

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, директор ООО
«Зерноток» _____ Г.К.
Молчанов «__» _____ 2017 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой, д.э.н., профессор
_____ И.И. Просвирина
«__» _____ 2017 г.

УЧЁТ И АУДИТ МАТЕРИАЛОВ
В ООО «ЗЕРНОТОК»

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ КВАЛИФИКАЦИОННОЙ
РАБОТЕ ЮУрГУ–38.03.01.2017.687.ВКР

Руководитель ВКР, к.п.н., доцент
_____ А.Н. Топузова
_____ 2017 г.

Автор ВКР, студентка группы ЭУ-418
_____ Е.А. Кураева
_____ 2017 г.

Нормоконтролер,
старший преподаватель
_____ М.И. Лаврова
_____ 2017 г.

Челябинск 2017

РЕФЕРАТ

Кураева Екатерина Андреевна. Тема выпускной квалификационной работы «Учет и аудит материалов в ООО «Зерноток» - Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ-418, 80 с., 20 табл., библиогр.список — 48 наим., 8 прил.

Объект исследования – порядок ведения бухгалтерского учета материалов в ООО «Зерноток».

Предмет исследования – организация бухгалтерского учета и аудита материалов.

Цель исследования – разработка предложений по совершенствованию учета материалов в ООО «Зерноток» всвязи с ликвидацией АСУСОН «Вагайский дом-интернат», а также рекомендаций по исправлению ошибок, выявленных в ходе аудита материалов.

Настоящая работа состоит из введения, двух глав и заключения.

В первой главе даются понятие, классификация материалов, представлена методологическая основа организации учета и аудита операций с материалами, представлена организационно-экономическая характеристика ООО «Зерноток».

Во второй главе дается оценка постановки бухгалтерского учета материалов на предприятии, представлены результаты аудита операций с материалами. По результатам проведенного аудита разработаны предложения по исправлению ошибок в учете материалов на предприятии.

Результаты работы. 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, вложенные в запасы материалов. Кроме того, часть рекомендаций будет способствовать сокращению налоговых рисков. Так, внедрение рекомендаций по использованию актов на списание

хозяйственных материалов и хозяйственных принадлежностей позволит ООО «Зерноток» снизить налоговые риски на 338 тыс.руб. в год.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	8
1 МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО - ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ.....	11
1.1 Понятие материально-производственных запасов, нормативно- правовое регулирование их учета и аудита.....	11
1.2 Методика аудиторской проверки материально- производственных запасов производственного предприятия.....	21
1.3 Организационно – экономическая характеристика ООО «Зерноток».....	27
2 ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА И АУДИТА МАТЕРИАЛЬНО - ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В ООО «ЗЕРНОТОК».....	35
2.1 Организация бухгалтерского учета материально-производственных запасов на предприятии.....	35
2.2 Результаты аудиторской проверки в ООО «Зерноток».....	53
2.3 Рекомендации по совершенствованию учета материально- производственных запасов в ООО «Зерноток».....	67
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	78
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	84
ПРИЛОЖЕНИЯ	
ПРИЛОЖЕНИЕ А. Бухгалтерский баланс ООО «Зерноток».....	89
ПРИЛОЖЕНИЕ Б. Отчет о финансовых результатах ООО «Зерноток».....	91
ПРИЛОЖЕНИЕ В. Образец акта на списание материалов.....	93
ПРИЛОЖЕНИЕ Г. Образец дефектной ведомости для ООО «Зерноток».....	94
ПРИЛОЖЕНИЕ Д. Рабочий документ аудитора «Анализ учетной политики ООО «Зерноток» в части МПЗ	95
ПРИЛОЖЕНИЕ Е. Вопросник для оценки системы внутреннего	

контроля в ООО «Зерноток».....	96
ПРИЛОЖЕНИЕ Ж. Программа аудита МПЗ в ООО «Зерноток».....	101
ПРИЛОЖЕНИЕ И. Нормы бесплатной выдачи одежды.....	104

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы. На современном этапе одной из основных задач любой организации является совершенствование управления организацией в целях наиболее полного использования имеющихся возможностей для улучшения ее работы и повышения эффективности производства.

Необходимым условием организации производства продукции является обеспечение его материальными ресурсами: сырьём, материалами, топливом, полуфабрикатами и другими предметами труда.

В процессе производства они подвергаются технологической обработке, полностью потребляются и их стоимость за один производственный цикл полностью переносится на готовую продукцию.

Организация достоверного материального учета – один из наиболее сложных участков учетной работы. Материально-производственные запасы (МПЗ) составляют значительную часть стоимости имущества организации, имеют достаточно высокую долю в себестоимости продукции, поэтому своевременный правильный учет МПЗ позволит своевременно осуществлять контроль над их использованием.

В комплексе мер по созданию системы бухгалтерского учета большое значение имеет формирование полной и достоверной учетной информации о наличии, движении и использовании материально-производственных запасов на каждом предприятии, а также четкая организация внутривозвратного контроля над их сохранностью (контроль за сохранностью материально-производственных запасов на складах; контроль за состоянием складских помещений; документальное оформление всех операций по поступлению и расходу материально-производственных запасов; выбор обоснованной учетной политики в отношении метода оценки материально-производственных запасов; определение всех затрат, связанных с приобретением запасов; списание стоимости израсходованных материально-производственных запасов на затраты организации

и в себестоимость продукции; систематический контроль за выявлением излишних и неиспользуемых материально-производственных запасов, их продажей; своевременное осуществление расчетов с поставщиками).

Таким образом, каждый бухгалтер неизбежно сталкивается с необходимостью отражения в учете операций с материально-производственными запасами. Их всестороннее изучение и правильное понимание сущности запасов товарно-материальных ценностей, их значения и роли в экономике предприятий, стоит в ряду важнейших проблем по экономии и рациональному использованию материальных ценностей страны и задач по совершенствованию материально-технического снабжения всех предприятий страны. Это определяет актуальность вопросов связанных с учетом материально-производственных запасов на предприятиях.

Данные бухгалтерского учёта должны содержать информацию для изыскания резервов снижения себестоимости продукции в части рационального использования материально-производственных запасов, снижения норм расхода, обеспечения надлежащего хранения материально-производственных запасов, их сохранности.

Объектом выпускной квалификационной работы является организация учета и аудита материально-производственных запасов (МПЗ) на предприятии ООО «Зерноток», основной вид деятельности которого – переработка сельскохозяйственной продукции.

Предметом работы является эффективность проведения аудита материально-производственных запасов (МПЗ) на предприятии

Цель исследования - разработка предложений по совершенствованию учета материально-производственных запасов в ООО «Зерноток», а также рекомендаций по исправлению ошибок, выявленных в ходе аудита МПЗ.

Для достижения поставленной цели в работе решались следующие задачи:

- 1) исследовать законодательно-правовое регулирование учёта материально-производственных запасов;

- 2) раскрыть понятие, классификацию, методы оценки материально-производственных запасов;
- 3) исследовать организацию бухгалтерского учёта материально-производственных запасов ООО «Зерноток»;
- 4) изучить документальное оформление и аналитический учет материалов;
- 5) разработать рекомендации, направленные на совершенствование организации учета материально-производственных запасов;
- 6) провести аудиторскую проверку материально-производственных запасов ООО «Зерноток»;
- 7) представить рекомендации по исправлению ошибок, выявленных при проведении аудита на предприятии.

Информационная база при написании работы – законодательные и нормативные акты по учету и аудиту материально-производственных запасов, научные монографии современных экономистов, а так же публикации в периодической печати практикующих аудиторов, справочно-правовая система «Консультант плюс», данные бухгалтерского учета ООО «Зерноток».

Настоящая работа состоит из введения, двух глав и заключения.

В первой главе даются понятие, классификация материально-производственных запасов, представлена методологическая основа организации учета и аудита операций с МПЗ, представлена организационно-экономическая характеристика ООО «Зерноток»,

Во второй главе дается оценка постановки бухгалтерского учета материально-производственных запасов на предприятии, разработаны мероприятия по совершенствованию учета МПЗ на предприятии, представлены результаты аудита операций с материально-производственными. По результатам проведенного аудита разработаны предложения по исправлению ошибок в учете МПЗ на предприятии.

1 МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО – ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

1.1 Понятие материально-производственных запасов, нормативно-правовое регулирование их учета и аудита

В пункте 2 Положения по бух. учету №5 указано, что в качестве материально-производственных запасов в бухгалтерском учете принимаются активы, которые, во-первых, используются в качестве сырья, материалов при производстве продукции, активы, предназначенные для продажи, осуществления работ, оказания услуг; во-вторых, активы, которые предназначены для продажи; и, наконец, активы, используемые для управленческих нужд организации [14].

Виды материально-производственных запасов представлены на рисунке 1.

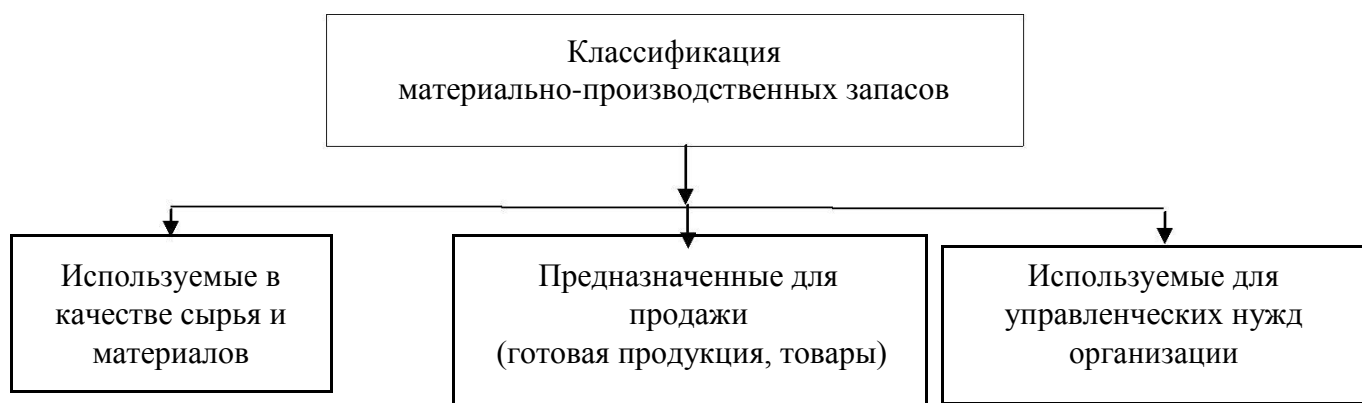


Рисунок 1 – Классификация материально-производственных запасов

Также в состав материалов включается инвентарь, инструменты, хозяйственные принадлежности и другие предметы труда, со сроком службы менее одного года. Иными словами – это имущество, которое организация использует в производстве продукции, при выполнении работ, услуг.

Выбирать единицу материально-производственных запасов для целей учета, организация может самостоятельно, при этом необходимо, чтобы это обеспечивало надежный контроль над движением материалов, над их наличием, а

также способствовало формированию в учете полной информации о запасах. Учитывая различный характер материально-производственных запасов, различия при поступлении и использовании, единицей материально-производственных запасов является номенклатурный номер, партия, однородная группа [14, п.3].

В процессе производства и изготовления какого-либо продукта отдельные виды производственных запасов имеют различное значение. Для правильной организации бухгалтерского учета производственных запасов серьезное значение уделяется их экономической классификации, а также соответствию системе счетов бухгалтерского учета.

Производственные запасы в зависимости от той роли, которую они занимают в процессе производства, подразделяют на несколько групп [14]:

- 1) сырье и основные материалы;
- 2) вспомогательные материалы;
- 3) покупные полуфабрикаты;
- 4) возвратные материалы (отходы);
- 5) топливо;
- 6) тара и тарные материалы;
- 7) запасные части.

Сырье и основные материалы образуют вещественную основу созданного продукта: они полностью потребляются, изменяя свою первоначальную форму. Обычно в качестве основных материалов выступает сырье, используемые при производстве продукции. У сельскохозяйственного производственного предприятия – это продукция животноводства, растениеводства (молоко, орехи, грибы, зерно).

Вспомогательные материалы в сельскохозяйственном предприятии, в отличие от основных материалов, не образуют вещественной основы продукта: они могут присоединиться к основным материалам для придания ему определенного качества. Кроме того, для поддержания их в рабочем состоянии, обычно

потребляются орудия труда; также они могут использоваться для обеспечения нормального хода процесса производства, например, для ремонтных работ.

Покупные полуфабрикаты – материалы, которые подвергаются определенной обработке, но не являются готовой продукцией. Чаще всего полуфабрикаты, а также комплектующие изделия относятся к группе основных материалов.

Остатки сырья и материалов, образующиеся в результате использования материалов и их обработки, называются отходами производства. Одни отходы полностью утрачивают свои потребительские свойства, другие могут вновь пройти обработку.

В отдельные группы материалов выделяют топливо, запасные части. Эти материалы выполняют роль вспомогательных материалов, однако они выделяются в отдельную группу, так как, чаще всего, имеют значительный удельный вес.

К материалам относится топливо, которое подразделяется на энергетическое и технологическое, а также для хозяйственных нужд.

В отдельную группу выделена тара, которая предназначена для хранения, упаковки, транспортировки, сохранности качества материалов.

Условиями поставки товаров предусматриваются определенные виды тары, подлежащие обязательному возврату, либо сдачи ее тарособирательным организациям или тароремонтным предприятиям. Возвратная тара – тара многократного пользования. Запасные части используются для ремонта и поддержания в исправном и рабочем состоянии основных средств.

Для формирования показателей о наличии и движении материально-производственных запасов используется счет 10 «Материалы» [17]. Материалы на этом счете в ООО «Зерноток» отражаются на отдельных субсчетах по соответствующим классификационным группам, например:

- на субсчете 01 учитываются сырье и материалы;
- субсчет 03 служит для учета топлива, включая горюче-смазочные материалы;

- субсчет 03 – для учета запасных частей;
- субсчет 10 – для учета инвентаря и хозяйственные принадлежности.

Материалы на счетах и субсчетах бухгалтерского учета учитываются по каждому наименованию. ООО «Зерноток» в программе 1С: Предприятие ведет свой номенклатурный справочник, являющийся систематизированным перечнем применяемых материалов, каждому материалу присвоен свой номенклатурный номер.

Оценка производственных запасов играет важную роль в бухгалтерском учете и производится по трем направлениям:

- 1) первоначальная оценка запасов;
- 2) оценка выбытия запасов;
- 3) оценка запасов для отражения их в балансе на дату составления отчетности.

Фактическая себестоимость материалов складывается из трех величин: договорной стоимости, транспортных расходов, а также расходов на доведение материалов до пригодного состояния. В частности, к затратам на приобретение материально-производственных запасов относятся суммы [14]:

- 1) оплаченные поставщику материалов согласно условиям договоров;
- 2) оплаченные суммы за информационные и консультационные услуги;
- 3) связанные с приобретением материалов, импортные пошлины, агентские вознаграждения организациям, через которые приобретены материалы;
- 4) затраты по заготовке и доставке материалов до места их использования, в том числе расходы по страхованию. Данные затраты включают, также затраты по заготовке и доставке сырья и материалов, затраты по содержанию отдела закупок организации, затраты за услуги транспорта по доставке материалов до места их использования, хранения, если они не включены в цену этих материалов, установленную договором;
- 5) начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками, проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;

б) затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик, полученных МПЗ, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, иные затраты, непосредственно связанные с приобретением сырья и материалов [14, п. 5].

Договорная стоимость – это цена материалов, по которой они куплены у поставщика.

Фактическая себестоимость материалов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат по их производству.

В случае, если материалы внесены учредителями в счет вклада в уставный капитал, то их стоимость определяется согласно денежной оценки, согласованной с учредителями организации.

В случае, если материалы получены организацией на безвозмездной основе или подарены, их фактическая себестоимость определяется на основе текущей рыночной стоимости, действующей на дату принятия к бухгалтерскому учету.

