых такие нормы не утверждены, а также недостач ОС, инструментов, денег и денежных документов (БСО и т.п.) зависит от ситуации.

В ситуации, когда лицо, виновное в возникновении недостачи, установлено. В этом случае стоимость недостач учитывается в расходах на одну из следующих дат (пп. 8 п. 7 ст. 272 НК РФ, Письмо Минфина от 27.08.2014 N 03–03–06/1/42717 (п. 1)):

- или признания виновным суммы ущерба (например, на дату заключения с работником соглашения о добровольном возмещении ущерба);

- или вступления в силу решения суда о взыскании с виновного суммы ущерба (Письмо Минфина от 17.04.2007 N 03–03–06/1/245) [27].

Одновременно в доходах надо учесть сумму ущерба, признанную виновным или присужденную судом (п. 3 ст. 250, пп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ) [3].

Лицо, виновное в возникновении недостачи, не установлено. Тогда стоимость недостач учитывается в расходах на дату составления одного из следующих документов (пп. 5, 6 п. 2 ст. 265 НК РФ, Письмо Минфина от 29.12.2015 N 03 – 03–06/1/77005):

- или постановления о приостановлении предварительного следствия по уголовному делу в связи с тем, что лицо, подлежащее привлечению в качестве обвиняемого, не установлено;

- или документа компетентного органа, подтверждающего, что недостача вызвана чрезвычайным происшествием. Например, при пожаре такими документами будут справка из органов противопожарной службы (МЧС), акт

о пожаре и протокол осмотра места происшествия (Письмо УФНС по г. Москве от 25.06.2015 N 16–15/065190) [29].

Вывод по первой главе. ООО «ВЗКГ» – крупнейший в Тюменской области производитель строительных материалов. Общество в 2015 году получило убыток, что во многом связано с экономическим кризисом. Кризисные явления, повлиявшие на сокращение темпов строительства в области, послужили причиной резкого уменьшения выручки, а за счет роста курса валюты увеличились цены на материалы, комплектующие материалы, обслуживание и ремонт импортного оборудования, энергоносители.

В целом оценка постановки бухгалтерского учета в ООО «ВЗКГ» показала, что учет организован в соответствии с действующим законодательством. Систему бухгалтерского учета и систему внутреннего контроля Общества можно считать в целом эффективной и обеспечивающей возможность подготовки достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Учет движения материалов организован в соответствии с требованиями нормативных актов по бухгалтерскому учету, действующими в Российской Федерации. В следующей главе дипломной работы представлены результаты инициативной аудиторской проверки движения материалов в ООО «ВЗКГ».

2. АУДИТ ДВИЖЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ В ООО «ВЗКГ»

2.1 Планирование аудиторской проверки в ООО «ВЗКГ»

Цель аудита материалов – выражение мнения о достоверности и полноте отражения в финансовой отчетности информации о материальных запасах.

Материально-производственные запасы – значительная составляющая, обеспечивающая производственный процесс в ООО «ВЗКГ». Величина материальных затрат, складывающихся из стоимости материально-производственных запасов, составляет значительную долю в себестоимости производимой продукции. Информация о составе, количестве, стоимости, движении материально-производственных запасов важна как для обеспечения контроля над сохранностью этих активов, так и для принятия своевременных управленческих решений.

Инициативная аудиторская проверка за 2015 год была проведена студенткой Злоян Натальей Андреевной. При проведении аудиторской проверки материалов приложено стремление к максимальному снижению аудиторского риска. Определение аудиторского риска достигается путем комбинированной оценки рисков (неотъемлемого риска, риска средств контроля и риска не обнаружения) на стадии планирования аудиторской проверки в целом.

В случае получения высоких значений неотъемлемого риска и риска средств контроля следует организовать так, чтобы снизить насколько возможно величину риска не обнаружения и тем самым свести общий аудиторский риск до приемлемого значения. Для этого необходимо получить большее число аудиторских доказательств в ходе процедур проверки по существу.

При низких значениях неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитор вправе допустить более высокий уровень риска не обнаружения и тем самым свести общий аудиторский риск до приемлемого значения [31].

На основании анализа внутреннего контроля качества, внешних и

внутренних факторов риска, ООО «ВЗКГ» был присвоен низкий уровень риска не обнаружения ошибок. Результаты тестирования системы внутреннего контроля представлены в приложении В к дипломной работе.

Для успешного планирования аудита материалов в ООО «ВЗКГ» были разработаны следующие мероприятия:

- дана оценка аудиторского риска и разработаны процедуры, необходимые для его снижения до минимально низкого уровня;
- определены ключевые по значимости области проверки;
- рассчитан уровень существенности и определена его взаимосвязь с аудиторским риском;
- составлена детальная программа по аудиту материалов, которая будет служить средством внутреннего контроля за надлежащим выполнением работы.

По значимости ошибки подразделяют на существенные и не существенные. Существенные – ошибки на уровне финансовой отчетности в целом, которые могут повлиять на экономические решения пользователей этой отчетности. Несущественные – ошибки в налоговой и финансовой отчетности, не влекущие за собой существенных, как для деятельности аудируемого лица, так и для третьих лиц последствий.

Инициативный аудит материалов на предприятии ООО «ВЗКГ» условно можно разделить на три этапа.

На первом этапе проведены процедуры подготовки и планирования аудита, которая включала в себя проверку начальных остатков, соответствия остатков аналитического и синтетического учета и бухгалтерской отчетности, оценку применимости выбранной учетной политики организации и анализ правильности и последовательности ее применения.

На втором этапе проведены процедуры, выполняемые в ходе проверки по существу, а именно, проверка правильности проведения организацией инвентаризации материалов и отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете, проверка документального подтверждения прав

собственности, анализ движения материалов, правильность оформления документов, правильность формирования стоимости материалов при их приобретении и выбытии.

На третьем этапе проведены заключительные процедуры: анализ ошибок, выявленных в ходе проверки и их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности, составлены рекомендации по устранению ошибок в учете материалов. Расчет уровня существенности по данным отчетности ООО «ВЗКГ» за 2015 год приведен в таблице 2.1

Таблица 2.1. – Расчет уровня существенности, тыс. руб.

Наименование базового показателя	Значение базового показателя на 31.12.2015г. /за 2015 год	Допустимая ошибка	Расчетное значение, применяемое для нахождения уровня существенности
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Валовая прибыль	75 019	5 %	3 751
Выручка	590 274	5 %	29 514
Валюта баланса	152 775	5 %	7 639
Капитал и резервы	51 897	5 %	2 595
Итого	869 965		43 498
Средняя величина значений			10 875
Уровень существенности			10 800

Определенный таким образом единый уровень существенности распределяем между значимыми статьями бухгалтерского баланса в соответствии с их удельным весом в общем итоге.

Удельный вес статьи «Запасы» в валюте баланса составляет 33 % (51612:152775x100). Следовательно, для данной статьи баланса уровень существенности будет составлять 3564 тысяч рублей.

Перед началом проверки был составлен и документально оформлен общий план аудита, описаны в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план аудита был достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита.

При разработке общего плана аудита были приняты во внимание следующие аспекты: общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица, общий уровень компетентности руководства, система бухгалтерского учета и внутреннего контроля, выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера, например, при подготовке оценочных показателей;

Схематично план аудиторской проверки материалов ООО «ВЗКГ» представлен в таблице 2.2.

