Содержание

1. Основные законодательные и нормативные документы, регулирующие учет материально-производственных запасов

2. Источники информации для проверки

3. План и программа аудита материально-производственных запасов

4. Методика проверки основных комплексов работ по учету материально-производственных запасов

5. Аудиторские процедуры проверки учета МПЗ

6. Типичные ошибки

Список литературы

## 1. Основные законодательные и нормативные документы, регулирующие учет материально-производственных запасов

1. Гражданский кодекс Российской Федерации;

2. Налоговый кодекс Российской Федерации;

3. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ;

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.98 №34Н.

Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации, утвержденные приказом Минфина России от 28.06.2000 №60н.

ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации", утвержденное приказом Минфина России от 06.07.1999 №43н.

ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов", утвержденное приказом Минфина России от 09.06.2001 №44н.

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28.12.2001 №119н.

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России от 31.10 2000 №94н.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Утверждены постановлением Правительства Российской Федерации 23 сентября 2002 г. № 696 и Постановлением Правительства РФ от 4 июля 2003 г. № 405

Согласно п.2 ПБУ 5/01 к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);

предназначенные для продажи (готовая продукция и товары);

используемые для управленческих нужд организации.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством). Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи.

В системе счетов бухгалтерского учета для учета материально-производственных запасов предусмотрены следующие счета:

счет 10 "Материалы", к которому могут быть открыты субсчета;

счет 11 "Животные на выращивании и откорме";

счет 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей";

счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей";

счет 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей";

счет 40 "Выпуск продукции, работ, услуг";

счет 41 "Товары";

счет 42 "Торговая наценка";

счет 43 "Готовая продукция".

Забалансовый учет материальных ценностей ведется на счетах:

счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"; счет 003 "Материалы, принятые в переработку";

счет 004 "Товары, принятые на комиссию".

## 2. Источники информации для проверки

Источниками информации для проверки материально-производственных служат Бухгалтерский баланс (форма N 1), сводные регистры синтетического учета (Главная книга, оборотно-сальдовая ведомость, ведомость остатков по синтетическим счетам и т.д.), регистры аналитического учета (аналитические ведомости по счетам 10, 11, 14, 15, 16, 40, 41, 42, 43, книги остатков, карточки складского учета и т.д.).

Первичные документы составляемые приходные и расходные документы на каждую операцию поступления или выбытия материально-производственных запасов в день ее совершения (приходный ордер форма М-4, акт о приёме материалов форма М-7, акт о приемке товаров форма ТОРГ-1, акт о установлении расхождения по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей форма ТОРГ-2, карточка учета материалов форма №М-17, накладная на отпуск материалов на сторону форма №М-15, требование-накладная форма №М-11).

Инвентаризационные ведомости, договора о материальной ответственности с людьми, отвечающими за сохранность, приемку и отпуск МПЗ.

Учетная политика в части раскрытия способов ведения бухгалтерского учета материально-производственных запасов.

## 3. План и программа аудита материально-производственных запасов

**Материально-производственные запасы (МПЗ), наряду с основными средствами и нематериальными активами, играют важнейшую роль в хозяйственной деятельности каждого предприятия.** С их помощью осуществляется большинство известных на сегодняшний день производственных процессов, и они же служат первостепенной основой для создания конечного продукта, реализуемого организациями.

**В качестве признаков, характеризующих актив, как МПЗ обычно указываются следующие:**

а) использование в производственном процессе для обеспечения функциональной деятельности организации.

б) срок полезного использования (расходования) для объекта чаще всего не устанавливается свыше одного года.

в) конечное назначение объекта может состоять в последующей его перепродаже.

Соответственно, к материально-производственным запасам можно отнести готовое сырьё, источники сырья, расходные и строительные материалы, офисные принадлежности и так далее.

Содержание программы любого аудита определяет тот комплекс задач, который предстоит разрешить аудитору в целях выражения независимого и объективного мнения о состоянии бухгалтерской отчётности и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица.

**Применительно к аудиту материально-производственных запасов такими задачами являются:**

Проверка документации, оформляющей поступление МПЗ на предприятие.

Проверка документации, оформляющей движение и выбытие МПЗ.

Проверка сводного бухгалтерского учёта МПЗ.

Установление соответствия расходования МПЗ установленным нормативам.

Собственно, данные задачи, в конечном счете, и определяют конкретные стадии самой аудиторской проверки.

**Приступая к работе, аудитору следует ознакомиться с тем, каким образом на предприятии организована учётная политика и как работает система внутриорганизационного контроля.** Большое значение здесь имеют методы, применяемые предприятием в целях бухгалтерского учёта приобретаемых МПЗ, их движения, а также списания. На ошибки в учётной политике указывают такие факты, как, например, отсутствие формального положения о ежегодной инвентаризации, непроведение аналитического учёта движения МПЗ внутри предприятия, равно как и несистематичность сверок такого движения в бухгалтерской документации. Грубейшим случаем нарушения финансового контроля на предприятии выступает отсутствие в трудовых соглашениях складских работников положения о материальной ответственности.