В практической деятельности возникают ситуации, когда материалы поступают по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами. В таких ситуациях фактическая себестоимость МПЗ равна стоимости активов, переданных организации, а стоимость материалов, подлежащих передаче, определяется на основе цены, по которой в сравнимых обстоятельствах определяется стоимость аналогичных активов [14].

Те материалы, которые не принадлежат организации, но находятся в пользовании, принимаются к учету в той оценке, которая предусмотрена договором. Оценка МПЗ, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производится в рублях, путем пересчета по курсу Центрального банка РФ на дату принятия к учету [14].

При организации учета расхода производственных запасов необходимо, прежде всего, определиться с методом их оценки. Согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» при отпуске запасов в производство, продажи или другого выбытия оценка их осуществляется по одному из таких

методов:

- списание по себестоимости единицы запасов. Этим методом определяют текущую себестоимость запасов, которые не могут заменять друг друга или подлежат особому учету. В качестве примера можно привести драгоценные металлы и камни, радиоактивные вещества;

- списание по себестоимости первых по времени приобретения (ФИФО). Оценка выбытия запасов по методу ФИФО [англ. first in, first out (FIFO)] базируется на предположении, что запасы используются (списываются на производство, продажу) в той последовательности и отражены в бухгалтерском учете, в которой они поступали на предприятие и отражены в бухгалтерском учете. При этом стоимость остатка запасов на конец отчетного месяца определяются по себестоимости последних по времени поступлений запасов;

- списание по средней себестоимости- среднюю себестоимость рассчитывают для каждого вида запасов по следующей формуле (1):

$$C_c = (C_o + C_p) : (K_o + K_p), \quad (1)$$

где C_c - среднемесячная себестоимость материалов; C_o -

стоимость остатка материалов на начало месяца;

C_p - стоимость материалов, принятых к учету за месяц; K_o

- количество материалов, оставшихся на начало месяца;

K_p - количество материалов, принятых к учету за месяц.

Для всех единиц бухгалтерского учета запасов, имеющие одинаковые назначения и одинаковые условия использования, применяется только один из приведенных методов.

Каждое предприятие в учетной политике должно избирать наиболее оптимальный метод оценки расходования производственных запасов исходя из экономических условий хозяйствования. В таблице 1.1 представлены возможные варианты оценки МПЗ.

Таблица 1.1 – Варианты учета материально-производственных запасов, закрепляемые в учетной политике

Наименование	Варианты	Нормативный документ
Порядок отражения в учете поступления материально-производственных запасов	- на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости; - на счете 10 «Материалы» по учетной цене с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;	1) Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (утв. приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н) (пункт 5); 2) Приказ Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» (пункт 83); 3) Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций
Порядок отражения в учете транспортно-заготовительных расходов, связанных с заготовкой и доставкой материалов	- отнесения ТЗР на отдельный счет 15 «Заготовление и приобретение материалов», согласно расчетным документам поставщика; - отнесения ТЗР на отдельный субсчет к счету «Материалы»; непосредственного (прямого) включения ТЗР в фактическую себестоимость материала	Приказ Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» (с изм. и доп. от 23 апреля 2002 г.) (пункт 83)
Способ (метод) оценки материально-производственных запасов при отпуске в производство и ином выбытии, а также на конец отчетного периода	- по себестоимости каждой единицы; - по средней себестоимости; - по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО);	1) Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (пункт 16); 2) Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ» (пункт 73); 3) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (пункт 58)

Согласно требованиям Положения, на конец отчетного периода материалы, которые морально устарели, отражаются в учете за вычетом резерва под снижение стоимости.

Материально-производственные запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути, либо под залог учитываются в оценке предусмотренной в договоре [14]. В заключении следует отметить, что указанные классификации производственных запасов используют для построения синтетического и аналитического учета, а также составления отчетов в органы статистики об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов в производственной деятельности.

Рассмотрим нормативно-правовое регулирование учета материально-производственных материалов. Гражданский Кодекс РФ [1] определяет правовое положение участников гражданского оборота. Гражданское законодательство регулирует отношения между лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность, исходя из того, что предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

Налоговый кодекс РФ устанавливает систему налогов и сборов, а также общие принципы налогообложения и сборов в РФ [2,3]. В отношении материально-производственных запасов статья 152 Налогового Кодекса регулирует порядок их документального оформления в целях исчисления налога на прибыль.

Федеральный закон (ФЗ) «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. № 402-ФЗ [7] устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в РФ, в том числе и учета материально-производственных запасов. Основными целями законодательства РФ о бухгалтерском учете являются: обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями; составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах,

необходимой пользователям бухгалтерской отчетности, устанавливает объекты и основные задачи бухгалтерского учета.

Согласно ч. 4 ст. 9 Закона № 402-ФЗ обязанность вести первичную документацию по унифицированным формам в настоящее время сохранена только за государственными предприятиями. Коммерческие организации вправе пользоваться формами первичных учетных документов, разработанными ими самостоятельно. Их должен утвердить руководитель организации. Однако Закон устанавливает единые требования к оформлению первичных учетных документов, в частности требование о наличии обязательных реквизитов.

Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Учетная политика организаций» ПБУ 1/08 [12] – устанавливает основы формирования и раскрытия учетной политики организаций. В учетной политике организации должны найти отражение способы оценки материально-производственных запасов, порядок отражения в учете поступления материально-производственных запасов.

При учете МПЗ на всех стадиях их движения следует руководствоваться Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально – производственных запасов, Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [19], Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений и специальной одежды [20].

Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально производственных запасов» ПБУ 5/01 [14] устанавливает: правила формирования в бухгалтерском учете информации о МПЗ организации: дает определение запасов, раскрывает понятие фактических затрат при приобретении, собственном изготовлении, дарении, стоимость МПЗ при расчетах неденежными средствами, оценка материалов в переработке, оценка материалов выраженных в иностранной валюте. В положении раскрываются способы оценки при выбытии МПЗ, раскрытие информации в бухгалтерской отчетности, создание резерва под снижение себестоимости.

Методические указания по бухгалтерскому учету МПЗ [18] раскрываются вопросы: задачи учета МПЗ и основные требования, предъявляемые к нему, оценка запасов, инвентаризация, учет неотфактурованных поставок, оформление операций по поступлению материалов, учет недостач и порчи, обнаруженных при приемке материалов, учет транспортно заготовительных расходов (ТЗР), учет отпуска материалов на производство, и другие цели, контроль за их использованием, внутренние перемещения, учет прочего выбытия (продаж, списания, безвозмездной передачи) материалов, учет материалов в бухгалтерской службе, учет налога на добавленную стоимость по приобретенным материалам и др.

При ведении бухгалтерского учета МПЗ необходимо руководствоваться разъяснениями и письмами Министерства финансов РФ и Федеральной службы по налогам и сборам.

Основной целью бухгалтерского учета материально-производственных запасов является обеспечение полной, достоверной и своевременной информацией об их наличии и состоянии для всех заинтересованных пользователей: в первую очередь собственников, учредителей и акционеров, а также внутренних пользователей.

В настоящий момент на официальном сайте Минфина России размещен проект нового положения по бухгалтерскому учету ПБУ 5/2012 «Учет запасов». Первоначально предполагалось, что оно будет введено в действие, начиная с отчетности за 2013 год, однако документ в настоящее время не введен в действие. После того, как документ вступит в силу, учитывая, что нормы проекта нового ПБУ существенно отличаются от действующих правил учета МПЗ, хозяйствующим субъектам придется вносить необходимые поправки в свою учетную политику.

Пока же организации продолжают руководствоваться указанными бухгалтерскими документами, которые по многим аспектам учета МПЗ предоставляют организациям возможность выбора, в силу чего вопросы

бухгалтерского учета материально-производственных запасов любой организации становятся элементом ее учетной политики.

В следующем подпункте работы исследуются особенности организации и проведения аудиторской проверки учета запасов.

1.2 Методика аудиторской проверки материально-производственных запасов производственного предприятия

Аудит запасов проводится для того, чтобы подтвердить достоверность отражения в бухгалтерской отчетности наличия и движения товарно-материальных ценностей. Также в процессе проверки аудитор формирует мнение о соответствии учета хозяйственных операций с запасами действующему законодательству в области бух. учета.

В процессе проведения аудита учета материалов решаются следующие задачи:

- 1) подтверждение установленного порядка документального оформления операций по поступлению и списанию материалов;
- 2) подтверждение эффективности системы внутреннего контроля за сохранностью товарно-материальных ценностей в местах хранения и на всех этапах их движения;
- 3) подтверждение соблюдения норм при расходовании на производство материалов;
- 4) установление полноты и своевременности оприходования ТМЦ;
- 5) подтверждение отсутствия искажения данных при отражении движения материалов на счетах бухгалтерского учета;
- 6) подтверждение соответствия документального оформления бухгалтерских операций действующим нормативным актам.

Основными источниками информации для аудиторской проверки правильности учета материально-производственных запасов являются регистры бухгалтерского учета. Кроме этого источником информации о материально-производственных запасах служат первичные учетные документы.

Непосредственно по первичным документам осуществляют предварительный, текущий и последовательный контроль за движением, сохранностью и последующим использованием материальных ресурсов.

При проведении аудита следует руководствоваться Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ [7], до 01 января 2017 года – федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (ФПСАД) [9], а с 01 января 2017 года – международными правилами аудита (МСА) [6].

С 1 января 2015 г. в Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» внесен ряд изменений, в том числе изменение, предусматривающее отмену федеральных стандартов и осуществление аудиторской деятельности в Российской Федерации в соответствии с международными стандартами аудита (МСА), которые с 01 января 2017 года являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников. Однако учитывая, что практическая часть работы проводилась по данным бухгалтерской отчетности за 2015 год, в настоящей работе рассматривалась методика проведения аудита, действовавшая до 2017 года, на основе ФПСАД. Согласно разъяснениям по применению международных стандартов аудита, аудит по новым стандартам проводится при условии заключения договора на аудит после января 2017 года.

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

Для достижения наибольших результатов и выявления всех существенных ошибок аудиторскую проверку необходимо должным образом спланировать. Целью планирования является обеспечение проведения проверки наилучшим образом. Планирование аудита - это совокупность действий по выбору стратегии и тактики проведения проверки, выбору видов, объемов и последовательности проведения аудиторских процедур.

Для определения характера и объёма проводимых аудиторских процедур (для составления программы аудита материальных ценностей) и для получения критериев оценки результатов на стадии планирования аудита необходимо установить уровень существенности и приемлемый аудиторский риск. Оценка существенности и рисков необходимо проводить для каждого проверяемого участка учёта и, в частности, для материального учёта [9].

В аудите под существенностью понимается «предельно допустимый уровень возможного искажения какой-либо статьи или отдельного показателя в финансовой отчетности или максимально допустимый размер ошибочности суммы, которая может быть показана в публикуемой бухгалтерской (финансовой) отчетности и рассматривается как несущественная, т. е. не вводящая пользователей в заблуждение». Оценивая уровень существенности аудитор должен иметь представление о возможных пользователях информации и о возможных решениях, которые могут приниматься на его основе с тем, чтобы определить соотношение неправильности отчета и принятия этих решений [34].

Общий план служит основой при составлении программы проведения аудита, в нем предусматриваются планируемые работы и период проведения проверки.

Разработка общего плана и программы аудита основывается на предварительных знаниях об экономическом субъекте, а также на результатах проведенных аналитических процедур, на результатах тестирования.

С помощью проведения аналитических процедур в ходе аудита выявляются области, значимые для аудита. Общий объем, сроки проведения аналитических процедур, а также их сложность аудиторская организация может менять в зависимости от показателей бухгалтерской отчетности и сложности деятельности субъекта проверки.

При формировании общего плана и программы аудита учитываются предварительные знания об аудируемом лице, а также результате изучения информации об объекте, доступной в сети Интернет и на сайте налоговой инспекции. С помощью проведения ряда специальных процедур аудитор

выявляет круг вопросов, значимых для аудита. Сложность, объем и сроки проведения аналитических процедур аудитор планирует в зависимости от объема и сложности участков учета, отраженных в бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Аудиторская организация является независимой в выборе приемов и методов аудита, отраженных в общем плане и программе, но несет полную ответственность за результаты своей работы в соответствии с общим планом и программой.

При разработке программы проведения аудита товарно-материальных запасов аудитор должен учитывать, что это один из самых трудоемких участков учета. Поэтому при организации аудита материалов используется выборочный метод и лишь в исключительных случаях – сплошной. Размер выборки и объем аудиторских процедур зависят от степени доверия аудитора к системе внутреннего контроля.

По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита оформляются документально, подписываются руководителем проверки. Каждый член аудиторской группы под роспись знакомится с программой аудита. В ходе проверки программа может уточняться.

Аудит материально-производственных запасов производственного предприятия включает следующие процедуры:

- 1) изучение учетной политики предприятия в части организации учета производственных запасов;
- 2) ознакомление с результатами инвентаризаций ТМЦ, проведенных в отчетном периоде;
- 3) проверку актов приема-передачи имущественных ценностей при смене материально ответственных лиц;
- 4) проверку регистров учета материальных ценностей;
- 5) проверку правильности документального оформления движения материалов;

б) проверку правильности списания материальных ценностей, израсходованных на производственные и другие нужды;

7) проверку соблюдения метода оценки материалов.

Синтетический и аналитический учет материальных ценностей ведется в учетных регистрах в информационной базе бухгалтерской программы 1С:Предприятие, построенных в разрезе складов и материально ответственных лиц по номенклатуре материальных ценностей - с учетом прихода, расхода и остатков на начало и конец отчетного периода.

В ходе проверки аудитор проверяет первичные документы, на основании которых были оприходованы материальные ценности (счета-фактуры, накладные, доверенности, товарно-транспортные накладные и т.д.); регистрируются ли поступающие грузы, выданные доверенности, приходные ордера, накладные и т.д.; проводилась ли оплата за эти товарно-материальные ценности. Во всех первичных документах отдельной строкой должен быть выделен НДС, который не включается в стоимость производственных запасов.

При отпуске материалов на сторону проверяются наличие накладных, доверенностей, проверяются отпускные цены, поступление выручки от реализации в полном объеме.

На каждом этапе проверки важно проявлять аудиторский скептицизм, а также выполнять требования по документальному оформлению результатов аудита. Для этого составляются рабочие документы аудитора.

Аудитор составляет рабочие документы по каждому разделу проверки, в них отражается соответствие данных бухгалтерских операций содержанию хозяйственных операций. Рабочие документы аудитора используются при составлении аудиторского отчета, представляемого руководству и собственникам бизнеса по результатам проверки [36].

Рабочие документы по окончании проверки распечатывают, подписываются и сшиваются в одно дело. Все рабочие документы перед тем, как аудитор

формирует мнение о достоверности отчетности, проверяются внутренним контролером с целью с повышения качества проведенного аудита.

При проведении аудита операций по учету и сохранности товарно-материальных ценностей используют следующие методы и приемы: инвентаризация, пересчет, подтверждение, проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, устный опрос, проверка документов, прослеживание, аналитические процедуры.

Инвентаризация используется для подтверждения фактического наличия товарно-материальных ценностей. В ходе аудиторской проверки аудиторы могут сами проводить инвентаризацию или наблюдать за процессом ее проведения.

Пересчет используется для подтверждения достоверности арифметических подсчетов товарно-материальных ценностей, соответствия их величине, отраженной в первичных документах и в регистрах бухгалтерского учета.

Подтверждение используется для получения информации о правильном отражении в бухгалтерском учете проведенных хозяйственных операций и реальности остатков на счетах учета ТМЦ.

Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций используется при контроле за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией, и корреспонденцией счетов по движению ТМЦ.

Устный опрос используется в ходе получения ответов на вопросник аудитора по предварительной оценке состояния учета ТМЦ, а также в процессе их проверки при уточнении у специалистов отдельных положений совершенных хозяйственных операций, вызывающих сомнение, или неясных.