Таблица 2.2 – Общий план аудита материалов за 2016 год в ООО «ВЗКГ»

Проверяемая организация		ООО «ВЗКГ»
Период аудита		с 01.12.2016 по 31.12.2016
Планируемый уровень существенности для статьи «Запасы»		3564 тыс.руб.
Сегмент аудита	Сроки проведения	Исполнители
Учетная политика Общества в части учета материалов	01.12.2016	Злоян Н.А.
Анализ и оценка организации системы внутреннего контроля, знакомство с общим порядком ведения учета	02.12.2016–03.12.2016	Злоян Н.А.
Аудит документального оформления поступления материалов, проверка правильности корреспонденции счетов, полноты оприходования и правильности формирования первоначальной стоимости материалов	07.12.2016–11.12.2016	Злоян Н.А.
Аудит документального оформления перемещения материалов	14.12.2016–17.12.2015	Злоян Н.А.
Аудит документального оформления списания материалов, проверка правильности совершенных операций по отпуску материалов в производство на основе расходных документов	18.12.2016–22.12.2016	Злоян Н.А.
Аудит сохранности материалов, износа, полноты и качества проводимых инвентаризаций и отражений ее результатов в учете	23.12.2016	Злоян Н.А.
Оценка существенности выявленных нарушений и их нормативное обоснование	24.12.2016	Злоян Н.А.
Проверка выполнения запланированных работ и правильности сделанных выводов	25.12.2016	Злоян Н.А.
Оформление результатов проверки	28.12.2016–30.12.2016	Злоян Н.А.

Предоставленные на проверку документы: учетная политика, приходные ордера, товарно-транспортные накладные и счета-фактуры поставщиков,

акты передачи материалов в производство, требования накладные на перемещение по типовой форме М-11, накладные на отпуск материалов на сторону по типовой форма М-15, производственные отчеты о переработке материалов, материальные отчеты материально-ответственных лиц, карточки и анализы счетов по счету 10 «Материалы», главная книга, бухгалтерский баланс.

2.2 Сбор аудиторских доказательств в ООО «ВЗКГ»

Оформив результаты планирования в виде плана и программы, изучив досье ООО «ВЗКГ», осуществлена проверка каждого запланированного сегмента, то есть сбор аудиторских доказательств путем проведения аудиторских процедур по существу.

Первый документ, подлежащий изучению, – приказ об учетной политике предприятия, из которого получена информация о способах ведения бухгалтерского учета тех операций, которые в соответствии с законодательством могут отражаться несколькими способами.

Таблица 2.3 – Аудит учетной политики ООО «ВЗКГ» в части учета материалов

Элемент учетной политики	Фактически в Учетной политике предприятия	Нормативный документ	Выводы аудитора
1. Оценка материалов при постановке на учет	По фактической стоимости	ПБУ 5/01 «Учет МБП», утвержденное Приказом Минфина от 09.07.2001 N 44н, План счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению	Выбранный способ оценки соответствует действующему законодательству
2. Метод оценки материалов, списываемых в производство	По средней стоимости	ПБУ 5/01 «Учет МБП», утвержденное Приказом Минфина от 09.07.2001 N 44н	Выбранный способ оценки соответствует действующему законодательству

3. Создание резерва под снижение стоимости МПЗ	Не создается резерв под снижение МПЗ	п. 25 ПБУ 5/01 «Учет МБП», п. 20 Методических указаний по учету МПЗ, Информационное сообщение Минфина от 24.06.2016 N ИС–учет–3	Не соответствует законодательству
4. Учет транспортно - заготовит. расх.	Включают стоимость материалов	п. 13.1 ПБУ 5/01 «Учет МБП», Информ.сообщение Минфина России от 24.06.2016 N ИС–учет–3	Правомерно включают стоимость матери.

ООО «ВЗКГ» не правомерно не создает резерв под обесценение материально-производственных запасов. Общество не является малым предприятием, соответственно, не имеет права вести упрощенный учет, так как среднесписочная численность превышает 100 человек.

Все организации, кроме тех, которые вправе вести упрощенный бухучет, должны создавать в бухучете резерв под снижение стоимости (обесценение) материальных ценностей, если возможная цена продажи материалов стала меньше их балансовой стоимости (п. 25 ПБУ 5/01, п. 20 Методических указаний по учету МПЗ, Информационное сообщение Минфина от 24.06.2016 N ИС–учет–3) [21]. Это бывает, например, когда материалы морально устарели или потеряли свои первоначальные качества.

В налоговом учете резерв под обесценение материальных ценностей не создается.

На обесценение необходимо проверять все материалы, в том числе отраженные по дебету счетов 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция». Это надо делать как минимум раз в год – перед составлением годовой отчетности (п. 25 ПБУ 5/01) [15]. Однако если рыночная стоимость готовой продукции не снизилась, то сырье, из которого она производится, проверять на обесценение не нужно.

Таким образом, анализ положений учетной политики в части учета запасов позволяет выявить нарушения методологии учета в соответствии с требованиями действующего законодательства Российской Федерации по учету запасов. Результатом таких нарушений является недостоверность бухгалтерской отчетности организации.

Во–первых, ООО «ВЗКГ» следует проверить наличие любых признаков, свидетельствующих об обесценении запасов по состоянию на конец отчетного года. Если указанная проверка подтверждает обесценение материальных ценностей, то возникает вопрос о создании резерва под снижение их стоимости. Проверку следует проводить в качестве отдельной процедуры либо в ходе проведения инвентаризации.

Во – вторых, в соответствии с п. 20 Указаний по учету МПЗ следует определить и документально подтвердить текущую рыночную стоимость обесценившихся запасов. При определении текущей рыночной стоимости запасов следует использовать информацию о ценах, которую публикуют официальные издания (например, статистические бюллетени, сборники), торговые инспекции, а также информацию, предоставляемую независимыми специалистами – оценщиками и экспертами.

В – третьих, следует сравнить текущую рыночную стоимость с фактической себестоимостью запасов, по которой они приняты к учету. Если фактическая себестоимость запасов превышает их текущую рыночную стоимость, на величину разницы должен быть сформирован резерв.

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей учитываются на одноименном счете 14, аналитический учет ведется по каждому виду ценностей, под которые создан резерв. Счет 14 используется при создании резервов для сырья, материалов, топлива, товаров, готовой продукции, а также незавершенного производства и т.п.

Величина резерва признается оценочным значением и подлежит включению в расходы организации. В бухгалтерском учете формирование оценочных резервов осуществляется за счет расходов отчетного периода на основании п. 4 ПБУ 10/99 [14]. В п. 11 ПБУ 10/99 уточнено, что отчисления в оценочные резервы являются прочими расходами организации. При создании резерва производится бухгалтерская запись:

Д 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы», К 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» – отнесена на

прочие расходы сумма сформированного резерва под снижение стоимости запасов.

Рассмотрим порядок расчета резерва по данным ООО «ВЗКГ». На счете 10 «Материалы» числилось 2 400 кирпичей первоначальной стоимостью 30 рублей за штуку. По результатам инвентаризации, проведенной перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, выяснилось, что рыночная цена на это имущество снизилась в результате утраты товарного вида, появления трещин и составляет 25 рублей за штуку. Организация обязана была создать резерв под обесценение материалов 31 декабря в размере 12 000 рублей ($2400 \times 30 - 2400 \times 25$) и отразить данную хозяйственную операцию бухгалтерской записью:

Дебет 91- 2 Кредит 14 на сумму 12 000 руб. – создан резерв под обесценение материалов.

В результате стоимость материалов, по которой они должны быть отражены по строке 1210 «Запасы» баланса, будет равна их рыночной цене.

В балансе обесцененные запасы отражаются уже за минусом резерва (п. п. 25, 35 ПБУ 4/99). В отчете о финансовых результатах отчисления в резерв отражаются по строке 2350 «Прочие расходы», а восстановленные суммы резерва – по строке 2340 «Прочие доходы». В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности информация о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей (п. 27 ПБУ 5/01).

Корректировка стоимости запасов после создания в конце отчетного года резерва под их обесценение производится при появлении новой информации об ожидаемых будущих выгодах от владения ими (например, снижение или повышение их рыночной цены). Такая корректировка признается изменением оценочного значения (п. 2 ПБУ 21/2008) [11].

Резерв может быть скорректирован в период, следующий за отчетным, в двух случаях:

– при списании материальных ценностей, по которым образован резерв;

– при повышении их рыночной стоимости.

Восстановление производится по дебету счета 14 и кредиту счета 91.

Используемые методы сбора аудиторских доказательств: проверка документов, подготовленных на предприятии, проверка документов, полученных клиентом от третьих лиц; получение письменного подтверждения от третьих лиц, устный опрос, проведение выборочной инвентаризации.