**При проведении проверки учёта МПЗ аудитором могут использоваться процедуры соответствующие аудиторским задачам на различных стадиях аудита.**

**Во-первых**, это инвентаризация, производимая с целью установления наличия МПЗ на предприятии. Инвентаризация может проводиться как по требованию аудитора бухгалтерскими работниками предприятия, так и самим аудитором по его усмотрению (по мере надобности) на любой стадии проверки.

**Во-вторых**, процедура подтверждения. Подтверждение заключается в истребовании и изучении бухгалтерской документации, отражающей поступление, движение и остаток МПЗ на учётных счетах.

**В-третьих**, аудитор часто прибегает к такой процедуре, как пересчёт, суть которого состоит в повторном расчёте численных показателей, содержащихся в первичной учётной документации. Так же, в самом общем виде информация о материально-производственных запасах организации может содержаться в регистрах бухгалтерского учёта - главной книге, журнале-ордере и разделе актива № 2 “Оборотные активы". Наконец, в тех случаях, когда у аудитора возникают сомнения в правильности и своевременности учёта, производимого бухгалтерией предприятия, он может прибегнуть к инспектированию, состоящему в систематическом контроле за учётной деятельностью бухгалтерских работников. Также при помощи инспектирования могут быть проконтролированы своевременность и полнота отражения в регистрах бухгалтерского учёта поступления и убытия МПЗ и правильность их оценки.

**Аудит материально-производственных запасов начинается с проверки бухгалтерского учёта поступления этих запасов на предприятие.** С этой целью проверяются все операции, совершённые организацией в отношении производственных ценностей. Операции могут быть трёх видов - по возмездной передаче материальных ценностей, по передаче ценностей организации в порядке бартера (делового обмена) и операции по безвозмездной передаче производственных запасов (дарения и передаче ценности в уставный капитал предприятия в качестве взноса).

При учёте поступления на предприятие МПЗ одновременно со счётом № 10, бухгалтером могут быть использованы счета 15 и 16. Основными источниками информации для аудитора здесь служат доверенности, приходные ордера, накладные, в том числе и накладные на отпуск материалов на сторону, акты об оприходовании материально-производственных ценностей, а также лимитно-заборные карты, служащие для документарного отражения отпуска материалов, постоянно применяемых в производственном процессе. Данная документация должна быть проверена аудитором с целью подтверждения учётных данных об оприходовании и движении производственных запасов и на предмет выявления несоответствия требованиям, установленным законодательством РФ.

По общему правилу предприятие самостоятельно решает вопрос о выборе единицы бухгалтерского учёта МПЗ. Главным условием здесь выступает обеспечение возможности формирования полной и достоверной информации о МПЗ, и установление системы надлежащего контроля над их поступлением и расходованием. Запасы отражаются в финансовой отчетности в соответствии с их классификацией исходя из способа использования в производстве продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации. На конец отчетного года материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов.

Вслед за аудитом учёта поступлением МПЗ, происходит комплексная проверка аналитического учёта движения материальных средств внутри организации. Алгоритм действий аудитора при этом напрямую зависит от конкретного способа финансового учёта, применяемого организацией для отражения такого движения. Принято различать три метода аналитического учёта - карточный (документационный), бескарточный и сальдовый. На сегодняшний день карточный и сальдовый метод теряют свою актуальность, а на первое место выходит бескарточный учёт, смысл которого состоит в том, что отражение движения МПЗ происходит посредством компьютерных программ с последующим обобщением всей учётной информации в виде оборотных ведомостей. Задачей аудитора здесь выступает сверка информации, содержащейся в автоматизированных системах складского учёта с данными бухгалтерской документации.

При применении карточного или сальдового метода возникает необходимость сопоставления данных приходных, расходных и сальдовых ведомостей, а также карт складского учёта в случае использования документационного метода. Сводный учёт МПЗ проверяется аудитором на основании данных главной книги, инвентаризационной документации, журнала-ордера и ведомостей по формам № 10, 10с, 11, и 14.

Учёт НДС производится по дебету счёта 19, субсчёт “Налог на добавленную стоимость по приобретённым материальным ресурсам” в корреспонденции счетов 60 “Расчёты с поставщиками и подрядчиками” и 76 “Расчёты с разными дебиторами и кредиторами". Списание НДС в полном размере производится на счёт 68. Производя проверку, аудитор должен руководствоваться положениями главы 21 НК РФ.