Проверка документов используется аудитором для подтверждения правильности отражения в бухгалтерском учете поступления и расходования ТМЦ, полноты и своевременности их отражения в регистрах бухгалтерского учета, обоснованности их оценки (взаимный контроль документов).

Прослеживание используется в ходе проверки операций, отраженных в первичном учете, в журналах - ордерах, ведомостях, Главной книге,

бухгалтерской отчетности. При этом особое внимание обращается на правильность корреспонденции счетов, соответствие сумм оборотов и остатков в регистрах синтетического и аналитического учета [36].

Аналитические процедуры используются при сопоставлении наличия товарно-материальных ценностей в различные периоды, данных отчета о движении товарно-материальных ценностей с данными бухгалтерского учета, оценке соотношений между различными статьями отчета и сопоставлении их с данными за предыдущие периоды.

В заключении проверки аудитор делает вывод об эффективности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля и о ее возможности обеспечить подготовку достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Кроме того, аудитор делает вывод о соблюдении действующего порядка составления бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный период и ведения бухгалтерского учета, о правильности отражения в отчетности операций с товарно-материальными ценностями.

В случае выявления существенных ошибок аудитор принимает решение модифицировать аудиторское заключение.

1.3 Организационно-экономическая характеристика ООО «Зерноток»

Общество с ограниченной ответственностью «Зерноток» зарегистрировано 11 декабря 2002 года. Общество действует на основании Устава. ООО «Зерноток» является юридическим лицом, имеет право от своего имени заключать договора и совершать сделки, имеет самостоятельный баланс, круглую печать.

Основной целью деятельности Общества является получение прибыли. Предприятие вправе заниматься всеми видами деятельности, не запрещенными законодательством Российской Федерации.

Общество может осуществлять следующие виды деятельности:

- производство сельскохозяйственной продукции;
- организация хранения, переработки и реализации сельскохозяйственной продукции.

Директор осуществляет руководство текущей деятельностью Общества, назначается на должность общим собранием участников. Участниками Общества являются четыре физических лица.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации. Бухгалтерский учет в Обществе ведется бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером

Общество самостоятельно разрабатывает систему внутрипроизводственного учета, внутреннего контроля, исходя из особенностей деятельности и требований управления производством и реализации продукции. Однако Положение о внутреннем контроле в настоящее время не разработано, что следует отметить отрицательно.

Бухгалтерский учет в ООО «Зерноток» ведется автоматизировано с использованием плана счетов стандартной версии бухгалтерской программы 1С:Предприятие 8.3. Бухгалтерия предприятия, редакция 3.0. Кадровый учет и учет заработной платы ведется в конфигурации Зарплата и управление персоналом, редакция 2.5. Выгрузка данных по начисленной заработной плате, а также начисленным страховым взносам и НДФЛ происходит в автоматическом режиме без применения ручных корректировок.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

Принятая учетная политика в ООО «Зерноток» оформлена соответственно организационно-распорядительной документации и применяется организацией последовательно из года в год. Состоит из трёх разделов. В первом разделе раскрыты основные нормативные документы, регулирующие вопросы учётной политики предприятия.

Второй раздел посвящён методическим аспектам ведения бухгалтерского учёта в ООО «Зерноток» (учёт основных средств; нематериальных активов; порядок учёта МПЗ, учёт затрат на производство, калькулирование себестоимости продукции и формирование финансового результата; структура и способы списания расходов будущих периодов; учёт готовой продукции; порядок учёта товаров; порядок учёта выручки от реализации продукции, прочих доходов и расходов и т.д.

В третьем разделе представлены организационно-технические аспекты учётной политики (схема организации бухгалтерской службы, сроки предоставления отчётности заинтересованным пользователям, сроки проведения инвентаризации имущества и обязательств).

При оценке учётной политики ООО «Зерноток» видно, что:

1) активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);

2) организация продолжает свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);

3) принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

4) факты хозяйственной деятельности организации относят к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

В качестве форм первичных учетных документов используются унифицированные формы, утвержденные Госкомстатом России. При проведении хозяйственных операций, для оформления которых не предусмотрены типовые

формы первичных документов, используются самостоятельно разработанные формы.

Бухгалтерский учет ведется с использованием регистров бухгалтерского учета, перечень и форма которых определены в типовой версии программы 1С: Бухгалтерия 8.3. Согласно учетной политике плановая инвентаризация товарно-материальных ценностей в ООО «Зерноток» проводится в сроки:

- по состоянию на 31 октября отчетного года.

Основные и вспомогательные материалы, топливо, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, запасные части, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности Общества по фактической стоимости их приобретения от поставщиков. Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на приобретение за исключением налога на добавленную стоимость.

Затраты на производство продукции учитываются на счете 20 «Основное производство». Ежемесячно производится закрытие счета 20 «Основное производство» на счет 90.2 «Себестоимость продаж».

Доходы Общества подразделяются на доходы от обычных видов деятельности; прочие доходы; доходы будущих периодов.

При определении группы доходов в Обществе используется принцип существенности: если размер доходов по виду деятельности составляет 5 и более процентов от совокупного размера доходов Общества, то этот вид деятельности признается обычным, а доходы включаются в группу доходов от обычных видов деятельности.

Прочими доходами ООО «Зерноток» признаются: доходы от

- предоставления в аренду основных средств; поступления
- от продажи основных средств и иных активов;
- проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете в этом банке;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности.

Расходами ООО «Зерноток» признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала Общества. Расходы подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы. При определении группы расходов в Обществе используется принцип существенности: если размер доходов по виду деятельности составляет 5 и более процентов от совокупного размера доходов Общества, то этот вид деятельности признается обычным, а расходы включаются в группу по обычным видам деятельности.

Расходами по обычным видам деятельности признаются расходы, связанные с изготовлением продукции.

В целях исчисления налога на прибыль в ООО «Зерноток» применяется метод начисления, суть которого заключается в том, что доходы и расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг). Финансовый результат за отчетный период складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих расходов и доходов, включая чрезвычайные. Начисление налога на прибыль, а также налоговые санкции производится на счете 99 «Прибыли и убытки».

Общество применяет типовые формы бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, рекомендованные Минфином России.

Рассмотрим основные показатели хозяйственной деятельности ООО «Зерноток». Информация для расчета показателей представлена в бухгалтерской отчетности общества в приложениях 1, 2.

Таблица 1.2 - Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности ООО «Зерноток» за 2014-2015 годы

Показатели	2014 год	2015 год	Отклонение	Темп роста, %
Выручка, тыс. руб.	83658	80 617	-3041	96,36
Себестоимость, тыс. руб.	76876	75512	-1364	98,23
Валовой доход, тыс.руб.	6782	5105	-1677	75,27
Уровень себестоимости, %	91,89	93,67	1,77	
Управленческие расходы, тыс. руб.	4806	4932	126	102,62
Уровень управленческих расходов, %	5,74	6,12	0,37	
Прибыль от продаж, тыс. руб.	1976	173	-1803	8,76
Рентабельность продаж, %	2,36	0,21	-2,15	
Прочие доходы, тыс. руб.	1047	6041	4994	576,98
Прочие расходы, тыс. руб.	2467	5281	2814	214,07
Прибыль до налогообложения, тыс. руб.	556	933	377	167,81

Показатели	2014 год	2015 год	Отклонение	Темп роста, %
Рентабельность предприятия, %	0,66	1,16	0,49	
Налог на прибыль, тыс. руб.	111	187	75	167,81
Чистая прибыль, тыс. руб.	445	746	302	167,81
Чистая рентабельность, %	0,53	0,93	0,39	
Среднесписочная численность, чел.	37	39	2	105,41
Производительность труда, тыс. руб.	2261	2067	-194	91,42
Прибыль на 1 работника, тыс. руб.	15,0	23,9	8,9	159,20
Фонд оплаты труда, тыс. руб.	6 022	6 933	911	115,12

Как видно из данных таблицы, за отчетный 2015 год выручка снизилась на 3041 тыс. руб. или на 3,6 %, Однако, не смотря на этот факт, предприятие улучшило результаты своей финансово-хозяйственной деятельности. Об этом свидетельствует то, что предприятие стало более рентабельным. Если в прошлом году было получено чистой прибыли в сумме 746 тыс.руб., то за отчетный период произошло увеличение на 302 тыс.руб. чистой прибыли предприятия или на 67,81 % и на 377 тыс.руб. прибыли до налогообложения.

Фонд оплаты труда в обществе увеличился на 15,12 %, возросла и прибыль, полученная в расчете на 1 работника - 59,2 %.

Однако рентабельность основной деятельности снизилась. Рентабельность продаж в 2014 году составила 2,36 % к обороту, в отчетном году - лишь 0,21 % к общему обороту (выручке).

Отрицательно в деятельности предприятия можно отметить увеличение уровня себестоимости продукции на 1,77 % к обороту. Себестоимость продукции в абсолютном выражении снизилась – на 1364 тыс. руб.

К отрицательным фактам деятельности следует отнести снижение выручки на 3,64 %; производительность труда работников – на 8,58 %, что в сумме составляет 194 тыс.руб. в расчете на одного работающего, рост коммерческих расходов – на 2,62 % и их уровня – на 0,37 % к обороту.

Структура стоимости имущества дает общее представление о финансовом состоянии предприятия. Она показывает долю каждого элемента в активах и состояние заемных и собственных средств, покрывающих их, в пассивах. Анализ структуры имущества предприятия осуществляется на основании сравнительного баланса. Для построения баланса использована методика, предложенная А.Д. Шереметом [46].

Информация для анализа финансового состояния – бухгалтерский баланс ООО «Зерноток» по состоянию на 31 декабря 2015 года, представленный в приложении 1 к дипломной работе. Результаты анализа для наглядности оформлены в виде аналитической таблицы, представленной в таблице 2.2.

Таблица 1.3 – Сравнительный аналитический баланс ООО «Зерноток»

Показатели	Абсолютные величины,		Относительные величины, %		Изменение за год	
	на 1.01.15	на 01.01.16	на 1.01.15	на 01.01.16	Тыс.руб.	%
1. Внеоборотные активы	133422	120664	50,82	54,29	12758	3,46
2. Оборотные активы, в т.ч.:	129101	101609	49,18	45,71	-27492	-3,46
2.1. Запасы и затраты	20600	31451	7,85	14,15	10851	6,30
2.2. Дебиторская задолженность	86686	60004	33,02	27,00	-26682	-6,02
2.3. Финансовые вложения	12106	9884	4,61	4,45	-2222	-0,16
2.4. Денежные средства	9349	70	3,561	0,031	-9279	-3,530
2.5. Прочие оборотные активы	360	200	0,137	0,090	-160	-0,047
БАЛАНС	262523	222273	100,00	100,00	-40250	0,00
1. Собственный капитал	23763	24509	9,05	11,03	746	1,97
2. Долгосрочный заемный капитал	1484	93074	0,57	41,87	91590	41,31
2. Заемный капитал, в т.ч.:	237276	104690	90,38	47,10	-132586	-43,28
2.1. Краткосрочные заемные средства	108933	6891	41,49	3,10	-102042	-38,39
2.2. Оценочные обязательства	1485	1512	0,57	0,68	27	0,11
2.3. Кредиторская задолженность	126858	96287	48,32	43,32	30571	-5,00
БАЛАНС	262523	222273	100,00	100,00	-40250	0,000
Величина собственных средств в обороте	-109659	-96155	x	x	13504	x
Коэффициент соотношения оборотных и внеоборотных активов	0,97	0,84	x	x	-0,13	x
Коэффициент автономии	0,09	0,11			+0,02	

Из таблицы видно, что структура стоимости имущества изменилась в сторону увеличения внеоборотных активов. Сумма внеоборотных активов снизилась на 12758 тыс. руб., однако их удельный вес в общей стоимости имущества возрос на

3,46 пункта составил на конец года 54,29 %. Коэффициент соотношения оборотных и внеоборотных активов снизился на 0,13 пункта, произошло небольшое снижение доли оборотных активов.

При анализе пассива баланса следует положительно отметить увеличение собственного капитала на 746 тыс. руб., его удельный вес в общей стоимости источников формирования капитала составил на конец отчетного периода 11,03 %.

Увеличение долгосрочных обязательств говорит о том, что предприятие произвело реструктуризацию заемных средств, переводя краткосрочные заемные средства в долгосрочные.

Нормальное ограничение коэффициента автономии $Ka > 0,5$, в

ООО «Зерноток» его значение ниже норматива, однако в динамике наблюдается рост, что говорит об улучшении финансового положения предприятия. В целом анализ основных показателей позволяет сделать вывод о том, что в деятельности компании наметились положительные тенденции.

Вывод по разделу один: Организация достоверного материального учета – один из наиболее сложных участков учетной работы. Материально-производственные запасы (МПЗ) составляют значительную часть стоимости имущества организации, имеют достаточно высокую долю в себестоимости продукции, поэтому своевременный правильный учет МПЗ позволит своевременно осуществлять контроль над их использованием.

В следующей главе дипломной работы представлена оценка постановки бухгалтерского учета материально-производственных запасов на исследуемом предприятии ООО «Зерноток».

2 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА МАТЕРИАЛЬНО - ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В ООО «ЗЕРНОТОК»

2.1 Организация бухгалтерского учета материально-производственных запасов на предприятии

Процесс движения материалов в ООО «Зерноток» состоит из трех основных стадий: поступления материалов в организацию, стадии перемещения материалов, стадии выбытия (списания) материалов в производство. На стадии поступления производится принятие материалов к учету на основе первичных учетных документов и их стоимостная оценка.

Все операции по движению (поступление, выбытие) материально-производственных запасов должны оформляться первичными документами.

Процесс оприходования материалов на склад ООО «Зерноток» представлен на рисунке 2.

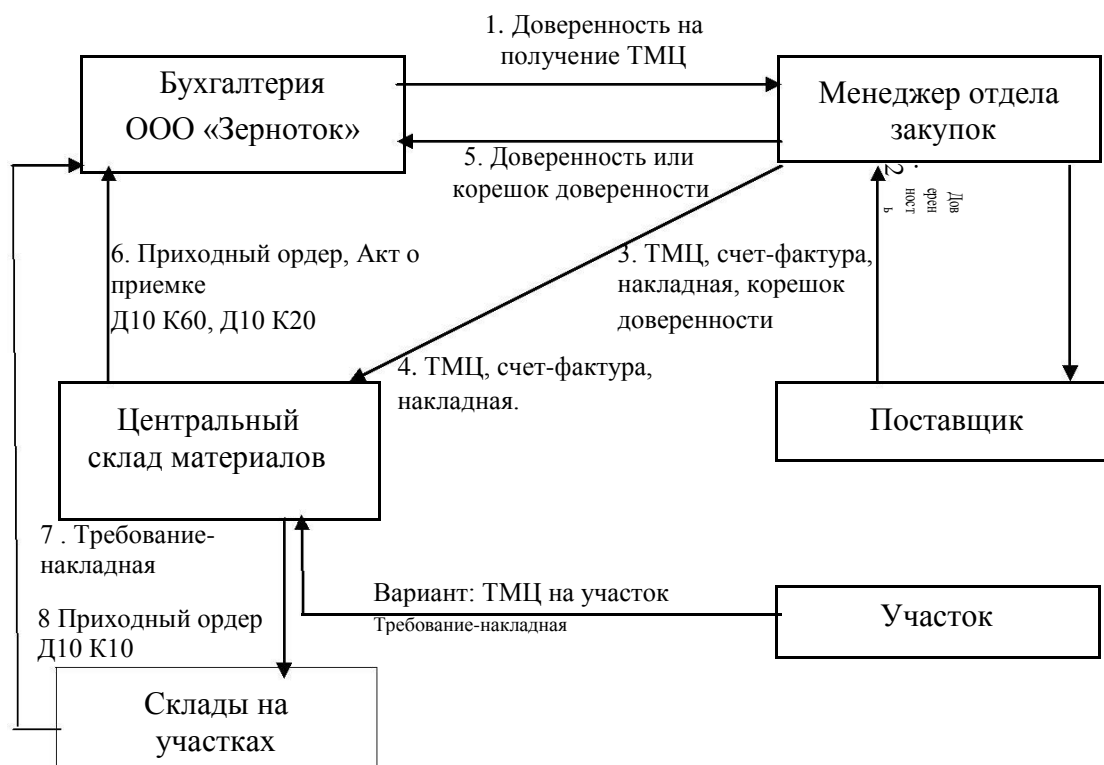


Рисунок 2 – Процесс поступления материалов в ООО «Зерноток»

Основной способ поступления материалов в организацию – это приобретение за плату. Все материалы поступают на склад – хранилище. На материалы, поступающие по договорам купли-продажи, поставки ООО «Зерноток» получает от поставщика (грузоотправителя) расчетные и сопроводительные документы.