В ходе инициативной аудиторской проверки проведена процедура присутствия и наблюдения за инвентаризацией, проводимой перед составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности. Инвентаризация проводилась 15 декабря 2016 года на основании приказа № 140 от 30.11.2016г.

В результате наблюдения за проведением и оформлением результатов инвентаризации сделаны следующие выводы.

Инвентаризация материалов проводилась комиссией в присутствии материально-ответственных лиц. В ходе инвентаризации в описи вносились сведения о наличии и состоянии материалов. Излишки, выявленные при инвентаризации, заносились в опись. Срок проведения инвентаризации – до 25 декабря 2016 года. В результате наблюдения за проведением и оформлением результатов инвентаризации аудиторы сделали следующие выводы.

Таблица 2.4 – Процедура проверки документального оформления инвентаризации ТМЦ

Наименование документа	Оформление документов по проведению инвентаризации			Комментарий
	Заполнение всех необходимых реквизитов	Подписи всех членов инвентаризационной комиссии	Подписи материально-ответственных лиц	
Приказ о составе комиссии	нет	нет	НТ	Отсутствуют подписи об ознакомлении комиссии в приказе
Приказ о проведении инвентаризации	да	НТ	да	ошибка в дате документа

Расписка, оформляемая материально ответственным лицом (МОЛ) перед началом				Замечаний нет
Инвентаризационная опись ТМЦ	да	да	да	Замечаний нет
Инвентарные описи составлены в двух экземплярах по каждому МОЛ				Опись составлена в одном экземпляре
В конце описи материально ответственные лица дали расписку				Расписка предоставлена
Сличительная ведомость результатов инвентаризации ТМЦ	НТ	НТ	НТ	Не требуется, так как не выявлены излишки и недостача

Таким образом, сделан вывод о правильном документальном оформлении проведения инвентаризации, существенных ошибок не обнаружено.

Далее проверено наличие подтверждающих документов на приобретение материалов. В качестве источников информации использовалось: договоры на поставку товарно-материальных ценностей, письма – запросы на поставку товарно-материальных ценностей, счета и счета-фактуры поставщиков, приходные документы (приходные накладные, приемные акты, приходные ордера). В ходе проверки выборочно просмотрены приходные документы, проверено наличие счетов-фактур от поставщиков по каждой конкретной сделке. Полученные данные заносятся в рабочие документы (таблица 2.5).

Таблица 2.5 – Проверка наличия первичных документов на приобретение материалов в ООО «ВЗКГ»

Наименование поставщика	Приходный ордер (акт выполненных работ), №, дата	Договор, №, дата,	Счет-фактура, №, дата
ООО «Энки»	Акт № 471 от 12.01.15	Договор № 43/Д от 01.06.15	№ 471 от 15.01.15
ООО «Челябрегионторг»	Приходный ордер № 116 от 16.02.15	Нет данных	Нет данных
ОАО «Комус»	Приходный ордер № 45 от 14.01.15	Договор № 74/Д от 16.03.15	Нет данных
ООО «Марс»	Приходный ордер № 217 от 17.03.15	Договор № 145 от 01.03.15	№ 149 от 17.03.15
ООО «Спецодежда»	Приходный ордер № 218 от 19.03.15	Нет данных	№ 554 от 19.03.15

Как видно из таблицы, на предприятии не в полном объеме присутствует первичная документация на поставку материалов.

Отсутствие первичных документов является грубым нарушением правил бухгалтерского учета, а также объектов налогообложения.

У ООО «ВЗКГ» присутствуют административные и налоговые риски по налогу на прибыль.

Для подтверждения реальности осуществления хозяйственных операций (и, как следствие, правомерности применения налоговых вычетов по НДС и признания расходов в целях налогообложения прибыли) необходимо наличие первичных учетных документов, так как согласно требованиям статьи 252 НК РФ, расходы должны быть документально оформлены и экономически обоснованы. Отсутствие первичных документов является грубым нарушением правил учета доходов и расходов, объектов налогообложения, что влечет взыскание штрафа по ст. 120 НК РФ [2].

За грубое нарушение правил учета, которое не повлекло занижения налоговой базы, установлен штраф в следующем размере:

– 10 000 рублей, если правонарушение совершено в течение одного налогового периода (п. 1 ст. 120 НК РФ) [2];

– 30 000 рублей, если те же деяния совершены в течение более одного налогового периода (п. 2 ст. 120 НК РФ).

Если же в результате грубого нарушения правил учета произошло занижение налоговой базы, размер штрафа составляет 20 % суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 руб. (п. 3 ст. 120 НК РФ) [2].

При этом грубыми нарушениями правил учета в целях ст. 120 НК РФ являются следующие (абз. 3 п. 3 ст. 120 НК РФ):

– отсутствие первичных документов или счетов-фактур;

– отсутствие регистров бухгалтерского или налогового учета;

Помимо этого, как известно, неуплата или неполная уплата (удержание, перечисление) налога при определенных обстоятельствах влечет ответственность по ст. ст. 122, 123 НК РФ [2].

По результатам выявленных нарушений ООО «ВЗКГ» было рекомендовано усилить внутренний контроль бухгалтерской службы по наличию первичных документов поставщиков материалов, провести с ними акты сверок и восстановить недостающие документы.

Также при проверке документального оформления поступления материалов было установлено, что на каждую операцию составляется приходный ордер.

Требования нормативных актов по бухгалтерскому учету к документальному оформлению поступления материалов сформулированы в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н. Согласно п. 49 Методических указаний «приемка и оприходование поступающих материалов оформляются соответствующими складами, как правило, путем составления приходных ордеров» [17].

В целях сокращения количества документов ООО «ВЗКГ» было рекомендовано принимать на учет материалы без приходных ордеров, предусмотрев такой вариант в учетной политике. Вместо приходного ордера приемка и оприходование материалов могут оформляться проставлением на документе поставщика (счете или накладной) штампа, в оттиске которого содержатся те же реквизиты, что и в приходном ордере. В этом случае заполняются реквизиты штампа и ставится очередной номер приходного ордера. Такой штамп приравнивается к приходному ордере.

На следующем этапе инициативного аудита было проверено документальное оформление и экономическое обоснование списания хозяйственного инвентаря и канцелярских материалов на хозяйственные нужды предприятия. За период 2015 года было списано на нужды предприятия материалов на сумму 615 800 рублей.

В ООО «ВЗКГ» списание материалов оформляется требованием-накладной без указания причины (назначения) списания, при этом акт на списание не составляется.

У предприятия присутствуют налоговые риски в части признания расходов на материалы экономически необоснованными и документально не подтвержденными.

Формы Акта на списание инвентаря и хозяйственных расходов унифицированной формы не существует, поэтому для ООО «ВЗКГ» была разработана своя форма и рекомендовано утвердить ее в форме Приложения к учетной политике. Форма Акта на списание представлена в виде приложения 5 к настоящей дипломной работе.

После вступления в силу Закона N 402 – ФЗ организациям предоставлено право самостоятельно определять формы применяемых первичных документов (п. 4 ст. 9 Закона N 402–ФЗ) [5]. Однако многие организации предпочитают использовать унифицированные формы, так как они уже «защиты» в программу учета. В любой из учетных программ документом, подтверждающим списание материалов на счета затрат, является накладная по форме N М-11. Между тем в характеристике указанной формы сказано, что она применяется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами.

Списывая материалы с учета на основании накладной по форме N М-11, организациям следует принять во внимание нормы п. 97 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, согласно которым при списании материалов со склада на счета затрат в документах на отпуск материалов со склада необходимо указать номер и наименование заказа (продукции), для изготовления которого отпускаются материалы. Если материалы выдаются без назначения, то отпуск учитывается как внутреннее перемещение, а сами материалы считаются находящимися в подотчете у получившего их подразделения.

Накладная по форме N М-11 не отвечает требованиям п. 97 указанных Методических указаний, поэтому накладную необходимо дополнить, указав в ней причины и назначение списания материалов. В противном случае

следует ввести в оборот еще один документ, подтверждающий списание материалов с учета, а именно акт расхода (п. 98 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов) [15].