Выбытие объектов МПЗ производится с учётом их стоимости. Положение по бухгалтерскому учёту “Учёт материально-производственных запасов”, утверждённое Приказом Минфина РФ № 44н от 09.06.2001 года устанавливает 3 способа оценки выбывающих МПЗ - по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости и по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО). Первый способ характерен для оценки объектов так называемого специального предназначения - драгоценных и редкоземельных металлов, драгоценных и поделочных камней и так далее. Оценка МПЗ по средней себестоимости производится по каждой группе объектов путем деления общей себестоимости этой группы на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца. Способ ФИФО подразумевает оценку объектов МПЗ, производимую по фактической себестоимости последних по времени приобретений, при этом в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

В случаях обнаружения хищения, недостачи и тому подобных фактов утраты ценностей, аудитором должен быть проведён контроль правильности списания объектов МПЗ. Отражение списания недостач и хищений происходит по кредиту счёта 94 “Недостачи и потери от порчи ценностей" и дебету соответствующих счетов - 91, 73 и других. Когда недостача образуется в результате виновных действий работников предприятия, аудитор в обязательном порядке проверяет соблюдение при списании сумм недостачи требований трудового законодательства. В соответствии с ТК РФ списание с виновного лица ущерба в полном его размере возможно в случаях существования соглашения о полной материальной ответственности, недостачи ценностей, вверенных на основании договора, умышленного причинения ущерба, причинения ущерба в состоянии алкогольного, наркотического или иного токсического опьянения, причинения ущерба в результате преступления или административного проступка, разглашения сведений, составляющих охраняемую законом тайну и причинения ущерба не при исполнении работником трудовых обязанностей.

Размер ущерба, причиненного работодателю при утрате и порче имущества, определяется по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба, не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества. Соответственно, наряду с первоначальной проводкой, должна быть также отражена и разница между фактической и рыночной стоимостью списываемого объекта МПЗ. Такое отражение производится по дебету счёта 73 в корреспонденции с кредитом счёта 98 “Доходы будущих периодов", субсчёт 4 “Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоим остью по недостачам ценностей”.

## 4. Методика проверки основных комплексов работ по учету материально-производственных запасов

Хозяйственные операции по учету МПЗ относятся к операциям с повышенным уровнем риска по следующим причинам:

1. Вероятность санкционированного списания МПЗ под несуществующие заказы и объемы выпуска в целях увеличения себестоимости выпуска и снижения налогов на прибыль и имущество. 2. Высокий риск хищения. 3. Огромный объем операций и соответственно большой массив первичной учетной документации, следствием чего могут стать отсутствие некоторых оправдательных документов, несанкционированное списание МПЗ (отсутствие реквизитов, придающих документам юридическую силу), а также утеря бумаг. 4. Искажение фактов списания МПЗ из-за технических ошибок при подсчете и измерении совершаемых операций на стадии сбора и регистрации информации.

Чтобы оценить уровень указанных рисков, аудитор проверяет эффективность системы внутреннего контроля за организацией учета по данному разделу на предприятии, в частности:

наличие должным образом организованного места хранения МПЗ (как оно защищено от доступа посторонних лиц; имеются ли охрана и пожарная сигнализация; существует ли контроль выдачи и вывоза ценностей);

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

установление круга лиц, отвечающих за сохранность, приемку и отпуск МПЗ; заключение с данными людьми договоров о материальной ответственности;

соблюдение порядка оформления первичных документов, в том числе применение унифицированных форм первичной документации, составление приходных и расходных документов на каждую операцию в день ее совершения, заполнение всех обязательных реквизитов;

своевременное и полное отражение операций с МПЗ в регистрах бухгалтерского учета, проведение проверки полноты оприходования материалов, применения системы нормирования расхода материалов;

раскрытие принципов учета материалов с помощью положений учетной политики, способы ведения учета операций, связанных с движением МПЗ, используемые счета, методы оценки и др., применение учетной политики последовательно от периода к периоду;

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

осуществление оприходования материалов, полученных от ликвидации основных средств, определение стоимости указанных материалов по рыночным ценам;

наличие нетипичных операций с МПЗ.

## 5. Аудиторские процедуры проверки учета МПЗ

Весь объем аудиторских процедур проверки, по существу, можно условно разделить на несколько групп: аудит наличия и сохранности МПЗ; аудит движения МПЗ; проверка правильности налогообложения МПЗ.