Расчетные документы (платежные поручения, счета-фактуры) на поступающие материалы с приложенными к ним сопроводительными документами (спецификации, сертификаты, качественные удостоверения) передаются на склад, а затем в бухгалтерию как основание для приемки и принятия к бухгалтерскому учету материалов.

При приемке материалов в ООО «Зерноток» на складе – зернохранилище осуществляются следующие операции:

- 1) регистрация документов в журнале учета поступающих грузов;
- 2) проверка соответствия данных этих документов договорам поставки по ассортименту, ценам и количеству материалов, срокам отгрузки и другим условиям поставки, предусмотренными договором;
- 3) проверка правильности расчетов в расчетных документах;
- 4) передача документов в бухгалтерию.

Для получения материалов со склада поставщика или от транспортной организации уполномоченному лицу ООО «Зерноток» выдаются соответствующие документы на получение материалов – доверенность.

Оформление доверенностей в ООО «Зерноток» производится в порядке, установленном действующим законодательством по форме № М-2.

Доверенность от имени ООО «Зерноток» выдается за подписью его руководителя с приложением печати организации. Доверенность в одном экземпляре оформляет бухгалтерия ООО «Зерноток» и выдает под расписку получателю. Выдачу доверенностей регистрируют в заранее пронумерованном и прошнурованном журнале учета выданных доверенностей. Доверенность в ООО «Зерноток» полностью заполняется, содержит дату ее совершения и образец

подписи лица, на имя которого выписана. Доверенность в ООО «Зерноток» выдается сроком на 15 дней.

При приемке ООО «Зерноток» материалы подвергаются тщательной проверке в отношении соответствия ассортименту, количеству и качеству. Порядок и сроки приемки материалов по количеству и качеству устанавливаются специальными нормативными документами.

Приемка и оприходование поступающих в ООО «Зерноток» материалов оформляется кладовщиком путем проставления на входящем документе поставщика штампа, в оттиске которого содержатся те же реквизиты, что и в приходном ордере. При перевозке грузов автотранспортом приемка поступающих в ООО «Зерноток» материалов осуществляется на основе товарно-транспортной накладной, получаемой от грузоотправителя (при отсутствии расхождений между данными накладной и фактическими данными).

Если поступившие в ООО «Зерноток» материалы не соответствуют ассортименту, количеству и качеству, указанному в документах поставщика, а также в случаях, когда количество материалов не соответствует предъявляемым требованиям (ощущается затхлый запах, имеется поломка, бой, течь жидких материалов) приемку осуществляет приемочная комиссия, которая оформляет ее актом о приемке материалов формы № М-7. Акт в ООО «Зерноток» составляется членами приемочной комиссии в двух экземплярах с обязательным участием материально ответственного лица и представителя отправителя (поставщика) или представителя незаинтересованной организации. Этот Акт является основанием для предъявления претензий к поставщику и/или транспортной организации.

Материалы в ООО «Зерноток» приходуются в соответствующих единицах измерения. Например, зерно – в тоннах, молоко, ГСМ – в литрах, запасные части, специальная одежда - в штуках. По этим же единицам измерения устанавливается учетная цена.

Если в интересах производства целесообразно направить материалы непосредственно в подразделение ООО «Зерноток», на производственный

участок, минуя склад, такие партии материалов отражаются в учете как поступившие на склад и переданные в подразделение организации. В этих случаях в приходных и расходных документах подразделения организации делается отметка о том, что материалы получены от поставщика и выданы подразделению без завоза их на склад (транзитом).

Перечень материалов, которые могут завозиться транзитом непосредственно в подразделения организации, в ООО «Зерноток» оформлен распорядительным документом по организации - приказом руководителя.

Материалы, приобретаемые через подотчетное лицо, подлежат сдаче на склад ООО «Зерноток». Оприходование материалов производится в общеустановленном порядке на основании оправдательных документов, подтверждающих покупку (счета и чеки магазинов, квитанция к приходному кассовому ордеру – при покупке у другой организации за наличный расчет, акт или справка о покупке на рынке или у населения), которые прикладываются к авансовому отчету подотчетного лица.

Сдача подразделениями на склад ООО «Зерноток» материалов оформляется накладными на внутреннее перемещение материалов в случаях, когда:

- 1) продукция, изготовленная подразделениями организации, используется для внутреннего потребления в организации или для дальнейшей переработки;
- 2) осуществляется возврат подразделениями организации на склад;
- 3) производится сдача отходов, образующихся в процессе производства продукции, а также сдача брака;
- 4) осуществляется сдача материалов, полученных от ликвидации (разборки) основных средств.

Для принятия к учету материалов, оставшихся от ликвидации основных средств и иного имущества, в ООО «Зерноток» используется акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма № М-35).

В любом случае в первичных учетных документах, отражающих поступление материалов, содержатся данные об их количестве и стоимости. В случае если документ не содержит сведений, необходимых для достоверного учета поступивших материалов, и не отвечает требованиям, предъявляемым к первичным учетным документам, то у бухгалтера ООО «Зерноток» нет достаточных оснований для принятия данных материалов к учету.

Первичными учетными документами по отпуску материалов со склада ООО «Зерноток» в подразделения организации являются лимитно-заборная карта (форма № М-8), требование-накладная (форма № М-11) и накладная (форма № М-15).

Лимитно-заборная карта в ООО «Зерноток» предназначена для отпуска зерна, т.е. материала, систематически потребляемого для изготовления продукции. Лимитно-заборная карта выписывается в двух экземплярах на одно наименование материала (номенклатурный номер) сроком на один месяц.

Один экземпляр до начала месяца передается начальнику зерноочистительного цеха – потребителю материалов, второй – складу.

Отпуск материалов в производство осуществляется складом ООО «Зерноток» при предъявлении начальником цеха своего экземпляра лимитно-заборной карты. Кладовщик отмечает в обоих экземплярах дату и количество отпущенных материалов, после чего выводит остаток лимита по номенклатурному номеру материала.

По лимитно-заборной карте ведется также учет материалов, не использованных в производстве (возврат). При этом никаких дополнительных документов не составляется.

В конце месяца (квартала) лимитно-заборные карты сдаются в бухгалтерию Общества бухгалтеру материального стола.

Операции по передаче материалов из одного подразделения организации в другое оформляются накладными на внутреннее перемещение материалов.

Накладная на внутреннее перемещение материалов в ООО «Зерноток» выписывается в трех экземплярах, один из которых остается в подразделении, списывающем материалы, второй экземпляр передается подразделению, принимающему материалы, третий экземпляр передается в бухгалтерскую службу организации. Накладные на внутреннее перемещение материалов подписываются руководителями передающего и принимающего отдела. Например, перемещение очищенного зерна их цеха подготовки в мукомольный цех. Один экземпляр остается на складе и является основанием для списания материалов, а второй передается принимающему лицу (подразделению) для оприходования. Накладную подписывают материально ответственные лица ООО «Зерноток» соответственно сдатчика и получателя и сдают в бухгалтерию для учета движения материалов.

Для учета отпуска материалов сторонним организациям применяется накладная на отпуск материалов на сторону (форма № М-15). В ООО «Зерноток» накладные выписывают менеджеры в двух экземплярах на основании условий договоров, при этом получатель предъявляет доверенность на получение ценностей, заполненную в установленном порядке.

Первый экземпляр отдел продаж передает складу ООО «Зерноток» как основание для отпуска материалов, второй – получателю материалов.

Документальное оформление операций по выбытию материалов производится в следующем порядке в зависимости от способов выбытия.

Выбытие материалов в результате их продажи оформляется отделом продаж ООО «Зерноток», как было сказано выше, путем выписки накладной на отпуск материалов на сторону. При перевозке грузов автотранспортом оформляется товарно-транспортная накладная.

Порядок вывоза и выноса с территории ООО «Зерноток» материалов, оформления пропусков на вывоз и вынос, организация контроля за вывозом (выносом) материальных запасов устанавливаются приказом директора ООО «Зерноток».

Списание материалов в Обществе осуществляется в следующих случаях:

- а) материалы пришли в негодность по истечении сроков хранения;
- б) материалы использованы в производственных целях;
- в) при выявлении недостачи материалов.

Подготовка необходимой информации для принятия руководством организации решения о списании материалов осуществляется комиссией с участием материально ответственных лиц. Состав комиссии устанавливается в учетной политике Общества и утверждается руководителем.

На рассматриваемом предприятии оформление операций по поступлению, перемещению и выбытию оформляется при помощи автоматизированной программы «1С: Предприятие». В этой программе заложены унифицированные формы документов. В целом документальное оформление поступления и выбытия материалов на предприятии ООО «Зерноток» ведётся согласно нормативным документам.

Согласно принятой учетной политике учёт материалов в ООО «Зерноток» осуществляется по фактической себестоимости, все затраты, связанные с их приобретением, отражаются на счёте 10 «Материалы» [16].

Фактическая себестоимость материалов, приобретённых за плату, складывается из всех затрат по их покупке. К таким затратам в ООО «Зерноток» относятся суммы, уплаченные в соответствии с договором продавцу; транспортно-заготовительные расходы.

Суммы, уплаченные поставщику, учитываются по дебету соответствующего субсчёта счёта 10 «Материалы». Порядок отражения на счетах бухгалтерского учёта операций по поступлению материалов представлен в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Учёт материалов при поступлении в ООО «Зерноток»

Содержание операций	Дебет	Кредит
1. Оприходованы материалы по себестоимости	10	60.01
2. Учтён налог на добавленную стоимость	19.03	60.01
3. НДС принят к вычету	68 «Расчеты по НДС»	19.03
4. Оплачены денежные средства поставщику материалов	60.01; 60.02	51

Например, в сентябре 2015 года ООО «Зерноток» приобрело для заправки оргтехники картриджи на общую сумму 16 500 руб. (в том числе НДС – 2 517 руб.).

Отражение хозяйственных операций представлено в таблице 2.2

Таблица 2.2 – Хозяйственные операции по приобретению материалов

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Оплачены картриджи	60.02	51	16500
2. Оприходованы картриджи на склад	10.09	60.01	13983
3. Зачтен аванс поставщику	60.01.	60.02	16500
4. Учтён НДС по оприходованным материалам	19	60	2517
5. НДС принят к вычету	68.02	19.03	2517
6. Картриджи переданы в эксплуатацию	26	10.09	13983

Ряд особенностей в ООО «Зерноток» имеет учёт транспортно-заготовительных расходов (ТЗР). К транспортно-заготовительным расходам, связанным с приобретением материалов, относят:

- 1) расходы по транспортировке материалов;
- 2) недостачи и потери от порчи материалов в пути в пределах норм естественной убыли;
- 3) прочие расходы, связанные с приобретением материалов.

Сумма ТЗР, относящаяся к счетам 10-03, 10-05, 10-09, включаются в стоимость изготовления конкретного номенклатурного номера доставленного материала. Сумма ТЗР, относящихся к счетам 10-01, 10-02, подлежащая списанию на затраты производства в текущем месяце, определяется умножением учетной стоимости списываемых материалов на процент ТЗР.

Процент ТЗР определяется отношением суммы остатка ТЗР на начало месяца к учетной стоимости остатка материалов на начало месяца.

Например, в ООО «Зерноток» числится: 80 килограммов пищевых добавок на общую сумму 384000 руб.; ТЗР, связанные с приобретением сырья- на общую сумму 43100 руб.

В сентябре ООО «Зерноток» приобрёл 100 килограммов пищевых добавок на общую сумму 470000 руб. (в том числе НДС – 71 695 руб.). Расходы по доставке на склад ООО «Зерноток» составил 54000 руб. (в том числе НДС –8237руб.).

В сентябре расход пищевых добавок составил:

В основном производстве – на общую сумму 280800 руб. ;

Во вспомогательном производстве – на общую сумму 42 000 руб.

Отражение данных хозяйственных операций представлено в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Хозяйственные операции ООО «Зерноток» по учёту ТЗР

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Оприходованы пищевые добавки (470000-71695)	10.01	60.01	398305
2. Учтён НДС	19.03	60.01	71695
3. Учтены ТЗР, связанные с приобретением пищевых добавок	10.01	60.01	45763
4. Учтён НДС по ТЗР	19	60	8237
5. Списана стоимость добавок, переданных в основное производство	20	10-1	280080
6. Списана часть ТЗР по сырью, переданному в основное производство	20	10-10	31817
7. Списана стоимость пищевых добавок, переданных вспомогательному производству	23	10-1	42000
8. Списана часть ТЗР по сырью, переданному вспомогательному производству	23	10-10	4771

Процент ТЗР, подлежащих списанию на счета по учёту затрат, составит:

$$(43100 + 45763) : (384000 + 398305) \times 100 = (88863 : 782305) = 11,36\%$$

Сумма ТЗР, которая должна быть списана на счета по учёту расходов основного производства, составит:

$$280080 \times 11,36\% = 31817$$

Сумма ТЗР, которая должна быть списана на счёт по учёту расходов вспомогательного производства, составит:

$$42000 \times 11,36\% = 4771$$

Анализируя данный пример, можно сделать вывод, что учёт транспортно-заготовительных расходов в организации ведётся правильно.

В практике учета ООО «Зерноток» возникают случаи учета неотфактурованных поставок. Неотфактурованным поставками считаются материальные запасы, поступившие в ООО «Зерноток» без расчётных документов. Неотфактурованные поставки принимаются на склад составлением акта о приемке материалов. Такие случаи встречаются в Обществе, когда происходят закупки зерна у физических лиц, не являющихся предпринимателями. Кроме того, это случается, когда поставщик отправил зерно без сопроводительных документов.

Организация ООО «Зерноток» использует в качестве учетных цен фактическую себестоимость материалов, указанные материалы приходятся по рыночным ценам.

Рассмотрим пример. В конце августа 2015 года на склад предприятия поступила партия зерна без товарно-сопроводительных документов поставщика. Стоимость материалов, указанная в договоре поставки, составляет 150 000 руб. без учета НДС. Расчётные документы ООО «Зерноток» получило в следующем месяце. Стоимость материалов, указанная поставщиком, составила 186000 руб. (в том числе НДС–16909руб.). Оплата произведена после получения расчётных документов. ООО «Зерноток» учитывает материалы по фактической себестоимости.

Отражение данных хозяйственных операций в учете ООО «Зерноток» представлено в таблице 2.4.

Таблица 2.4 – Хозяйственные операции по учёту неотфактурованных поставок

Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
1. Приняты к учёту материалы, поступившие без сопроводительных документов, октябрь 2011 года	10.01	60.01	150 000
2. Отражён НДС на материалы от стоимости поступивших материалов, октябрь 2011 года	19.03	60.01	15 000
3. Увеличена стоимость материалов на разницу между фактической ценой и учетной ценой, сентябрь 2015 года (169091-150000)	10.01	60.01	19091

Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
4. Доначислена сумма НДС на разницу между фактической ценой и учетной ценой материалов, ноябрь 2011	19.03	60.01	1909
5. Оплачена стоимость материалов после поступления сопроводительных документов	60.01	51	186 000

Материалы, принятые ООО «Зерноток» на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Рассмотрим особенности учёта материалов, приобретённых за плату. На предприятии ООО «Зерноток» способ учёта материалов, приобретённых за плату ведётся с использованием счетов учёта МПЗ, на которых накапливаются все виды затрат, формирующих фактическую себестоимость запасов, в частности на счёте 10 «Материалы».