Товарно-материальные ценности были списаны в расходы как переданные в производство. Однако в ходе проверки, проведенной ИФНС, выяснилось, что согласно имеющемуся документальному оформлению факт передачи материалов в производство не очевиден. Это привело к решению налоговой инспекции об уменьшении налогового убытка и с подачи налогоплательщика стало одним из эпизодов судебного дела N А60– 3440/2013.

Данное обстоятельство приводит ООО «ВЗКГ» к рискам по доначислению налога на прибыль, расчет которых представлен в таблице 2.6.

Таблица 2.6 – Расчет налоговых рисков по налогу на прибыль

Сумма материалов, расходы по которым не обоснованы в налоговом учете	Налоговый риск по доначислению налога на прибыль	Риск по начислению штрафа за несвоевременную уплату налога (ст.122 НК РФ)	Итого без учета пени
1	2 (2=1x20%)	3 (3=2x20%)	4 (4=2+3)
615800	123160	24632	147792
Итого	123160	24632	147792

По результатам аудита было рекомендовано в требованиях-накладных указать назначение списанного материала или составить акты, из которых должно явно следовать, что отпущенный со склада материал действительно использован в производстве.

Пример формулировки для отражения в акте на списание:

- израсходованы запасные части на ремонт автомобиля (марка, государственный номер);
- установлены на автомобиль в связи с проведением планового техосмотра расходные материалы и запасные части;
- израсходованы материалы при проведении испытаний;
- отпущена и использована в производственной деятельности бумага для печати и копирования документов и т.п.

На следующем этапе была проведена сверка количества переданных в производство материалов и их соответствие данным бухгалтерского учета. На проверку были представлены: материально-производственные отчеты по материально-ответственным лицам и регистры бухгалтерского учета по счету 10 «Материалы», субсчету «Основные материалы». В ходе аудита выявлены количественные не соответствия.

При списании материалов в ООО «ВЗКГ» допускаются ошибки, а именно: сотрудниками бухгалтерии при составлении требования-накладной в информационной базе программы 1С и материально-ответственным лицом при составлении производственных отчетов.

Имеются случаи списания в бухгалтерском учете материалов, которые отсутствуют в производственном отчете.

В таблице 2.7 представлен рабочий документ, составленный по недостаткам, выявленным в ходе инициативной проверки соответствия данных учета и данных производственных отчетов.

Таблица 2.7 – Расшифровка выявленных несоответствий данных учета с производственными

отчетами в ООО «ВЗКГ», штук

№ п/п	Наименование материала	Количество материала в соответствии с документами:		
		Данные производственного отчета	требование–накладная по форме М–11	отклонение
1	Адаптер	24	0	24
2	Кран шаровый со сгоном Д15мм	8	8	0
3	Футорка НР–ВР 1*1/2	1	6	–5
4	Песок (в цнт)	128	144,5	–16,5
5	Счетчик холодной воды:ВСХ–40	2	0	2
6	Блок подпиточных насосов ГП–3	0	0	0
7	Круг отрезной	0	48	–48
8	Фланцы Д50 мм	46	0	46
9	Фланцы Д–65мм	36	8	28
10	Клапан выкуумный	4	27	–23
11	Воздухосборник	0	20	–20
12	Грунтовка	3,89	83,04	–79,15
13	Радиатор 8 секций	2	0	2
14	Труба ППД32 стекловолокно	184	0	184
15	Труба ППД20стекловолокно,м	34	0	34
16	Угольник 90гр.д32	13	0	13
17	Труба ППД25стекловолокно	72	0	72
18	Радиатор 10 секций	4	0	4
19	Монометр МП 100*16	0	50	–50
20	Прокладка из паронита	0	117	–117

Ошибки при списании материалов имеют следующие последствия:

– происходит увеличение остатка на счете 10 «Материалы», искажение формирования себестоимости произведенных работ, финансовый результат определяется недостоверно, в результате искажается бухгалтерская отчетность организации;

– возникает риск спора с налоговыми органами в случае выездной проверки в части экономического обоснования и документального оформления включения стоимости материалов в состав расходов, принимаемых для расчета налога на прибыль.

Материалы должны списываться в производство в соответствии с первичными и расчетными документами, обосновывающими количество израсходованных материалов.

В Налоговом кодексе есть прямая норма: стоимость материалов, не использованных при производстве, не может быть учтена при расчете общей суммы материальных расходов текущего месяца. На фактически израсходованные материалы материально ответственное лицо должно составить акт расхода, в котором указываются наименование материалов, их количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию, наименование заказа, для выполнения которого они израсходованы.

Безопаснее указывать полное наименование списанного материала, включая марку, сорт и т.д. Расхождения по марке одних и тех же материалов в документах на приобретение и на списание может повлечь претензии налоговиков о необоснованности учета расходов в виде стоимости спорного материала. Если на складе учтено несколько марок (сортов) материалов, то ошибочное списание на основании акта другой марки (сорта) материалов и вовремя не выявленная ошибка приведут к пересортице. Недостача при отсутствии виновных лиц учитывается в расходах только при наличии подтверждающего документа, а выявленные излишки по рыночной стоимости придется включить в состав доходов (п. 20 ст. 250 НК РФ) [3].

При большом объеме номенклатуры со схожими наименованиями каждому виду материалов целесообразно присвоить номер, который отражать в акте на списание.

В письменном отчете, составленном по результатам проведения инициативного аудита было рекомендовано:

- в начале месяца производитель работ (материально ответственное лицо) получает на руки материальный отчет с выведенными остатками (в количественном и стоимостном выражении) материалов на начало месяца;
- в течение месяца производитель работ отражает движение материалов в своем материальном отчете в количественном выражении и выводит остаток материалов на конец месяца (также в количественном выражении);
- в установленный руководителем организации срок материально ответственное лицо сдает в бухгалтерию отчет;
- бухгалтерия рассматривает материальный отчет, определяет стоимостное выражение прихода материалов, их использование и остатка на конец месяца;
- материальный отчет с остатками материалов на начало нового месяца передается производителю работ;
- данные из обработанных материальных отчетов переносятся в сводную ведомость по движению материальных ценностей.

При проверке списания горюче-смазочных материалов, а именно, топлива для автомобилей за 2015 год списано топливных материалов на сумму 859 352 рублей. Основанием для списания горюче-смазочных материалов в качестве расходов в ООО «ВЗКГ» являются путевые листы по форме, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 N 78. Путевые листы оформляются на каждый маршрут автомобиля. В организации разработаны и утверждены приказами нормы расхода топлива на каждый автомобиль.

Однако, в путевых листах списание топлива проводится с отклонениями от установленных норм. Общество не правомерно списывает топливо сверх установленных норм в налоговом учете, что приводит компанию к налоговым рискам. Сам факт списания расходов на горюче-смазочные материалы сверх установленных норм вызывает претензии проверяющих. Минфин России и представители ИФНС не раз отмечали, что компания списывает в налоговые расходы стоимость топлива по нормам, приведенным

в Методических рекомендациях «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте», утвержденных Распоряжением Минтранса России от 14.03.2008 N AM-23-р (далее – Методические рекомендации N AM-23-р).

Об этом также разъяснено в Письмах Минфина России от 27.01.2014 N 03-03-06/1/2875, от 03.06.2013 N 03-03-06/1/20097, УФНС России по г. Москве от 03.11.2009 N 16-15/115253 и от 13.10.2009 N 16-15/107268) [24,28].

Примеры нарушений, выявленных при проверке путевых листов, представлены в таблице 2.8.

Таблица 2.8 – Примеры выявленных нарушений за ноябрь месяц 2015 года

Наименование а/м, водитель	Норма расхода, л	Показания спидометра, км		итого за период, км	фактически списано ООО «ВЗКГ», л	фактически должно быть списано по норме по данным аудитора, л	отклонение, в литрах
		на начало периода	на конец периода				
Hyundai Solaris, P258KO72, Кривдин М.Ю.	10,03	24000	25220	1220	140	122	18
Мицубиси Лансер, K046NH, Гусаров С.И.	13,21	108585	109875	1290	175	170	5
Шкода Октавия, P885 МУ163, Золотарев С.А.	11,56	42000	43300	1300	152	150	2

По результатам аудита рекомендовано разбираться с каждым случаем перерасхода ГСМ отдельно. В ООО «ВЗКГ» должна быть создана комиссия по списанию горюче-смазочных материалов, состоящая из начальника транспортного отдела, кадровика и механика.