В августе 2015 года поступила партия зерна от поставщика стоимостью 240000 руб., в том числе НДС – 21818 руб. транспортировка осуществлялась сторонней организацией, стоимость её услуг – 36 000 руб., в том числе НДС – 5492 руб. Бухгалтерские записи по данной операции, сделанные в учете ООО «Зерноток», представлены в таблице 2.5.

Таблица 2.5 – Хозяйственные операции по приобретению основных материалов по фактической себестоимости

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Поступила партия зерна на склад	10-1	60	218182
2. Отражён НДС по поступившим материалам (10%)	19 -3	60	21818
3. В себестоимость материалов включена стоимость доставки	10-1	60	30508
4. Отражён НДС по оказанным транспортным услугам	19-3	60	5492
5. Произведена оплата услуг транспортной организации по доставке материалов	60-1	51	36000
6. Произведена оплату поставщику за партию зерна	60-1	51	120000

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
7. Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные по принятым на учет материалам и транспортным услугам	68-1	19-3	27310
8. Отражено списание материалов при отпуске в производство	20	10-1	248690

Фактическая себестоимость материалов при их изготовлении силами организации определяется исходя из фактических затрат, связанных с их производством. Для учета затрат на изготовление материалов и формирования их фактической себестоимости в ООО «Зерноток» используются счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.

Применение того или иного корреспондирующего счета зависит от того, из какого производства поступают изготовленные материалы.

При принятии изготовленных материалов к бухгалтерскому учету фактические расходы, учтенные на счетах 20, 23 и др., относятся на дебет счета 10 «Материалы». Суммы НДС по израсходованным материалам, выполненным работам и оказанным услугам, стоимость которых списывается на изготовление материалов, подлежат вычету в обычном порядке.

Для целей налогообложения стоимость сырья, материалов и инструментов определяется так же, как в бухгалтерском учете (п. 2 ст. 254, пп. 5 п. 1, п. 2 ст. 346.16 НК РФ) [2].

В бухгалтерском учете ООО «Зерноток» операций по изготовлению материалов силами самой организации отражаются следующими бухгалтерскими записями, которые представлены в таблице 2.6.

Таблица 2.6 – Хозяйственные операции по изготовлению материалов силами ООО «Зерноток»

Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Отражена стоимость семян согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10	60
2. Отражена сумма НДС со стоимости материалов	19-3	60
3. Произведена оплата за материалы (включая НДС)	60	51
4. Семена отпущены в производство на изготовление новых материалов	23	10

Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
5. Отражены затраты вспомогательного производства на изготовление материалов: - начислена амортизация объекта основных средств, используемого при изготовлении материалов; - начислена заработная плата работникам, занятым изготовлением материалов; - начислены страховые взносы на сумму оплаты труда работников, занятых изготовлением материалов	23 23 23	02 70 69
6. Приняты к учету материалы, изготовленные во вспомогательном производстве	10	23
7. Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по материалам, приобретенным для изготовления новых материалов	68-1	19-3

Также некоторые особенности имеют операции по учёту материалов, полученных в результате ликвидации основных средств и иного имущества. Материалы, остающиеся в результате ликвидации основных средств и иного имущества и пригодные к дальнейшему использованию, принимаются в ООО «Зерноток» по рыночной стоимости на дату списания имущества и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты.

В бухгалтерском учете ООО «Зерноток» материалы, полученные при списании объектов основных средств, отражаются по дебету счета учета материалов (субсчет 10-1 «Сырье и материалы») в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

Материалы, полученные от выбытия основных средств и которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части в данной организации (металлолом, утильсырье), отражаются по дебету субсчета 10-6 «Прочие материалы».

Если в отчетном месяце в ООО «Зерноток» поступили расчетные и отгрузочные документы на материалы, но сами они не поступили, то такие материалы подлежат учету в конце месяца как материалы в пути.

Сумма недостачи и порчи материалов сверх предусмотренных в договоре величин, предъявленная в виде претензии к поставщикам или транспортной организации, относится в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям») с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Аналогично в ООО «Зерноток» отражаются в учете претензии к поставщикам на суммы к излишней оплаты, произведенные в связи с несоответствием цен, указанных в расчетных документах, ценам, предусмотренным в спецификации к договору.

Аналитический учет по субсчету 76-2 «Расчеты по претензиям» в ООО «Зерноток» ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям. Как правило, суммы, поступившие по ранее предъявленным претензиям, отражаются по кредиту субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета». В случае, если груз утрачен по вине перевозчика, то подлежащая возмещению им сумма причиненного грузоотправителю ущерба отражается в учете следующим образом: по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям», в корреспонденции с кредитом счета 94 производится запись на сумму балансовой стоимости утраченной готовой продукции, а в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы», производится запись на разницу между возмещаемой перевозчиком стоимостью груза и его балансовой стоимостью (п. п. 2, 2, 10.2, 16 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, Инструкция по применению Плана счетов). Поступление денежных средств от перевозчика в счет возмещения причиненного организации ущерба отражается по дебету счета 51 и кредиту счета 76, субсчет 76-2.

Более наглядно операции по учету недостач и потерь, обнаруженных при приемке материалов в ООО «Зерноток» представлены в таблице 2.7.

Таблица 2.7 – Хозяйственные операции по учёту недостачи и порчи материалов, обнаруженных при их приёмке

Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Выявлена недостача материалов в пределах норм естественной убыли при их приемке (до момента их принятия к бухгалтерскому учету)	94-1	60
2. Выявлена недостача материалов сверх норм естественной убыли при их приемке (до момента их принятия к бухгалтерскому учету)	76-2	60-1
3. Предъявлены претензии к поставщикам по несоответствия цен, тарифов, ошибкам в счетах, выявленным при приемке материалов (до момента их принятия к учету)	76-2	60-1
4. Отражено поступление на расчетный счет сумм по ранее предъявленным претензиям	51	76-2
5. Отражен отказ судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций, ранее предъявленных в виде претензий	94-1	76-2
6. Списаны суммы недостач материалов при отсутствии виновных лиц и в случаях отказа суда во взыскании ущерба с виновных лиц ввиду необоснованности иска	91-2	94-1

Фактический расход материалов при их отпуске на производство и иные хозяйственные цели в ООО «Зерноток» отражается по кредиту счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или другими соответствующими счетами. В бухгалтерском учете ООО «Зерноток» операции по отпуску материалов на производство продукции отражаются бухгалтерскими записями, представленными в таблице 2.8.

Таблица 2.8 – Хозяйственные операции ООО «Зерноток» по учёту отпуска материалов в производство

Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Списаны материалы на изготовление продукции основного производства	20	10
2. Списаны материалы на изготовление материалов вспомогательного производства	23	10
3. Списаны материалы на общепроизводственные нужды	25	10
4. Списаны материалы на общехозяйственные нужды	26	10

На предприятии ООО «Зерноток» оценка материальных ресурсов, отпущенных в производство или при их выбытии, производится по каждой группе запасов по методу средней себестоимости путём деления общей себестоимости группы запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца. В качестве недостатка учета МПЗ в ООО «Зерноток» необходимо отметить отсутствие соответствующим образом оформленных первичных документов, подтверждающих факт отпуска в подразделения и в производство материалов. Например, ООО «Зерноток» принято решение о списании специального оборудования. На момент списания стоимость специального оборудования, находящегося в эксплуатации, составила 87 000 руб. При демонтаже специального оборудования были извлечены детали, пригодные для дальнейшего использования, которые оценены в 12 000 руб. В учёте предприятия сделаны следующие записи, которые представлены в таблице 2.9.

Таблица 2.9 – Хозяйственные операции по учёту списания материалов

Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Списана стоимость специального оборудования.	91-2	10-9	87 000
2. Оприходованы детали, пригодные для дальнейшего использования	10-10	91-1	12 000

Проведение инвентаризации материалов в ООО «Зерноток» осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Инвентаризация материалов в ООО «Зерноток» осуществляется комиссией при обязательном участии материально ответственных лиц.

В процессе инвентаризации сверяется их фактическое наличие в натуральном выражении по участкам учета и материально-ответственным лицам с данными учета. Весь процесс инвентаризации документируется.

Данные инвентаризационных описей используются для составления сличительных ведомостей, в которых фактические данные описей сопоставляются с учетными данными.

Для инвентаризации материалов в ООО «Зерноток» используются унифицированные формы первичной учетной документации - Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей и Акт инвентаризации расчетов за товарно-материальные ценности, находящиеся в пути. Для отражения результатов инвентаризации материалов, по которым выявлены отклонения от учетных данных, применяются сличительные ведомости формы № ИНВ-19 «Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей».

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия материалов с данными бухгалтерского учета в ООО «Зерноток» регистрируются и отражаются на счетах бухгалтерского учета в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета.

В соответствии с Планом счетов выявленные излишки материалов принимаются в состав прочих доходов на дату проведения инвентаризации и отражаются по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 91-2 «Прочие доходы и расходы», т.е. зачисляются на финансовые результаты организации.

Недостача материалов и его порча относится на счет виновных лиц. Взыскание недостачи в ООО «Зерноток» отражается по кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба») при наличии виновных лиц.

Внесение денежных средств виновным лицом в погашение задолженности по возмещению ущерба отражается по кредиту субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» в корреспонденции с дебетом счета 50 «Касса».

При отсутствии конкретных виновников, списание недостатков и потерь от порчи материалов сверх норм производится на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Нарушений по проведению инвентаризации материальных ресурсов в ООО «Зерноток» не выявлено.

Кроме основных материалов в ООО «Зерноток» ведется учет специальной одежды, которая выдается работникам производства: халаты, обувь, перчатки, головные уборы, комбинезоны и другие виды спец.одежды. 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). При выдаче спецодежды не нужно начислять НДФЛ и страховые взносы, так как она выдается работникам в пользование, а не в собственность. Пример учёта операций по выдаче специальной одежды со сроком службы менее 12 месяцев приведен в таблице 2.10.

Таблица 2.10 – Учёт операций по выдаче спецодежды в ООО «Зерноток»

Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Приобретена спецодежда	10-10	60-1
2. Принят к учету «входной» НДС по спецодежде	19-03	60-1
3. НДС по спецодежде принят к вычету	68-02	19-03
4. Спецодежда выдана работникам (дебетуются те же счета, что и при начислении зарплаты работникам, которым выдана спецодежда)	20,25	10-10

Другим видом материалов, используемым в Обществе, является горюче-смазочные материалы (ГСМ). ГСМ для собственных и арендованных автомобилей учитываются одинаково. Учет приобретенных ГСМ зависит от способа их приобретения.

В ООО «Зерноток» ГСМ приобретается, в основном, за наличные денежные средства. Стоимость ГСМ, израсходованных за месяц, определяется на основании путевых листов или отчетов систем контроля пробега (пробега и расхода топлива)

и списывается на расходы на последнее число месяца проводкой (п. п. 16, 18 ПБУ 10/99). В учете делаются следующие проводки, обобщенные в виде таблицы 2.11.

Таблица 2.11 – Учёт горюче-смазочных материалов (ГСМ) в ООО «Зерноток»

Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Выданы водителю деньги под отчет на приобретение ГСМ	71	50
2. Оприходованы ГСМ после представления водителем авансового отчета	10-03	71
3. Отражен НДС по ГСМ	19-03	71
4. НДС по ГСМ принят к вычету	68-02	19-03
5. Включена в затраты стоимость ГСМ	20	10-03

При определении обоснованности произведенных затрат на приобретение топлива для служебного автомобиля ООО «Зерноток» учитывает Методические рекомендации «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте», введенные в действие Распоряжением Минтранса России от 14.03.2008 N АМ-23-р.

В целом по результатам проведенного исследования постановки учета материалов в ООО «Зерноток» можно сделать выводы. Учет материалов организован в соответствии с Планом счетов и методическими рекомендациями по учету, движение материалов оформляется документально, материалы учитываются в полном объеме и отражаются на счетах бухгалтерского учета своевременно. В целях контроля над сохранностью ТМЦ используется инвентаризация. Однако установлено ряд нарушений, устранение которых будет способствовать совершенствованию учета материалов в Обществе. Рекомендации по совершенствованию учета представлены в следующей главе дипломной работы.

2.2 Результаты аудиторской проверки в ООО «Зерноток»

Планирование аудита в ООО «Зерноток» осуществлялось в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 3 аудиторской деятельности [8].

Планирование аудита МПЗ в ООО «Зерноток» состояло из четырех основных этапов:

- 1) сбор общих сведений об ООО «Зерноток»;

- 2) оценка существенности и аудиторского риска;
- 3) ознакомление с системой внутрихозяйственного контроля и оценка риска контроля;
- 4) разработка общего плана аудита и программы аудита.

Сбор общих сведений – общая информация о предприятии, необходимая от того, чтобы в дальнейшем сделать обоснованное заключение о достоверности отчетности. Основными источниками информации об ООО «Зерноток» являлись:

- 1) обсуждение с работниками бухгалтерии и руководством вопросов организации учета МПЗ;
- 2) посещение и осмотр основных участков, складов, которые предоставляют возможность убедиться в наличии и сохранении активов, составить представление об условиях производства;
- 3) внешние и внутренние отчеты и публикации.

Произошло ознакомление с историей развития предприятия, видами деятельности, получена информация об учетной политике, исследована степень ответственности и прав руководителей различных уровней.

Произведен сбор информации о правовых обязанностях клиента, ознакомление с юридическими документами клиента: Уставом, документами регистрации, протоколами собраний учредителей, в которых содержится информация о распределении полученной прибыли, выплата вознаграждений, подписание контрактов и соглашений, решение об участии в других предприятиях, о приобретении собственности, предоставлении долгосрочных займов.

При общем ознакомлении с деятельностью ООО «Зерноток» собирались данные с помощью специальных сайтов в Интернете: на сайте <https://service.nalog.ru> проверен адрес регистрации контрагентов на «массовость»; проверено, не находится ли юридическое лицо в стадии ликвидации; проверен адрес местонахождения в справочнике юридических лицах, связь с которыми по

указанному ими адресу (месту нахождения), внесенному в Единый государственный реестр юридических лиц, отсутствует; уточнено отсутствие задолженности по налогам, и сдает ли отчетность аудируемая организация; проверено наличие факта невозможности осуществления руководства, установленного судом; проверены сведения об участии руководителя, учредителя(-ей) ООО «Зерноток» в нескольких юридических лицах. На сайте Высшего Арбитражного суда проверено участие организации в судебных спорах на сайте Высшего Арбитражного Суда РФ.

Кроме того, на данном этапе проверен факт того, что ООО «Зерноток» зарегистрировано и, на данный момент, не снято с учета, а также проверены реквизиты, указанные обществом в документах. Эта информация получена путем запроса в налоговой инспекции выписки из ЕГРЮЛ. Выписка получена также через интернет на сайте ФНС РФ.

Далее в ходе планирования осуществлена оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учёта в ООО «Зерноток». Оценка состояния бухгалтерского учета в ООО «Зерноток» состояла из следующих процедур:

- 1) проверка начальных остатков;
- 2) проверка соответствия остатков аналитического и синтетического учета и бухгалтерской отчетности;
- 3) проверка соответствия Учетной политики в части раскрытия способов ведения бухгалтерского учета МПЗ действующему законодательству и иным нормативным актам;
- 4) тестирование системы внутреннего контроля;
- 5) анализ применяемого порядка приобретения материалов.

Убедились в том, что остатки по счетам учета МПЗ на начало проверяемого периода соответствуют их остаткам, подтвержденным в составе финансовой отчетности на конец предшествовавшего отчетного периода.

При проверке начальных остатков, отраженных в бухгалтерском балансе в ООО «Зерноток» использовались следующие источники информации:

1) бухгалтерский баланс за предшествующий год, сводные регистры синтетического учета (Главная книга, оборотно-сальдовая ведомость, ведомость остатков по синтетическому счету 10 «Материалы» и т.д.).

2) регистры аналитического учета (аналитические ведомости, карточки складского учета, инвентаризационные ведомости и т.д.)

Путем сопоставления данных регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности на начало проверяемого периода и конец периода, предшествующего проверяемому, убедились в том, что сальдо по субсчетам счета 10 «Материалы» корректно перенесено из предыдущего периода и не содержит искажений.

При проверке соответствия остатков аналитического и синтетического учета и бухгалтерской отчетности использовались источники информации:

- 1) бухгалтерский баланс за 2015 год;
- 2) сводные регистры синтетического учета (Главная книга, оборотно-сальдовая ведомость, ведомость остатков по синтетическому счету 10 «Материалы» и т.д.)
- 3) регистры аналитического учета (аналитические ведомости, книги остатков, карточки складского учета и т.д.)

Составлена таблица соответствия остатков на начало и конец проверяемого периода по субсчетам счета 10. Проведена сверка сальдо на начало и конец проверяемого периода по бухгалтерскому балансу с Главной книгой. Результаты сверки оформлены в специальном рабочем документе аудитора, представленном в приложении 5.

Следующая процедура заключалась в проверке соответствия Учетной политики в части раскрытия способов ведения бухгалтерского учета МПЗ действующему законодательству и иным нормативным актам. Источник информации - приказ об учетной политике ООО «Зерноток» на 2015 год.

Анализ показал, что в учетной политике ООО «Зерноток» не раскрыты особенности учета и списания специального инвентаря и спец.оборудования; а также сроки составления и проверки путевых листов.

Следовательно, сделан вывод: учетная политика в части учета МПЗ не соответствует требованиям Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н [13].

Следующая процедура заключалась в тестировании системы внутреннего контроля ООО «Зерноток». Источники информации:

- 1) учетная политика организации;
- 2) приказы о назначении состава инвентаризационной комиссии и проведении инвентаризации;
- 3) должностные инструкции;
- 4) договоры о материальной ответственности;
- 5) первичные документы, журналы регистрации;
- 6) результаты осмотра складских помещений;
- 7) результаты опроса сотрудников организации.

Наиболее эффективным методом получения информации о системе внутреннего контроля являются опросы работников, производимые при помощи специальных анкет. Результаты опроса представлены в приложении Ж.

Проведение опроса позволило уточнить типовую программу аудиторской проверки, определить аудиторские процедуры, что, в конечном счете, способствовало повышению ее эффективности.

Далее проводился анализ применяемого порядка приобретения материалов в ООО «Зерноток». Источники информации:

- 1) договоры поставки, спецификации, накладные поставщиков;
- 2) акты приемки МПЗ;
- 3) первичные документы складского учета.

На следующем этапе планирования проверки выявлялись приоритетные направления проверки исходя из особенностей деятельности ООО «Зерноток».

Порядок выполнения этапа состоял в следующем: на основании регистров бухгалтерского учета и заключенных договоров ООО «Зерноток» выявлены виды

хозяйственных операций с ТМЦ, подлежащие обязательной проверке. Это операции, наиболее существенные по объему; операции, не связанные с основной деятельностью организации; операции, по которым предусмотрен особый порядок ведения бухгалтерского учета. Результаты процедуры использовались в дальнейшем для определения уровня существенности и построения аудиторской выборки.

При подготовке общего плана и программы аудита устанавливался приемлемый уровень существенности, с помощью которого выявлялись значимые для аудита области и планировались необходимые аудиторские процедуры.

Уровень существенности определен исходя из основных показателей бухгалтерской отчетности ООО «Зерноток» за 2015 год. Для расчета использованы данные бухгалтерской отчетности предприятия – приложения 1, 2. При расчете выбираются наиболее значимые показатели бухгалтерской отчетности, исчисляется процент от их суммы по установленным критериям. Рассчитывается среднее арифметическое значение, затем из полученных значений исключаются значения, сильно отклоняющиеся от среднего, и исчисляется новая средняя величина, значение которой принимается за уровень существенности.

Таблица 2.12 - Расчет уровня существенности для проведения аудиторской проверки в ООО «Зерноток» за 2015 год, тыс. руб.

Показатели	2014г (на начало отчетного периода)	2015г.(на начало отчетного периода)	Среднее значение показателя	Критерий, %	Значение, применяемое для расчета (4*5/100)
Выручка от продажи работ, услуг	83658	80 617	82138	2	1643
Себестоимость	76876	75512	76194	2	1524
Прибыль (убыток) до налогообложения	556	933	745	5	52
Капитал и резервы	23763	24509	24136	7	1207
Сумма активов	262523	222273	242398	1	2424
Среднее значение					1370
Наименьшее значение колонки б					52
Наибольшее значение колонки б					2424

Выбранный уровень существенности (среднее значение) после исключения наименьшего и наибольшего значений	1458
--	------

После расчета показатель можно округлить до целого значения. Таким образом, показатель существенности для проверки ООО «Зерноток» составляет 1400 тыс. руб. Далее исчисленный уровень существенности распределялся по статьям бухгалтерской отчетности. В таблице 2.13 произведен расчет существенности для статьи «Запасы» бухгалтерского баланса

Таблица 2.13 – Значение уровня существенности для статьи баланса «Запасы»

Статьи актива	Сумма, тыс. руб.	Доля статьи в валюте баланса, %	Уровень существенности, тыс. руб.
Сырье и материалы	20600	9,3	130
Итого баланса	222273	–	–

Уровень существенности во многом определяет аудиторский риск. Между уровнем существенности и степенью аудиторского риска имеется обратная зависимость: чем выше уровень существенности, тем ниже общий аудиторский риск; чем ниже уровень существенности, тем выше аудиторский риск [31].

Оценивался также контрольный риск, который обратно пропорционален надёжности системы внутреннего контроля (высокой надёжности соответствует низкий риск; средней надёжности соответствует средний риск; низкой надёжности соответствует высокий риск). Результаты тестирования представлены в таблице 2.14.

Таблица 2.14 – Тесты оценки системы бухгалтерского учета в ООО «Зерноток»

Вопросы (тесты)	Оценка теста			Результат оценки
	Высокая У1	Средняя У2	Низкая У3	
Формы бухгалтерского учета	Соответствует установленным требованиям			У1
Автоматизация учета	Полная			У1
Организация бухгалтерской службы, распределение обязанностей	Высокая			У1
Квалификация и опыт работы	Высокая			У1

Вопросы (тесты)	Оценка теста			Результат оценки
	Высокая У1	Средняя У2	Низкая У3	
главного бухгалтера				
Список должностных лиц, которым предоставлено право подписи первичных документов по операциям с МПЗ			низкая	У3
Ведение журнала учета выданных доверенностей			низкая	У3

Окончание таблицы 2.14

Вопросы (тесты)	Оценка теста			Результат оценки
	Высокая У1	Средняя У2	Низкая У3	
Организация документооборота		Средняя		У2
Соответствие учетной политики требованиям ПБУ	Полное соответствие			У1
Порядок документирования хозяйственных операций		Частично не соответствует		У2
Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств	Высокая			У1
Ведение регистров бухгалтерского учета	Полностью соответствует			У1
Порядок отражения операций в регистрах учета		Содержат отдельные отклонения		У2
Порядок составления бухгалтерской отчетности	Соответствует установленным нормативным требованиям			У1
Итог оценок:	8	3	2	

Таким образом, для ООО «Зерноток» уровень системы внутреннего контроля оценен как средний, что соответствует среднему уровню риска средств контроля.

Приемы и методика построения выборки определяются в соответствии с утвержденными внутрифирменными стандартами. При отборе операций с материалов для выборочной проверки в ООО «Зерноток» выделены следующие

операции: операции по приобретению материалов – 20 % от общего количества; операции со связанными сторонами по приобретению материалов – 50 %; операции, произошедшие в конце отчетного периода (декабрь 2015 года) и после отчетной даты до подписания отчетности – сплошной метод; операции по отпуску материалов в производство – 15 % от общего количества.

По результатам предыдущих процедур планирования, составлен общий план и программа проверки. Общий план аудиторской проверки учета материалов в ООО «Зерноток» представлен в таблице 2.15.

Таблица 2.15 – Общий план аудита МПЗ в ООО «Зерноток»

Проверяемая организация		ООО «Зерноток»
Период аудита		С 01.01.2015 по 31.12.2015
Руководитель аудиторской группы		Кураева Е.А.
Планируемый аудиторский риск		средний
Планируемый уровень существенности		130 тыс.руб.
Сегмент аудита	Сроки проведения	Исполнитель
1. Учредительные и другие общие документы	15.12.16-15.12.16	Кураева Е.А.
2. Учетная политика предприятия	16.12.16-17.12.16	Кураева Е.А.
3. Анализ и оценка организации системы внутреннего контроля, знакомство с общим порядком ведения учета	18.12.16-18.12.16	Кураева Е.А.
4. Проверка документального оформления материально-производственных запасов	18.12.16-19.12.16	Кураева Е.А.
5. Проверка учета поступления материально-производственных запасов	20.12.16-20.12.16	Кураева Е.А.
6. Проверка учета выбытия материально-производственных запасов и отпуска в производство	21.12.16-21.12.16	Кураева Е.А.
7. Проверка результатов инвентаризации МПЗ	22.12.16-22.12.16	Кураева Е.А.
8. Оформление результатов проверки	23.12.16-.25.12.16	Кураева Е.А.

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит подробной

инструкцией ассистентам аудитора и одновременно является для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы средством контроля качества работы. Программа аудиторской проверки МПЗ в ООО «Зерноток» представлена в приложении 7 к настоящей дипломной работе.

Целью аудита в ООО «Зерноток» являлось подтверждение достоверности данных отчетности по наличию и движению товарно-материальных ценностей и установление соответствия оформленных хозяйственных операций действующим нормативным актам.

В ходе аудиторской проверки по существу в ООО «Зерноток» выполнялись процедуры, описанные ниже.

Первая процедура - это проверка правильности проведения инвентаризации запасов и отражения ее результатов в бухгалтерском учете.

Источники информации:

- 1) приказы о порядке и сроках проведения инвентаризации;
- 2) приказы о назначении состава постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий;
- 3) инвентаризационные описи, акты инвентаризации, сличительные ведомости;
- 4) протоколы заседания инвентаризационной комиссии
- 5) решения руководства по утверждению результатов инвентаризации;
- 6) бухгалтерские регистры аналитического и синтетического учета, в которых отражены результаты проведенной инвентаризации;
- 7) контрольные подсчеты аудитора.

В ООО «Зерноток» проведена выборочная проверка наличия материальных ресурсов. В результате проверки излишков и недостачи запасов не обнаружено, принято решение принять во внимание результаты инвентаризации, проведенной перед составлением бухгалтерской отчетности в октябре 2015 года.

Следующая процедура - проверка документального подтверждения прав собственности на МПЗ. Источники информации:

- 1) договоры, спецификации, накладные поставщиков;
- 2) акты оприходования материалов, складские документы.

Путем анализа полученных документов подтверждено, что ООО «Зерноток» имеет право собственности на сырье и другие материалы и все условия договоров, обуславливающих переход права собственности, соблюдены. По материальным запасам, созданным в процессе деятельности организации, получено подтверждение, что их происхождение подтверждено документально. Готовая продукция учитывается на основании отчетов производства в полном объеме.

Далее проводился анализ движения материалов. Источник информации - регистры синтетического учета.

Также в ходе аудита проведена проверка правильности корреспонденции счетов для отражения хозяйственных операций по учету МПЗ. Нарушений не установлено. Бухгалтерские проводки, используемые для отражения хозяйственных операций по учету МПЗ в ООО «Зерноток», соответствуют Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной приказом Минфина РФ от 31.10.2000 №94н [17] с точки зрения их корректности и соответствия хозяйственным операциям, которые они отражают.

Далее проведена проверка наличия списка должностных лиц, которым предоставлено право подписи первичных документов по операциям с МПЗ, ответственных за приемку и отпуск запасов (заведующих складами, кладовщики, экспедиторы и т.п.), за оформление первичных документов, за сохранность запасов. Однако для проверки документ не представлен. Данное обстоятельство свидетельствует о недостатке системы внутреннего контроля. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они содержат наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, а также личные подписи указанных лиц.

Рекомендовано утвердить приказом руководителя перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, по согласованию с главным бухгалтером.

В ходе проверки установлено, что в ООО «Зерноток» журнал учета выданных доверенностей ведется только в электронном виде, то есть в информационной базе программы. Соответственно, сведения о выданных доверенностях на получение материальных ценностей не регистрируются в журнале учета выданных доверенностей.

Вывод: отсутствие журнала учета выданных доверенностей и отчетов по ним, свидетельствует о недостатке системы внутреннего контроля над операциями с товарно-материальными ценностями.

Следующая процедура аудита по существу заключалась в проверке полноты документального подтверждения хозяйственных операций по движению материалов в бухгалтерском учете ООО «Зерноток». Источниками информации для проверки послужили первичные документы по учету материалов (накладные-требования, приходные ордера, лимитно-заборные карты и т.д.) и регистры аналитического учета в программе 1С:Предприятие.

Производилась проверка наличия первичных документов, служащих основанием для бухгалтерских записей в информационной базе программы. Проверка проводилась с учетом особенностей организации запасов и системы управленческого учета. В частности, в ходе проверки проверена правильность списания топлива (ГСМ). ООО «Зерноток» за период 2015 года списало на затраты сумму израсходованного ГСМ в размере 3 110 200 рублей.

Примеры путевых листов, по которым выявлены замечания, представлены в таблице 2.16, однако замечания носят системный характер, то есть характерны для всего объема первичной документации по учету горюче-смазочных материалов.

Таблица 2.16 – Замечания, выявленные в ходе проверки путевых листов

№ и дата путевого листа	Наименование ТС, ФИО водителя	Замечания
№1434/1 «20-29» декабря 2015 г.	КАМАЗ. Рег №3983СР89, Онофрей А.Е.	Не указано время начала и окончания работы не указан маршрут движения Не указан номер водительского удостоверения

№1277 «23» июня 2015 г.	УАЗ 23632 Pickup, Рег.№А376РХ 89, Волчанин С.В.	Не указан номер водительского удостоверения Не указано время окончания работы Не указан маршрут
1425 от 15-15 декабря 2015г	а/м ВАЗ, водитель Сапунец А.Н.	Задание водителю не соответствует данным о последовательности выполнения задания Время выезда -8-00, возвращения – не указано
1422 от 14.12.2015г., 1427 от 16.12.2015, 1428 от 17.12.15	Трактор МТЗ Беляев В.М.	Не указан маршрут, объект (задание), время выезда и возвращения, вид выполняемой работы

По результатам проверки сделано замечание: в путевых листах заполнены не все реквизиты, в частности, отсутствует информация о конкретном (фактическом) маршруте, подтверждающая производственный характер поездок транспортных средств, путевые листы не пронумерованы, в отдельных путевых листах отсутствует информация о начале и окончании работы, не указан номер водительского удостоверения.

На основании проверки сделан вывод: обществом нарушены отдельные требования действующего законодательства, Общество несет налоговые риски по признанию данных расходов экономически необоснованными и документально неподтвержденными в налоговом учете.

Выявленным недостаткам дано нормативное обоснование. Путевые листы, как правило, становятся одним из основных объектов налоговой проверки. Неполное их заполнение на практике часто приводит к доначислению налога на прибыль. Поэтому и бухгалтеру желательно тщательно следить за правильным оформлением этих документов. Требования к оформлению путевых листов изначально были утверждены постановлением Госкомстата от 28.11.1997 № 78 (далее - Постановление Госкомстата) [30]. В соответствии с указанным Постановлением [30] утвержденные формы унифицированных документов подлежат применению в целях учета движения автотранспортных средств и начисления заработной платы водителям. В то же время приказом Минтранса

России от 18.09.2010 № 152 [26] были утверждены обязательные реквизиты и требования к оформлению путевых листов (далее - Правила оформления путевых листов).