Задача комиссии – выяснить причину перерасхода и составить акт по итогам разбирательств. Если причиной перерасхода является сама техника

или качество горючего и комиссия придет к выводам, что вины водителя нет, в акте, который составляется по итогам разбирательств, нужно подробно обосновать причины перерасхода. Тогда стоимость сверхнормативного количества ГСМ можно будет списать на затраты так же, как и ГСМ в пределах норм. Если комиссия посчитает виновным водителя, то стоимость «сверхнормативных» ГСМ, включая НДС, взыскивается с водителя

В этом случае безопаснее восстановить вычет НДС в сумме, приходящейся на сверхнормативное количество. ООО «ВЗКГ» рекомендовано сделать бухгалтерские записи согласно таблице 2.9.

Таблица 2.9 – Рекомендации по учету удержания топлива сверх норм по вине водителя

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена стоимость «сверхнормативных» ГСМ	94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	10–3 «Топливо»
Стоимость ГСМ включена в прочие расходы	91–2 «Прочие расходы»	94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
Начислены взносы на стоимость «сверхнормативных» ГСМ	20 «Основное Производство» (26 «Общехозяйственные Расходы»)	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
Удержан из зарплаты водителя НДФЛ, исчисленный со стоимости «сверхнормативных» ГСМ	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДФЛ»

Если комиссия посчитает перерасход топлива экономически обоснованным по прочим причинам, то стоимость «сверхнормативного» ГСМ списывается на прочие расходы общества, не принимаемые в налоговом учете и отражаются на счете 91.02 «Прочие расходы». Кроме того, в обязанности комиссии предлагается включить вопрос об установлении обоснованных норм списания топлива. Нормы предназначены для планирования потребности ООО «ВЗКГ» в обеспечении топливом; осуществления режима экономии и энергосбережения потребляемых нефтепродуктов; проведения расчетов с пользователями транспортными средствами, водителями и т.д.

2.3 Рекомендации по совершенствованию учета и внутреннего контроля материалов по результатам инициативной аудиторской проверки в ООО «ВЗКГ»

Подводя итог проведенным аудиторским процедурам в целях проверки правильности учета материалов в ООО «ВЗКГ», сделаны следующие выводы. Несмотря на налаженную организационную структуру, первичный учет материалов ООО «ВЗКГ» имеет ряд недостатков, которые были изложены и представлены руководству предприятия в форме письменного отчета.

В следующей таблице 2.10. обобщены результаты проведенной работы в ООО «ВЗКГ», сформулированы все замечания, выявленные в ходе проверки.

Таблица 2.10 – Обобщение результатов инициативной аудиторской проверки движения материалов в ООО «ВЗКГ» за 2015 год

№	Вид нарушения	Показатель в выражении	Выводы
1	Обществом, согласно принятой учетной политике, не создается резерв под обесценение материалов	Перерасчет всех ценностей не производился, представлен пример на 12 000 рублей	В балансе обесцененные запасы должны отражаться за минусом резерва. Отсутствие резерва под обесценение материалов при наличии морально устаревших, потерявших товарных вид, приводит к искажению строки 1210 «Запасы» бухгалтерского баланса и строки 1370 «Нераспределенная прибыль (убыток)»
2	Не в полном объеме присутствует первичная документация на поставку материалов	Качественное выражение	Отсутствие оправдательных документов на приобретение материалов приводит к рискам по привлечению к ответственности от 10 до 40 тысяч рублей
3	На каждый первичный документ поставщика составляется приходный ордер	Качественное выражение в увеличении объема трудозатрат по документальному оформлению материалов	Вместо приходного ордера приемка и оприходование материалов могут оформляться проставлением на документе поставщика (счете или накладной) штампа, в оттиске которого содержатся те же реквизиты, что и в приходном ордере
4	Списание материалов оформляется	Списано на нужды предприятия	У Общества присутствуют риски по признанию списанных материалов в

	требованием— накладной без указания причины (назначения) списания, при этом акт на списание не составляется	хозяйственного инвентаря на сумму 615 800 рублей	расходы в налоговом учете, как экономически не обоснованные и документально не оформленные и привлечению к ответственности в размере 147 792 рубля
5	Количество списанных в производство материалов в бухгалтерском учете не соответствуют производственным отчетам материально-ответственных лиц	Общую количественную оценку провести не возможно, т.к. использовался выборочный метод	Данное нарушение приводит к пересортице в учете материалов, искажению себестоимости списанных материалов, как следствие к искажению финансового результата в целом по организации
6	В путевых листах списание топлива проводится с отклонениями от установленных норм	Общую количественную оценку провести не возможно, т.к. использовался выборочный метод	У Общества присутствуют риски по доначислению налога на прибыль в связи с неправомерным списанием топлива сверх норм в налоговом учете

Письменная информация аудитора готовилась в ходе аудиторской проверки и представлена руководству ООО «ВЗКГ». Письменная информация аудитора составлена в двух экземплярах. Один экземпляр данной письменной информации был передан под расписку, а второй экземпляр приобщен к прочей рабочей документации по инициативному аудиту.

Письменная информация аудитора является конфиденциальным документом. Сведения, содержащиеся в нем, не подлежат разглашению аудиторской фирмой, ее сотрудниками либо аудитором, работающим самостоятельно, за исключением случаев, прямо предусмотренных федеральными законами Российской Федерации.

В отчете содержатся реквизиты проверяемого экономического субъекта, а именно:

- официальное наименование и почтовый адрес ООО «Винзилинский завод керамзитового гравия»; номер и дата регистрационного свидетельства;
- перечень должностных лиц (фамилии, инициалы, должность), ответственных за составление бухгалтерской отчетности юридического лица;

– выявленные в ходе аудита существенные нарушения установленного законодательством Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета.

В дополнение к обязательным сведениям включены в письменную информацию аудитора следующие сведения:

– особенности выполнения аудиторской проверки, а также особенности выполнения работы, ставшие известными в ходе проверки;

– перечень основных областей или направлений бухгалтерского учета, которые подлежали проверке;

– сведения о методике аудиторской проверки, подтверждение того, что аудиторская организация следовала в работе Правилам (Стандартам) аудиторской деятельности, указание на то, какие разделы бухгалтерской документации были проверены сплошным способом, а какие – выборочным порядком, и на основе каких принципов производилась аудиторская выборка;

– перечень замечаний, указаний на недостатки и рекомендации.

Экономический субъект вправе распоряжаться сведениями, содержащимися в письменной информации аудитора, по своему усмотрению.

До сведения руководства Общества доведены результаты проверки движения материалов и рекомендации по их устранению.

По первому замечанию были даны рекомендации создавать резерв под обесценившиеся или потерявшие товарные вид материалы. При отсутствии резерва материальные ценности отражаются в отчетности по фактической стоимости приобретения, а не в реальной оценке, что приводит к искажению в отчетности предприятия в целом.

Частичная потеря запасами своих первоначальных качеств влечет за собой невозможность их полноценного использования в производстве, для управленческих нужд организации или реализации. Однако они могут быть использованы как сырье для переработки, технической утилизации или реализованы по сниженным ценам (например, как лом). Необходимо

показать в учете уценку таких запасов до цены возможной продажи и сформировать резерв для отражения их в балансе по более низкой стоимости.

По второму замечанию ООО «ВЗКГ» было рекомендовано усилить внутренний контроль бухгалтерской службы по наличию первичных документов поставщиков материалов, провести с ними акты сверок и восстановить недостающие документы.

Также при проверке документального оформления поступления материалов было установлено, что на каждую операцию составляется приходный ордер.

Приходный ордер можно и не составлять. Пункт 49 Методических указаний N 119н разрешает вместо составления ордера ставить на документе поставщика штамп, в котором должны содержаться те же реквизиты, что и в приходном ордере. Такой штамп приравнивается к приходному ордеру. Если организация в целях сокращения документооборота примет решение о применении такого способа оформления поступления материалов, она должна закрепить его в приказе по учетной политике в целях бухгалтерского учета.

В ООО «ВЗКГ» списание хозяйственного инвентаря в размере 615 800 рублей оформлено требованием-накладной без указания причины (назначения) без составления акта на списание. У предприятия присутствуют налоговые риски в части признания расходов на материалы экономически необоснованными и документально не подтвержденными.

Так как унифицированной формы акта на списание инвентаря не существует, для ООО «ВЗКГ» была разработана своя форма и рекомендовано утвердить ее в форме Приложения к учетной политике. Форма Акта на списание представлена в приложении Д к настоящей дипломной работе.

По устранению несоответствия списанных в производство материалов по данным производственных отчетов материально-ответственных лиц данным

бухгалтерского учета был рекомендован ряд мероприятий по усилению внутреннего контроля путем создания краткого документооборота, а именно:

- в течение месяца мастер цеха отражает движение материалов в материальном отчете в количественном выражении и выводит остаток материалов на конец месяца (также в количественном выражении) и в установленный руководителем организации срок сдает в бухгалтерию отчет;
- бухгалтерия рассматривает материальный отчет – определяет стоимостное выражение прихода материалов, их использование и остатка на конец месяца и новый отчет с остатками материалов на начало нового месяца передает производителю работ;

В ходе аудита также было установлено, что ООО «ВЗКГ» списывает расходы по топливу сверх утвержденных норм на затраты в бухгалтерском и налоговом учете. При превышении фактического расхода топлива над установленным нормативно ООО «ВЗКГ» рекомендовано утвердить и назначить комиссию. Задача комиссии – выяснить причину перерасхода и составить акт по итогам разбирательств.

Представленные рекомендации позволят усилить систему внутреннего контроля в ООО «ВЗКГ».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Выпускная квалификационная работа на тему «Учёт и аудит движения материалов» проведена по материалам ООО «Винзилинский завод керамзитового гравия» (ООО «ВЗКГ»). На примере этого предприятия исследован порядок ведения бухгалтерского учёта и проведен аудит движения материалов.

Для написания дипломной работы использовались нормативные и правовые документы в области бухгалтерского учета и налогообложения, научные издания отечественных и зарубежных авторов, периодические бухгалтерские издания, справочно-правовая система «Консультант Плюс»,

учетная политика предприятия, первичные документы предприятия ООО «ВЗКГ», а также годовая бухгалтерская отчетность исследуемого предприятия, регистры бухгалтерского и налогового учета.

При планировании и проведении аудита вышеуказанных расчетов рассмотрено состояние внутреннего контроля у ООО «ВЗКГ». В процессе аудита уровень внутреннего контроля оценен как средний.

ООО «ВЗКГ» находится на общей системе налогообложения. Ведение бухгалтерского учета на предприятии осуществляется бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером.

Несмотря на налаженную организационную структуру, организованный документооборот, первичный учет материалов в ООО «ВЗКГ» имеет ряд недостатков, которые были изложены и представлены в работе. По всем выявленным замечаниям и нарушениям даны рекомендации по устранению недостатков.

Для руководства Общества представлены следующие рекомендации по отражению в учете операций по материалам.

По результатам инвентаризаций материалов при выявлении морально устаревших, потерявших товарный вид материалов, начислять резерв под обесценение материально-производственных запасов, согласно требованиям п. 25 ПБУ 5/01 «Учет МБП», п. 20 Методических указаний по учету МПЗ, Информационное сообщение Минфина от 24.06.2016 N ИС–учет–3.

На обесценение необходимо проверять все материалы, в том числе отраженные по дебету счетов 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция». Это надо делать как минимум раз в год – перед составлением годовой отчетности (п. 25 ПБУ 5/01). Это позволит предприятию отражать в балансе по достоверной оценке.

Также необходимо внести изменения в учетную политику предприятия, начиная с 01 января 2016 года о применении оценочного обязательства;

Рекомендовано провести акты сверок с поставщиками материалов, чьи первичные документы (товарные накладные и счета-фактуры) отсутствуют,

восстановить документы, усилить систему внутреннего контроля. Для подтверждения реальности осуществления хозяйственных операций (и, как следствие, правомерности применения налоговых вычетов по НДС и признания расходов в целях налогообложения прибыли) необходимо наличие всех первичных учетных документов, так как согласно требованиям статьи 252 НК РФ, расходы должны быть документально оформлены и экономически обоснованы. Отсутствие первичных документов является грубым нарушением правил учета доходов и расходов, объектов налогообложения, что влечет взыскание штрафа по ст. 120 НК РФ.

Вместо приходного ордера в целях снижения документооборота и уменьшения трудозатрат, приемку и оприходование материалов оформлять проставлением на документе поставщика (счете или накладной) штампа, в оттиске которого содержатся те же реквизиты, что и в приходном ордере.

Во избежание рисков по признанию списанных материалов в расходы в налоговом учете, как экономически не обоснованными и документально не оформленными, согласно требованиям статьи 252 НК РФ, списание материалов оформлять требованием - накладной с указанием причины (назначения) списания и составлением акта на списание. Форма акта на списание разработана и представлена в приложении 5 к дипломной работе. Предприятию рекомендовано утвердить форму акта на списание хозяйственного инвентаря в качестве приложения к учетной политике.

В связи с выявленными несоответствиями количественного учета по данным бухгалтерского учета и производственными отчетами материально - ответственных лиц было рекомендовано усилить систему внутреннего контроля и производить раз в месяц сверку учетных данных.

Общество не правомерно списывает топливо сверх установленных норм в налоговом учете, что приводит компанию к налоговым рискам.

По результатам аудита рекомендовано разбираться с каждым случаем перерасхода ГСМ отдельно. В ООО «ВЗКГ» создать комиссию, состоящую из начальника транспортного отдела, кадровика и механика.

Задача комиссии – выяснить причину перерасхода и составить акт по итогам разбирательств. Если причиной перерасхода является сама техника или качество горючего и комиссия придет к выводам, что вины водителя нет, в акте, который составляется по итогам разбирательств, нужно подробно обосновать причины перерасхода. Тогда стоимость сверхнормативного количества ГСМ можно будет списать на затраты так же, как и ГСМ в пределах норм. Если комиссия посчитает виновным водителя, то стоимость «сверхнормативных» ГСМ, включая НДС, взыскивается с водителя.

Таким образом, в выпускной квалифицированной работе исследован порядок оценки и документального оформления движения материальных ценностей, проведен анализ организации и ведения бухгалтерского учета движения материалов, дана оценка уровню внутреннего контроля над обеспеченностью и сохранностью материалов в ООО «ВЗКГ», по результатам аудита разработаны рекомендации по совершенствованию учета движения материалов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Гражданский кодекс Российской Федерации (части первая, вторая) // Консультант Плюс: справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.
- 2 Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.98 №146–ФЗ //Консультант Плюс:справ –правовая система, 2017. –
- 3 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117–ФЗ // Консультант Плюс: справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.
- 4 Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99: утв. Приказом МФ РФ от 6 мая 1999 г. № 43н. // Консультант Плюс: справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.
- 5 Федеральный закон № 402–ФЗ от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете» // КонсультантПлюс:справ.–правоваясистема,2017.–
- 6 Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. N 307–ФЗ «Об аудиторской деятельности» // Консультант Плюс: справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.
- 7 Приказ Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности» // Консультант Плюс: справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.
- 8 Приказ Минфина России от 20.05.2010г. № 46н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности»// Консультант Плюс: справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.
- 9 Приказ Минтранса РФ от 18.09.2008 № 152 «Об утверждении обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов» // Консультант Плюс: справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.
- 10 План счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н).

11 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08): утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н // Консультант Плюс: справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.

12 Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): № 43н // Консультант Плюс: справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.

13 Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): № 32 // Консультант Плюс: справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.

14 Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): № 33н // Консультант Плюс: справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.