Размер налоговых рисков по недостаточному документальному оформлению расходов на горюче-смазочные материалы:

$3\ 110\ 200 \times 20\% = 622\ 040$ руб. - сумма доначисленного налога на прибыль

$622\ 040 \times 20\% = 124\ 408$ руб. – сумма возможных штрафных санкций за неполную уплату налога на прибыль.

Итого размер налоговых рисков по ГСМ – 746 448 руб.

Кроме того, осуществлена проверка правильности и полноты отражения хозяйственных операций по движению специальной одежды в бухгалтерском учете ООО «Зерноток». Источники информации:

1) первичные документы по учету материалов (накладные, требования, приходные и расходные ордера, лимитно-заборные карты и т.д.);

2) регистры аналитического учета.

К спецодежде в ООО «Зерноток» относится следующее имущество: специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны, костюмы, куртки, брюки, халаты, тулупы, различная обувь, рукавицы, респираторы, другие виды специальной одежды).

При проверке правильности списания спецодежды в ООО «Зерноток» выявлены следующие нарушения:

- списание спецодежды документально не оформлено;

- карточки учета спецодежды не ведутся;

- перечень должностей, которым выдается спецодежда, не утвержден в форме Приказа;

- специальная одежда и специальный инструмент списываются без соблюдения норм;

- в бухгалтерском учете одежда сроком эксплуатации более 12 месяцев единовременно списывается с учета и включается в составе расходов;

- в Учетной политике правила и методы учета специальной одежды и специальной оснастки не раскрыты.

Выявленные замечания позволяют сделать вывод о том, что Общество не соблюдает установленные законодательством правила бухгалтерского учета специальной одежды. У ООО «Зерноток» присутствуют налоговые риски по признанию расходов на специальную одежду документально не оформленными и исключению их из расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль.

Далее в ходе аудита МПЗ выборочно проверены накладные на внутреннее перемещение материалов. В выборку включены два месяца – июнь и декабрь 2015 года. По результатам проверки сделаны замечания:

В накладных на внутреннее перемещение №31 от 30.06.2015 года, №56 от 30.12.2015 г. не указано подразделение отправителя и получателя материалов, а также корреспондирующий счет.

В накладной на внутреннее перемещение №58 от 30.12.2015 г. отсутствует подпись материально-ответственного лица (МОЛ) ведущего инженера эколога – С.Ю. Воздвиженской в получении хозяйственного инструмента.

Рекомендации: самостоятельно проверить накладные на перемещение на наличие подписей МОЛ.

Нормативное обоснование: Передача материалов с одного склада организации на другой, а также со склада (из кладовой) одного подразделения организации на склад (в кладовую) другого подразделения оформляется накладными на внутреннее перемещение (п. 113 Методических указаний). Для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами применяется Требование-накладная по форме М-11, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а. Для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, а также сторонним организациям на основании договоров и других документов используется Накладная на отпуск материалов на сторону по форме

М-15. На заключительном этапе аудиторской проверки МПЗ в ООО «Зерноток» проводился анализ ошибок, выявленных в ходе проверки и их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности.

2.3 Рекомендации по учету материально-производственных запасов на предприятии

По результатам проведенного исследования ООО «Зерноток» рекомендованы следующие мероприятия.

Во-первых, составить список должностных лиц, которым предоставлено право подписи первичных документов по операциям с МПЗ, ответственных за приемку и отпуск запасов (заведующих складами, кладовщики, экспедиторы и т.п.), за оформление первичных документов, за сохранность запасов. Список должен быть утвержден руководителем организации и согласован с главным бухгалтером.

Во-вторых, бухгалтерии ООО «Зерноток» необходимо организовать ведение журнала учета выданных доверенностей на бумажном носителе. Заметим, что прежде чем вести какие-либо записи в журнале учета выданных доверенностей, полагается пронумеровать все его страницы. На последней странице делается запись «В настоящем журнале всего пронумеровано: страниц», которая заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера, а также печатью организации. Затем журнал прошнуровывается, и оба конца его шнура после самой последней страницы связываются в узел. Узел нужно вместе со свободными концами шнура приклеить к внутренней стороне обложки квадратным кусочком бумаги, на который ставится печать предприятия.

Роспись в журнале лица, получившего доверенность, обязательна. Обратим внимание на то, что в случае с использованием формы № М-2 (с корешком - а это наиболее типичная для практики ситуация) в бухгалтерии заводится специальная папка для хранения и учета корешков. Поясним, что каждый такой корешок остается в бухгалтерии после того, как отрывная часть оформленного документа была передана на руки лицу, которому поручили получить ТМЦ. Корешки

подшиваются в папку, когда на них поставил свою подпись получатель доверенности. Впрочем, можно приобрести доверенности М-2, отпечатанные не на отдельных листах, а изданные в виде книжечки. В данном случае папка для хранения корешков не требуется, поскольку корешки от оторванных доверенностей остаются в такой книжечке.

Срок, на который выдается доверенность любого вида (М-2 или М-2а), обычно не превышает по длительности 15 дней. Если в течение указанного периода документ не был использован, то его возвращают в бухгалтерию, где на форме ставят приметную запись «неиспользованная». А в журнале учета выданных доверенностей делается запись об аннулировании вернувшегося в бухгалтерию документа. Аннулированные доверенности необходимо хранить в течение одного года. Более подробно о правилах работы с доверенностями можно узнать из Инструкции Минфина СССР от 14.01.1967 № 17 «О порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и отпуска их по доверенности» [25].

Рекомендуем вести в ООО «Зерноток» журнал учета выданных доверенностей на бумажных носителях, с заполнением всех обязательных реквизитов и подписей лиц, получивших доверенности.

По результатам проверки правильности списания специальной одежды для ООО разработаны рекомендации по учету и списанию специальной одежды и специального инструмента.

Нормативное обоснование и рекомендации по учету и списанию специальной одежды

В целях бухгалтерского учета специальной одежды действуют Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные приказом Минфина РФ от 26 декабря 2002 г. № 135н (далее – Методические указания по учету спецодежды). В пункте 2 этого документа приведены определения, что понимается под спецодеждой и специальной

оснасткой. Следует обратить внимание, что вся спецодежда выдается по нормам. Такие нормы организации могут устанавливать как самостоятельно, исходя из разумной потребности в спецодежде, так и на основании отраслевых норм бесплатной выдачи спецодежды, утвержденных Минтрудом РФ. Например, подобные нормативы для организаций определены приложением № 7 постановления Минтруда РФ от 29 декабря 1997 г. N 68 «Об утверждении Типовых отраслевых норм бесплатной выдачи работникам специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты». Нормы бесплатной выдачи спецодежды, определяемые организациями самостоятельно, не могут быть ниже норм, установленных Минтрудом РФ.

Аналитический учет специальной оснастки и специальной одежды, находящихся в эксплуатации, ООО «Зерноток» рекомендуется вести по наименованиям (номенклатурным номерам), количеству и фактической себестоимости с указанием даты поступления в производство (эксплуатацию) (месяц, год), мест эксплуатации (по подразделениям) и материально ответственных лиц.

В целях совершенствования учета документооборот спецодежды рекомендуется осуществлять с использованием унифицированных форм первичной учетной документации, установленных Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а. Кроме унифицированных форм, в организации должны быть заведены личные карточки работников по учету выдачи средств индивидуальной защиты.

При отсутствии документов, подтверждающих факт передачи сотрудникам спецодежды, налоговый орган, вероятнее всего, исключит затраты на спецодежду из состава расходов по налогу на прибыль и спорить с ним будет затруднительно

Так, ФАС СКО в Постановлении от 04.06.2008 N Ф08-2581/2008 установил, что ведомости учета движения спецодежды в организации не формировались, выдача работникам и сдача ими средств индивидуальной защиты в личные карточки работников не записывались.

Поэтому суд сделал вывод о недоказанности организацией факта введения в эксплуатацию средств индивидуальной защиты и спецодежды в спорных объемах и согласился с доводами налогового органа о том, что организация неправомерно зависила расходы на спецодежду, приобретенную в больших объемах, чем фактически передано в производство.

В Письме Минфина России от 08.04.2016 № 03-03-06/1/20165 указано, что расходы работодателя на приобретение средств индивидуальной защиты могут быть учтены для целей налогообложения прибыли в составе материальных расходов в пределах норм, предусмотренных законодательством, или по повышенным нормам, утвержденным локальными нормативными актами работодателя на основании результатов аттестации рабочих мест по условиям труда, при выполнении требований статьи 252 Кодекса [24].

Рекомендуем ООО «Зерноток» учет движения спецодежды фиксировать в личной карточке учета их выдачи. Для снижения трудоемкости можно вести личные карточки в электронной форме, но в этом случае в них необходимо распечатывать их в конце года.

Необходимо иметь в виду, что обеспечение сотрудников спецодеждой является обязанностью предприятий и организаций, установленной действующим трудовым законодательством. Так, согласно статье 212 Трудового Кодекса РФ, работодатель обязан осуществлять приобретение и выдачу за счет собственных средств специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты в соответствии с установленными нормами работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, а также на работах, выполняемых в особых температурных условиях или связанных с загрязнением.

В бухгалтерском учете приобретение спецодежды и специальной оснастки отражается на счете 10 (так же как и МПЗ) по фактической себестоимости (п. 5 ПБУ 5/01)[14]. При этом фактическая их себестоимость будет складываться из всех фактических затрат на приобретение спецодежды (спец.оснастки) и

доведения ее до состояния, пригодного к использованию (п. 6 ПБУ 5/01 [14], п. 11 Методических указаний по учету спецодежды [20]).

Порядок оценки спецодежды, а также отражение операций по их оприходованию в бухгалтерском учете аналогичны прочим МПЗ.

ООО «Зерноток» рекомендуется открыть специальные субсчета для учета спецодежды и спец.оснастки:

10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;

10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации». Следует обратить внимание, что выдача в эксплуатацию спецодежды еще не означает, что все затраты, связанные с их приобретением (поступлением), списываются в бухгалтерском учете на расходы. Возможны различные варианты погашения их стоимости.

Для спецодежды в данной ситуации большую роль играет срок ее службы (эксплуатации). Так, в соответствии с пунктом 21 Методических указаний по учету спецодежды [20] предприятия могут списывать стоимость спецодежды со сроком эксплуатации до одного года сразу же на счета учета расходов:

Дебет 20, 25 Кредит 10 - списана стоимость спецодежды со сроком эксплуатации менее 12 месяцев.

Если подобный вариант не предусмотрен учетной политикой организации для целей бухгалтерского учета (либо в производство (эксплуатацию) выдана спецодежда со сроком эксплуатации более одного года), то ее стоимость погашается линейным способом исходя из сроков ее полезного использования, предусмотренных в типовых отраслевых нормах бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, а также в Правилах обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты, утвержденных постановлением Минтруда РФ от 18 декабря 1998 г. N 51 [27].

Отражение в бухгалтерском учете погашения стоимости специальной одежды отражается по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту счета 10 (п. 27 Методических указаний по учету спецодежды [20]):

Дебет 20, 25, 26 и т.п. Кредит 10

- списана (погашена) часть стоимости спецодежды со сроком эксплуатации более 12 месяцев.

Для ООО «Зерноток» разработаны нормы бесплатной выдачи спецодежды, которые не ниже норм, установленных Минтрудом РФ [27]. Проект документа – в приложении 8 к дипломной работе.

Кроме того, ООО «Зерноток» рекомендовано облагать НДС сумму компенсации за спецодежду, удерживаемой из зарплаты работников при их увольнении в связи с оставлением у них спецодежды. В Письме от 09.07.2013 N 03-07-11/26420 финансисты напомнили, что на основании пп. 1 п.1 ст. 146 НК РФ операции по реализации товаров на территории РФ признаются объектом обложения НДС. При этом согласно п. 1 ст. 39 НК РФ к реализации товаров относится передача права собственности на них на возмездной основе. Таким образом, если работник по согласованию с организацией не возвратил спецодежду, право собственности на нее переходит к работнику. Поэтому такую передачу права собственности на спецодежду для целей применения НДС следует рассматривать как операцию по реализации спецодежды, подлежащую обложению данным налогом в общеустановленном порядке.

Выводы по каждому разделу аудиторской программы являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета (письменной информации руководству ООО «Зерноток»).

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что бухгалтерский учёт материалов на ООО «Зерноток» не содержит существенных искажений. При планировании и проведении аудита материальных ресурсов нами рассмотрено состояние системы внутреннего контроля. Оценка состояния системы внутреннего контроля делалась

исключительно для того, чтобы определить объём работы, необходимый для формирования аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчётности. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчётности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учёта. Эффективность и надёжность системы внутреннего контроля оценивается как средняя. Выявленные нарушения в учете МПЗ не превышают установленный уровень существенности.

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчётность ООО «Зерноток» отражает достоверно во всех существенных отношениях расчеты по учету МПЗ. Замечания, выявленные в ходе аудита, не оказывают существенного влияния на правильность отражения в бухгалтерской отчетности запасов по состоянию на 31.12.2015г.

Помимо рекомендации по исправлению ошибок, выявленных в ходе аудита, для ООО «Зерноток» разработаны и предлагаются к практическому использованию мероприятия по совершенствованию учета МПЗ.

В частности, ходе практического исследования установлено, что хозяйственные материалы и хозяйственный инвентарь в ООО «Зерноток» списываются только в информационной базе программы, без надлежащего документального оформления, а именно:

- списание материалов оформляется требованиями-накладными без указания цели их использования, без указания подразделения;
- отсутствуют подписи лиц, ответственных за данные хозяйственные операции, а именно: «кто отпустил, кто получил»;
- в документе на списание не указано, на какое транспортное средство предназначена та или иная запасная часть;
- отсутствует утвержденный руководителем список лиц, имеющих право подписи на получение материалов.

Необходимо отметить, что документальное подтверждение и экономическое обоснование при списании материалов должно производиться в соответствии с:

- Федеральным законом от 06.12.2011г № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [7];
- Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н [18];
- статьей 254 Налогового Кодекса РФ [3].

Формы Акта на списание инвентаря и хозяйственных расходов унифицированной формы не существует, поэтому Общество может разработать свою форму и утвердить ее в форме Приложения к учетной политике.

После вступления в силу Закона № 402-ФЗ организациям предоставлено право самостоятельно разрабатывать формы первичных документов (п. 4 ст. 9 Закона № 402-ФЗ). Однако многие 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 требование-накладная по форме 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 требования-накладной, ООО «Зерноток» 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 №М-11 не отвечает требованиям п. 97 указанных Методических указаний, поэтому накладную необходимо доработать соответствующим образом. 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).

Обращаем внимание на материалы судебного дела № А60-3440/2013. 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 ТМЦ в производство не очевиден. Это привело к решению налоговых органов об уменьшении налогового убытка и с подачи налогоплательщика стало одним из эпизодов судебного дела № А60-3440/2013 [32].

Суды трех инстанций согласились в этой части с налоговым органом и подробно изложили, как должно было быть произведено оформление списания ТМЦ в производство. Учитывая арбитражную практику, складывающуюся не в пользу налогоплательщиков, рекомендуем бухгалтерии ООО «Зерноток» составлять акт на списание материалов по каждому выбывающему активу. Кроме того, данная форма (акт на списание материалов) должна быть утверждена в качестве приложения к учетной политике Общества, как документ неунифицированной формы. В приложении 3 к дипломной работе представлен акт, разработанный для ООО «Зерноток» и рекомендуемый к использованию при списании материалов. Внедрение рекомендации позволит ООО «Зерноток» снизить налоговые риски по налогу на прибыль. Размер рисков рассчитан и представлен в таблице 2.17.