15 Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 «Учет материально–производственных запасов»// Консультант Плюс: справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.

16 Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: утв. приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. №49н [Электронный ресурс]//Консультант Плюс: справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.

17 Методические указания по бухгалтерскому учету материально–производственных запасов № 44н. от 09.06.2001 // Консультант Плюс: справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.

18 Методические указания по бухгалтерскому учету материально–производственных запасов: утв. приказом Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н// Консультант Плюс: справ - правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.

19 Постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 N 100 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в

капитальном строительстве и ремонтно - строительных работ» // Консультант Плюс: справ. – правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.

20 Информация Минфина России № ПЗ–11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» // Консультант Плюс: справ. - правовая система, 2015 – <http://www.consultant.ru>.

21 Информационное сообщение Минфина от 24.06.2016 N ИС–учет–3// Консультант Плюс: справ.- правовая система, 2017 – <http://www.consultant.ru>.

22 Письмо Минфина РФ от 22.07.2011 г. № 1–435/30–8 // Консультант Плюс: справ.– правовая система, 2017 – <http://www.consultant.ru>.

23 Письмо Минфина от 27.08.2014 N 03–03–06/1/42717// Консультант Плюс: справ.– правовая система, 2017 – <http://www.consultant.ru>

24 Письмо Минфина России от 27.01.2014 N 03–03–06/1/2875// Консультант Плюс : справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.

25 Письмо Минфина России от 03.06.2013 N 03–03–06/1/20097// Консультант Плюс : справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.

26 Письмо Минтруда от 30.09.2016 № 15–2/ООГ–3519// Консультант Плюс : справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.

27 Письмо Минфина от 17.04.2007 N 03–03–06/1/245// Консультант Плюс : справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.

28 Письмо УФНС России по г. Москве от 03.11.2009 N 16–15/115253// Консультант Плюс : справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.

29 Письмо УФНС по г. Москве от 25.06.2015 N 16–15/065190// Консультант Плюс : справ.–правовая система, 2017. – <http://www.consultant.ru>.

30 Агафонова, М.Н. Бухгалтерский учет в оптовой и розничной торговле и документооборот: практическое пособие / М.Н. Агафонова – М.: ГроссМедиа, 2010. – 704 с.

31 Андреев, В.Д. Практикум по аудиту / В.Д. Андреев, Т.Н. Кисилевич, И.В. Атаманюк. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 208 с.

32 Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебник / В.П. Астахов. – 7-е изд. – М.: МЦФЭР, 2014. – 1070 с.

33 Аудит: учебник под ред. В.И. Подольского. – М.: Экономистъ, 2013. – 495 с.

34 Аудиторские стандарты. / 3-е изд., перераб. – М.: Налог Инфо, 2016. – 368с.

35 Барышников, Н.П. Организация и методика проведения общего аудита / Барышников Н.П. / 5-е изд., перераб. и доп.. – М: Филин, 2014. – 656 с.

36 Все положения по бухгалтерскому учету. / М.: ГроссМедиа, 2016. – 208 с.

37 Комментарий к основным изменениям налогового законодательства с 01 января 2016 года: Клерк / Режим доступа: <http://www.klerk.ru>. – 2017.

38 Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / Н.П. Кондраков. – изд.6-ое., перераб. и доп. – М.: Инфра–М, 2014. – 718 с.

39 Крылов, В.И. Анализ финансовых результатов, рентабельности и себестоимости продукции: учеб. пособие / В.И. Крылов, В.М. Власова, И.В. Журавкова. – М.: Финансы и статистика, 2013. – 717 с.

40 Новодворский, В.Д. Бухгалтерская отчетность организации: учебное пособие / В.Д. Новодворский, Л.В. Пономарева. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2015. – 376 с.

41 Понкрашева, Т.А. Управленческий учёт: Конспект лекций: учеб. пособие / Великий Новгород: Изд–во НовГУ им. Ярослава Мудрого, 2012. – 24 с.

42 Тумасян, Р.З. Бухгалтерский учет: учеб. – практ. Пособие / Р.З. Тумасян. – 10-е изд. – М.: Омега–Л, 2015. – 823 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ООО «ВЗКГ» ЗА 2015 ГОД

Пояснения	Наименование показателя	Код	31 декабря	31 декабря	На 31 декабря
			20 15 г.	20 14 г.	20 13 г.
	АКТИВ				
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Нематериальные активы	1110	30	36	43
	Результаты исследований и разработок	1120			
	Нематериальные поисковые активы	1130			
	Материальные поисковые активы	1140			
	Основные средства	1150	58182	71401	67059
	Доходные вложения в материальные ценности	1160			
	Финансовые вложения	1170			
	Отложенные налоговые активы	1180	2384	-3229	-2645
	Прочие внеоборотные активы	1190	29	24	24
	Итого по разделу I	1100	60625	68232	64481
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Запасы	1210	51612	71856	43947
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	-	112	275
	Дебиторская задолженность	1230	35863	44484	33957
	исключением денежных эквивалентов	1240	-	-	-
	экваваленты	1250	4624	10509	18270
	Прочие оборотные активы	1260	51	130	433
	Итого по разделу II	1200	92150	127091	96882
	БАЛАНС	1600	152775	195323	161363

Рисунок А1 – Бухгалтерский баланс

Пояснения	Наименование показателя	Код	декабря	декабря	На 31 декабря
			20 15 г.	20 14 г.	20 13 г.
	ПАССИВ				
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ				
	капитал, уставный фонд, вклады	1310	2000	2000	2000
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	(-)	(-)	(-)
	Переоценка внеоборотных активов	1340	-	-	-
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350	261	261	261
	Резервный капитал	1360	-	-	-
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	49636	85412	48997
	Итого по разделу III	1300	51897	87673	51258
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1410	-	-	-
	Отложенные налоговые обязательства	1420	-	-	-
	Оценочные обязательства	1430	-	-	-
	Прочие обязательства	1450	-	-	-
	Итого по разделу IV	1400	-	-	-
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1510	22930	14201	10621
	Кредиторская задолженность	1520	77848	93349	99384
	Доходы будущих периодов	1530	-	-	-
	Оценочные обязательства	1540	100	100	100
	Прочие обязательства	1550	-	-	-
	Итого по разделу V	1500	100878	107650	110105
	БАЛАНС	1700	152775	195323	161363

Рисунок А2 – Бухгалтерский баланс

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ ООО «ВЗКГ»

Пояснения	Наименование показателя	Код	январь- За декабрь 20 15 г.	январь- За декабрь 20 14 г.
	Выручка	2110	590274	681413
	Себестоимость продаж	2120	(515255)	(534219)
	Валовая прибыль (убыток)	2100	75019	147194
	Коммерческие расходы	2210	(81537)	(67610)
	Управленческие расходы	2220	(30543)	(30305)
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	-37061	49279
	Доходы от участия в других организациях	2310	-	-
	Проценты к получению	2320	-	-
	Проценты к уплате	2330	(-)	(-)
	Прочие доходы	2340	25595	15264
	Прочие расходы	2350	(28702)	(18442)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	-40168	46101
	Текущий налог на прибыль	2410	(-)	(9077)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	-2421	-440
	обязательств	2430	-	-
	Изменение отложенных налоговых активов	2450	5613	-584
	Прочее	2460	-1221	-25
	Чистая прибыль (убыток)	2400	-35776	36415

Рисунок Б1 – Отчет о финансовых результатах

Окончание приложения Б

Окончание Таблицы Б

Пояснения	Наименование показателя ²	Код	За декабрь 20 15 г.	За декабрь 20 14 г.
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510		
	включаемый в чистую прибыль (убыток)	2520		
	Совокупный финансовый результат периода	2500	-35776	36415
	Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910		

Рисунок Б2 – Отчет о финансовых результатах

ПРИЛОЖЕНИЕ В

ОЦЕНКА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ООО «ВЗКГ»

Таблица В – Оценка

Направления и вопросы контроля	Ответы		
	да	нет	н/о
1.1 Защищены ли помещения складов от доступа посторонних лиц? Имеется ли: охрана, пожарная сигнализация. Контролируется ли выдача и вывоз ценностей?	да		
1.2 Проводятся ли инвентаризации материальных ценностей (обязательные, плановые, внезапные)?	да		
1.3 Оформляются ли результаты инвентаризации соответствующими документами (инвентаризационные описи, сличительные ведомости)?	да		
1.4 Составляются ли на дату инвентаризации отчеты материально ответственных лиц?	да		
1.5 Имеется ли постоянно действующая инвентаризационная комиссия?	да		
1.6 Привлекаются ли к ответственности лица, виновные в кражах, хищениях?	да		
1.7 Обеспечивается ли ведение сортового количественного аналитического учета на складе?	да		
1.8 Заключаются ли договора о материальной ответственности с кладовщиками, заведующими складами и др.?	да		
1.9 Бухгалтерский учет ведут лица, не имеющие доступа к материальным ценностям?	да		
1.10 Разработаны ли: должностные инструкции, разграничивающие обязанности и ответственность работников при осуществлении операций с материалами инструкции по хранению, приемке, отпуску материалов. Контролируется ли соблюдение этих инструкций?	да		
2.1 Применяются ли унифицированные формы первичной документации?	да		
2.2 Произведено ли деление материалов на классификационные группы?	да		
2.3 Заполняются ли все обязательные реквизиты?	да		
2.4 Документы составляются в день совершения операции?	да		
2.5 Все ли машинные документы распечатываются?	да		
2.6 Имеются ли образцы заполнения документов, образцы подписей материально ответственных лиц?	да		

Окончание приложения В

Окончание Таблицы В

2.7 Производится ли нумерация первичных документов?	да		
2.8 Фиксируются ли документы (счета–фактуры, доверенности) в журналах регистрации?	да		
2.9 Производится ли проверка полноты оприходования материалов?	да		
2.10 Применяется ли система нормирования расхода материалов?		нет	
2.11 Утверждается ли сверхнормативный расход администрацией (при использовании нормативов)?		нет	
2.12 Выявляются ли лица, виновные в перерасходе?		нет	
2.13 Произведено ли деление материалов на классификационные группы?	да		
2.14 Применяется ли система кодирования номенклатуры материалов?		нет	
2.15 Применяются ли при отпуске и приемке материалов измерительные приборы и инструменты?		нет	
3.1 Прикладываются ли первичные документы к отчетам материально ответственных лиц?	да		
3.2 Сверяются ли данные этих отчетов с данными первичных документов?	да		
3.3 Производится ли проверка отчетов на арифметическую точность?	да		
3.4 Применяются ли программы автоматизации бухгалтерского учета материалов?	да		
3.5 Оговорены ли в учетной политике принципы учета материалов (используемые счета, методы оценки и др.)?	да		
3.6 Проводится ли регулярная сверка данных ведомостей (10), журналов–ордеров (6, 7, 10) с Главной книгой (учет не автоматизирован)	да		
4.1 Организовано ли в организации структурное подразделение для осуществления внутреннего контроля (отдел внутреннего контроля, ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита и т.д.)		нет	
4.2 Существует ли утвержденное положение об отделе внутреннего контроля?		нет	
4.3 Имеется ли утвержденная программа, график проведения проверок?		нет	
4.4 Регулярно ли проводятся проверки и соответствует ли их периодичность утвержденным нормативным положениям по организации?		нет	

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

ПРОГРАММА АУДИТА МАТЕРИАЛОВ В ООО «ВЗКГ»

Таблица Г1 - данные программы

Проверяемая организация	ООО «ВЗКГ»
Период аудита	с 01.12.2016 по 31.12.2016
Планируемый уровень существенности для статьи «Запасы»	3564 тыс.руб.
Исполнитель	Злоян Н.А
Срок проведения проверки	Декабрь 2016 г.

Таблица Г2 - Программа аудиторской проверки

Этап аудита	Аудиторские процедуры
Планирование аудита	<p>Проведение процедур планирования аудиторской проверки:</p> <ul style="list-style-type: none"> –Понимание деятельности аудируемого лица –Направление экономическому субъекту письма о согласии на проведение аудита –Оценка системы внутреннего контроля –Определение существенности на уровне бухгалтерской отчетности в целом его распределение по отдельным счетам бухгалтерского учета, группам однотипных операций –Оценка аудиторского риска –Определение трудоемкости проверки –Осуществление работы по организации аудиторской проверки –Формирование общего плана аудиторской проверки –Составление программы аудиторской проверки
Оформление	Оформление результатов проверки, разработка рекомендаций

Этап аудита	Аудиторские процедуры
<p>Аудит материально - производственных запасов</p>	<p>Проверить и подтвердить:</p> <ul style="list-style-type: none"> · правильность оформления материалов инвентаризации производственных запасов и отражения результатов инвентаризации в учете; · соответствие данных на конец предыдущего года данным на начало отчетного года Бухгалтерского баланса за проверяемый период. · соответствие данных синтетического учета сырья, материалов и других аналогичных ценностей с данными Бухгалтерского баланса (сальдо на начало и конец проверяемого периода) и данным аналитического учета. · корреспонденцию счетов на наличие нетипичных, некорректных и сомнительных записей. · что активы, отвечающие критериям принятия к учету в качестве материалов (ПБУ 5/01) учитываются в составе МПЗ только при условии соблюдения лимита стоимости, определенного учетной политикой аудируемого лица, но не более 20 000 рублей за единицу . · что все операции по принятию сырья и материалов (сч.10) к учету осуществлены в соответствии с законодательством РФ, заключенными договорами и первичными документами: · полноту и своевременность отражения операций, связанных с приобретением сырья и материалов (сч.10) в бухгалтерском учете; · полноту отражения операций в проверяемом периоде (проверить операции отраженные в январе отчетного года на предмет отнесения их к декабрю предыдущего года и в январе следующего года на предмет отнесения к декабрю отчетного года). · убедиться, что при выбытии материалов, его стоимость списывается с учета в правильной сумме с учетом проведенных переоценок и т.д.; · полноту отражения операций в проверяемом периоде (проверить операции отраженные в январе отчетного года на предмет отнесения их к декабрю предыдущего года и в январе следующего года на предмет отнесения к декабрю отчетного года). · убедиться, что при выбытии объектов МПЗ, его стоимость списывается с учета в правильной сумме с учетом проведенных переоценок и т.д.; · полноту отражения операций в проверяемом периоде (проверить операции отраженные в январе отчетного года на предмет отнесения их к декабрю предыдущего года и в январе следующего года на предмет отнесения к декабрю отчетного года). · убедиться, что при выбытии объектов МПЗ, его стоимость списывается с учета в правильной сумме с учетом проведенных переоценок и т.д.; · что все операции по оприходованию, перемещению и списанию сырья и материалов осуществлены в соответствии с законодательством РФ и первичными документами; · полноту и своевременность отражения операций, связанных с выбытием сырья и материалов в бухгалтерском учете; · правильность и своевременность отражения в бухгалтерском учете результатов (доходов/ расходов) от продажи и иного выбытия сырья, материалов и других аналогичных ценностей. · полноту отражения операций в проверяемом периоде (проверка операций отраженных в январе отчетного года на предмет отнесения их к декабрю

	<p>предыдущего года и в январе следующего года на предмет отнесения к декабрю отчетного года);</p> <p>что по ТМЦ, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость продажи которых снизилась, создается резерв под снижение стоимости сырья и материалов;</p>
Оформление	Оформление результатов проверки, разработка рекомендаций

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

ФОРМА АКТА НА СПИСАНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННОГО ИНВЕНТАРЯ НА НУЖДЫ ПРЕДПРИЯТИЯ ООО «ВЗКГ»

Таблица Д – Акт списания материалов

№	Наименование материала, сырья	Количество (ед. изм)	Учетная цена	Сумма по наименованию	Номер (шифр) и (или) наименование материала	Причина списания
1	2	3	4	5	6	7
	втулка	5шт	95	475-00	0034	Ремонт оборудования
	лампа	10шт	42	420-00	00121	замена
	ВСЕГО:					