Таблица 2.17 - Расчет снижения налоговых рисков по материалам

Сумма материалов, расходы по которым не обоснованы в налоговом учете, тыс.руб.	Налоговый риск по доначислению налога на прибыль	Риск по начислению штрафа за несвоевременную уплату налога (ст.122 НК РФ)	Итого без учета пени, тыс.руб.
1	2 (2=1x20%)	3 (3=2x20%)	4 (4=2+3)
1408	282	56	338

Таким образом, внедрение рекомендации по использованию актов на списание хозяйственных материалов и хозяйственных принадлежностей позволит ООО «Зерноток» снизить налоговые риски на 338 тыс.руб. в год.

В соответствии со ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011г [7] все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они содержат ряд обязательных реквизитов установленных ст. 9 Федерального закона № 402-ФЗ [7].

Общество за период 2015 года списало на счет 20 «Основное производство» запасные части к автомобилям в размере 496 025 рублей. В основном подтверждающими документами являлись авансовые отчеты, однако, для подтверждения обоснованности затрат, этих документов не достаточно.

В этом случае затраты по стоимости списанных запасных частей могут квалифицироваться как экономически не обоснованны и документально не оформленные. Рекомендации для ООО «Зерноток»: документами, подтверждающими необходимость ремонта, а, следовательно, и оправданность расходов, являются дефектные ведомости. Унифицированных форм этих документов не существует, поэтому составляются они в произвольной форме с соблюдением обязательных реквизитов (перечень обязательных реквизитов представлен в ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [7]).

Дефектная ведомость составляется при повреждении или поломке объектов основных средств. В ней указываются перечень выявленных дефектов объекта и рекомендации по их устранению.

В приложении 5 представлен образец дефектной ведомости, разработанный для ООО «Зерноток» и рекомендуемый к использованию при списании запасных частей, устанавливаемых на автомобили, при их ремонте собственными силами.

Вывод по разделу два: Результаты аудиторской проверки материально-производственных запасов, проведенной в ООО «Зерноток» 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, вложенные в запасы материалов. Кроме того, часть рекомендаций будет способствовать сокращению налоговых рисков. Внедрение рекомендаций по использованию актов на списание хозяйственных материалов и хозяйственных принадлежностей, по правильному заполнению путевых листов позволит ООО «Зерноток» снизить налоговые риски на 1084 тыс.руб. в год.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В целом действующую систему организации учёта материально-производственных запасов в ООО «Зерноток» можно признать удовлетворительной.

ООО «Зерноток» ведет бухгалтерский учет в соответствии с едиными методологическими основами и правилами, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете», Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

Принципы учёта материальных ресурсов в ООО «Зерноток» в основном соответствуют принципам, установленным ПБУ 5/01 «Учёт материально-производственных запасов».

Материалы принимаются к бухгалтерскому учёту по фактической себестоимости в разрезе затрат, связанных с их приобретением. В ООО «Зерноток» фактическая себестоимость материалов формируется с использованием счета 10 «Материалы» по видам материалов.

В части результатов аудиторской проверки материально-производственных запасов на предприятии. Аудиторская проверка движения материалов на предприятии ООО «Зерноток» проводилась в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2010 № 307-ФЗ года «Об аудиторской деятельности» [7] Проверке были подвергнуты регистры синтетического и аналитического учета материальных ценностей, бухгалтерская отчетность за 2015 год.

В ходе аудиторской проверки была дана оценка эффективности организации системы бухгалтерского учета материальных ресурсов, выполнен анализ состава, структуры, движения, эффективности использования материальных ресурсов. В результате исследований установлено, что основным внутренним документом для ведения бухгалтерского учета в ООО «Зерноток» является Учетная политика предприятия. Учетная политика разработана в соответствии с нормативными

документами без нарушения законодательства и утверждена приказом руководителя. Бухгалтерский учет осуществляется бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером по автоматизированной форме в соответствии с рабочим планом счетов.

Синтетический учет материальных ресурсов в ООО «Зерноток» ведется централизованно. Аналитический учет, движение материальных ресурсов и проведение инвентаризации в ООО «Зерноток» ведется автоматизированным способом с помощью программы «1С: Предприятие», что облегчает и совершенствует процесс организации учета.

Организация ООО «Зерноток» использует в качестве учетных цен фактическую себестоимость материалов, указанные материалы приходятся по рыночным ценам. На предприятии ООО «Зерноток» способ учёта материальных ресурсов, приобретённых за плату ведётся с использованием счетов учёта МПЗ, на которых накапливаются все виды затрат, формирующих фактическую себестоимость запасов, в частности на счёте 10 «Материалы». Оценка материальных ресурсов, отпущенных в производство или при их выбытии, производится по каждой группе запасов по методу средней себестоимости.

В организации ООО «Зерноток» регулярно проводится инвентаризация товарно-материальных ценностей. Порядок и сроки проведения инвентаризации определены в Учётной политике организации.

В ходе проведения аудита материальных ресурсов не выявлено грубых нарушений, которые бы влияли на достоверность бухгалтерской отчетности предприятия.

В части рекомендаций по исправлению ошибок, выявленных в ходе аудита материально-производственных запасов в ООО «Зерноток».

По результатам аудиторской проверки ООО «Зерноток» рекомендовано следующее.

Во-первых, составить список должностных лиц, которым предоставлено право подписи первичных документов по операциям с МПЗ, ответственных за приемку

и отпуск запасов (заведующих складами, кладовщики, экспедиторы и т.п.), за оформление первичных документов, за сохранность запасов. Список должен быть утвержден руководителем организации и согласован с главным бухгалтером.

Во-вторых, бухгалтерии ООО «Зерноток» необходимо организовать ведение журнала учета выданных доверенностей на бумажном носителе, с заполнением всех обязательных реквизитов и подписей лиц, получивших доверенности.

По результатам проверки правильности списания специальной одежды для ООО «Зерноток» разработаны рекомендации по учету и списанию специальной одежды и специального инструмента.

Необходимо иметь в виду, что обеспечение сотрудников спецодеждой является обязанностью предприятий и организаций, установленной действующим трудовым законодательством. Следует обратить внимание, что вся спецодежда выдается по нормам.

Для ООО «Зерноток» разработаны нормы бесплатной выдачи спецодежды, которые не ниже норм, установленных Минтрудом РФ [26]. Проект документа – в приложении И к дипломной работе.

Порядок оценки спецодежды и спец.оснастки, а также отражение операций по их оприходованию в бухгалтерском учете аналогичны прочим МПЗ. При этом организации рекомендуется открыть специальные субсчета для учета спецодежды и спец.оснастки:

10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;

10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации». Следует обратить внимание, что выдача в эксплуатацию спецодежды еще не означает, что все затраты, связанные с их приобретением (поступлением), списываются в бухгалтерском учете на расходы. Возможны различные варианты погашения их стоимости.

Для спецодежды в данной ситуации большую роль играет срок ее службы (эксплуатации).

ООО «Зерноток» необходимо предусмотреть в учетной политике два варианта списания стоимости спец.одежды:

1) со сроком эксплуатации до одного года - сразу на счета учета затрат: Дебет 20, 25, 26 Кредит 10.11 - списана стоимость спецодежды со сроком эксплуатации менее 12 месяцев;

2) со сроком эксплуатации более одного года - стоимость погашается линейным способом исходя из сроков ее полезного использования, предусмотренных в нормах бесплатной выдачи специальной одежды.

Отражение в бухгалтерском учете погашения стоимости специальной одежды отражается записями: Дебет 20, 25, 26 Кредит 10.11 - списана (погашена) часть стоимости спецодежды со сроком эксплуатации более 12 месяцев.

Кроме того, ООО «Зерноток» рекомендовано облагать НДС сумму компенсации за спецодежду, удерживаемой из зарплаты работников при их увольнении в связи с оставлением у них спецодежды. В Письме от 09.07.2013 № 03-07-11/26420 финансисты указали, что на основании пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ операции по реализации товаров на территории РФ признаются объектом обложения НДС. При этом согласно п. 1 ст. 39 НК РФ к реализации товаров относится передача права собственности на них на возмездной основе. Таким образом, если работник по согласованию с организацией не возвратил спецодежду, право собственности на нее переходит к работнику. Поэтому такую передачу права собственности на спецодежду для целей применения НДС следует рассматривать как операцию по реализации спецодежды, подлежащую обложению данным налогом в общеустановленном порядке.

Эффективность и надёжность системы внутреннего контроля оценивается как средняя. Выявленные нарушения в учете МПЗ не превышают установленный уровень существенности.

В части совершенствования учета материально-производственных запасов в ООО «Зерноток» разработаны следующие рекомендации.

Проанализировав организацию бухгалтерского учета материально-производственных запасов ООО «Зерноток», предприятию можно предложить совершенствование учета наличия и движения сырья и материалов по следующим направлениям.

В ходе практического исследования установлено, что материалы в ООО «Зерноток» списываются только в информационной базе программы, без надлежащего документального оформления, а именно:

- списание материалов оформляется требованиями-накладными без указания цели их использования, без указания подразделения;
- отсутствуют подписи лиц, ответственных за данные хозяйственные операции, а именно: «кто отпустил, кто получил»;
- в документе на списание не указано, на какое транспортное средство предназначена та или иная запасная часть;
- отсутствует утвержденный руководителем список лиц, имеющих право подписи на получение материалов.

Рекомендуем бухгалтерии ООО «Зерноток» составлять акт на списание материалов по каждому выбывающему активу. Кроме того, данная форма (Акт на списание материалов) должна быть утверждена в качестве приложения к учетной политике Общества, как документ неунифицированной формы. В приложении В представлен акт, разработанный для ООО «Зерноток» и рекомендуемый к использованию при списании материалов.

Рекомендации для ООО «Зерноток»: документами, подтверждающими необходимость ремонта, а следовательно, и оправданность расходов, являются дефектные ведомости. Унифицированных форм этих документов не существует, поэтому составляются они в произвольной форме с соблюдением обязательных реквизитов (перечень обязательных реквизитов представлен в ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [6]).

Дефектная ведомость составляется при повреждении или поломке объектов основных средств. В ней указываются перечень выявленных дефектов объекта и рекомендации по их устранению.

В приложении Г представлен образец дефектной ведомости, разработанный для ООО «Зерноток» и рекомендуемый к использованию при списании запасных частей, устанавливаемых на автомобили, при их ремонте собственными силами.

Внедрение рекомендации по использованию актов на списание хозяйственных материалов и хозяйственных принадлежностей позволит ООО «Зерноток» снизить налоговые риски на 338 тыс.руб. в год.

По результатам проверки горюче-смазочных материалов сделано замечание: в путевых листах заполнены не все реквизиты, в частности, отсутствует информация о конкретном (фактическом) маршруте, подтверждающая производственный характер поездок транспортных средств, путевые листы не пронумерованы, в отдельных путевых листах отсутствует информация о начале и окончании работы, не указан номер водительского удостоверения.

На основании проверки сделан вывод: обществом нарушены отдельные требования действующего законодательства, Общество несет налоговые риски по признанию данных расходов экономически необоснованными и документально неподтвержденными в налоговом учете.

Исправление выявленных замечаний позволит Обществу снизить налоговые риски по недостаточному документальному оформлению расходов на горюче-смазочные материалы на общую сумму 746 тыс. руб.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая, вторая) // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.
- 2 Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.98 №146-ФЗ // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.
- 3 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.
- 4 Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 №195-ФЗ // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.
- 5 Федеральный закон Российской Федерации «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.
- 6 Постановление Правительства РФ от 11.06.2015 N 576 «Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации»// КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.
- 7 Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017
- 8 Федеральный закон от 30.12.2009 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.
- 9 Постановление Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.
- 10 Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

11 Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утв. приказом Минфина Российской Федерации от 29.07.1998 г. № 34н // КонсультантПлюс: справ.-правовая, 2017.

12 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08): утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

13 Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): утв. приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

14 Положениепобухгалтерскомуучету«Учетматериально-производственных запасов» (ПБУ 5/01): утв. приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

15 Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

16 Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

17 План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н // КонсультантПлюс: справ.-правовая, 2017.

18 Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: утв. приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. №119н // КонсультантПлюс: справ.-правовая, 2017.

19 Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: утв. приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. №49н [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

20 Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений и специальной одежды утв. приказом

Минфина РФ от 26.12.2002 г. №135н // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

21 Приказ Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности» // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

22 Приказ Минфина России от 20.05.2010г. № 46н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности» // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

23 Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности: утв. приказом Минфина России от 23.04.2004 г. // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

24 Письмо Минфина России от 08.04.2016 № 03-03-06/1/20165// КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017

25 Инструкции Минфина СССР от 14.01.1967№ 17 «О порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и отпуска их по доверенности» // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

26 Об утверждении обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов: утв. Приказом Минтранса РФ от 18.09.2008 г. №152 // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

27 Об утверждении Типовых отраслевых норм бесплатной выдачи работникам специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты: утв. Постановлением Минтруда РФ от 29.12.1997 г. № 66 // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

28 Приказ Минздравсоцразвития России от 01.06.2009 N 290н (ред. от 12.01.2015) «Об утверждении Межотраслевых правил обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты» // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

29 Унифицированные формы первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения: утв.

Постановлением Росстата от 09.08.1999г. №66 // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

30 Унифицированные формы первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте: утв. Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997г. №78 // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

31 Методические рекомендации по бухгалтерскому учету и отчетности на хлебоприемных и зерноперерабатывающих предприятиях (утв. Минсельхозом) // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

32 Постановление ФАС Уральского округа от 21.10.2013 N Ф09-11161/13 по делу N А60-3440/2013 // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

33 Письмо от 09.07.2013 N 03-07-11/26420// КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

34 Андреев, В.Д. Практикум по аудиту / В.Д. Андреев, Т.Н. Кисилевич, И.В. Атаманюк. - М.: Финансы и статистика, 2014. – 208 с.

35 Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебник / В.П. Астахов. - 7-е изд. - М.: МЦФЭР, 2013. – 1070 с.

36 Аудит: учебник / под ред. В.И. Подольского. - М.: Экономист, 2013. – 495 с.

37 Аудиторские стандарты.- 3-е изд., перераб. – М.: Налог Инфо, 2015. – 368 с.

38 Барышников, Н.П. Организация и методика проведения общего аудита / Н.П. Барышников, – 5-е изд., перераб.и доп. – М: Филин, 2016. – 656 с.

39 Богатая, И.Н. Аудит: учеб. пособие / И.Н. Богатая, Н.Т., Н.Н. Хахонова. – Ростов н/Д: Феникс, 2014. – 538 с.

40 Все положения по бухгалтерскому учету. - М.: ГроссМедиа, 2016. – 208 с.

41 Кеворкова, Н.Г. План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета. Более 10 000 проводок. Практика применения нового плана счетов: практ.

пособие / Ж.А. Кеворкова, Н.Г. Сапожникова, А.А. Савин. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Проспект, 2015. – 571 с.

42 Климова, М.А. Бухгалтерский учет и оформление коммерческих договоров / М.А. Климова // Налоговый вестник, 2016. - №3 – С. 14-16

43 Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие / А.И. Алексеева, Ю.В. Васильев.-М: Кнорус, 2012.- 688 с.

44 Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / Н.П. Кондраков. - изд. 6-ое., перераб. и доп. - М.: ИНФА-М, 2015. – 718 с.

45 Мерзликина, Е.М. Аудит: учебник / Е.М. Мерзликина, Ю.П. Никольская. -3-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2016. – 368 с.

46 Подольский, В.И. Международные и внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности: учеб. пособие / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова. - М.:Инфра-М, 2014. – 302 с.

47 Сотникова, Л.В. Оценка состояния внутреннего аудита / Л.В. Сотникова // Аудиторские ведомости, 2015. - №2 – С. 4-8

48 Шеремет, А.Д. Аудит: учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. - 5-е изд., перераб. и доп.. - М.: ИНФРА-М, 2012. – 448 с.