В ходе проверки наличия и сохранности МПЗ аудитор осуществляет ряд процедур:

проверяет отсутствие искажений в начальном сальдо по МПЗ, правильность перенесения остатков по счетам учета из предыдущего периода на начало анализируемого;

сопоставляет данные финансовой отчетности и бухгалтерского учета;

анализирует правильность синтетического и аналитического учета МПЗ;

удостоверивается, что к исполнению принимаются лишь надлежащим образом оформленные документы;

проверяет установление порядка нормирования МПЗ, соблюдение норм, выявляет отклонения и меры, принимаемые для их ликвидации;

проверяет своевременное и полное отражение операций в регистрах бухгалтерского учета, проведение периодической сверки синтетического учета с данными карточек складского учета;

устанавливает правильность определения и списания стоимости израсходованных МПЗ на себестоимость;

анализирует организацию контроля за закупками, сам процесс закупок: наличие договора, оплату счетов, накладных, счетов-фактур, оприходование МПЗ в регистрах бухгалтерского учета;

проверяет сроки и периодичность проведения инвентаризации в соответствии с требованиями законодательства, правильность оформления материалов инвентаризации и отражения ее результатов в учете.

При проверке движения МПЗ аудитор детально изучает:

документальное оформление операций по движению МПЗ, применение унифицированных форм, наличие всех необходимых реквизитов, отношение операций к проверяемому периоду;

правильность оприходования МПЗ при покупке, безвозмездном получении, прочем поступлении;

верность списания и отражения прибыли при продаже, прочем выбытии МПЗ;

правильность оприходования материалов, полученных при ликвидации основных средств;

соблюдение законодательства при отражении нетипичных операций;

правильность забалансового учета МПЗ, принятых на ответственное хранение, а также товаров, взятых на комиссию;

полноту учета операций с аффилированными лицами;

соответствие законодательству операций при передаче МПЗ в залог и т.д.

Для определения правильности налогообложения МПЗ аудитор проверяет:

правомерность отражения в учете НДС при приобретении МПЗ, применение налогового вычета;

верность начисления в учете НДС при реализации;

правильность и полноту формирования первоначальной стоимости МПЗ для целей налогового учета;

правильность включения в расходы израсходованных МПЗ;

списание МПЗ по методам, закрепленным в учетной политике для целей налогового учета;

правильность формирования доходов и расходов при продаже МПЗ.

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

## 6. Типичные ошибки

На проверяемом экономическом субъекте могут быть обнаружены различные упущения, ошибки при организации учета расчетов материально-производственных затрат:

не проводится инвентаризации материальных ценностей;

не заключены договора о материальной ответственности с лицами, отвечающими за сохранность, приемку и отпуск МПЗ;

отсутствие первичных приходных и расходных документов по учету материально-производственных запасов или они оформлены с нарушениями;

не своевременное отражение операций с МПЗ в регистрах бухгалтерского учета;

неправильное исчисление фактической стоимости заготовления материалов;

списание расходов неоприходованных товарно-материальных ценностей;

списание материалов на производство по мере их отпуска со склада, а не по факту их расходования;

арифметические ошибки при расчете торговой наценки;

в учетной политике не раскрыты принципы учета материально-производственных запасов (методы оценки, используемые счета);

не ведется аналитический учет движения материально-производственных запасов в бухгалтерии;

нерегулярно проводится сверка данных по движению материальных ценностей в бухгалтерии и на складе.

Аудиторы документируют оценку влияния выявленных нарушений на показания бухгалтерской отчетности.

Аудитором могут быть даны обоснованные рекомендации в случае выявления нарушения в учете материально-производственных и искажений бухгалтерской и налоговой отчетности у экономического субъекта, но он не вправе заставить своего заказчика принимать те или иные решения. Решение о том, следовать ли рекомендациям аудитора, остается за руководителем проверяемого хозяйствующего субъекта.

После проведения аудита учета материально-производственных хозяйствующий субъект может воспользоваться, в частности:

предложениями по улучшению существующей системы учета;

предложениями по созданию системы внутреннего контроля экономического субъекта за правильностью учета материально-производственных запасов.

Ошибки, допускаемые в учете МПЗ, ведут к неправильному формированию себестоимости готовой продукции, к искажению финансового результата и налогооблагаемой прибыли. Подобные просчеты могут оказаться существенными и повлиять на выражение аудитором своего мнения о достоверности отчетности.

Плюсы проведения аудиторской проверки для финансово-хозяйственной деятельности предприятия очевидны. Помимо официального мнения в форме аудиторского заключения о финансовой (бухгалтерской) отчетности, полученная от аудиторов по итогам проверки информация, в том числе о состоянии учета материально-производственных запасов, важна для обеспечения контроля за их сохранностью, снижения налоговых рисков, а также для принятия оптимальных управленческих решений.

## Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая м вторая. Текст с изменениями на 1 декабря 2007 года. - М.: Эксмо, 2007.

2. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ (в ред. Федерального закона от 14.12.2001 № 164-ФЗ, от 30.12.2001 № 196-ФЗ).

3. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.

4. Федеральный закон "Об акционерных обществах" от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ (в ред. От 07.08.2001).

5. Постановление Правительства Российской Федерации от 6 февраля 2002 г. № 80 "О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации".

6. Постановление Правительства Российской Федерации от 12 июня 2002 г. № 409 "О мерах по обеспечению проведения обязательного аудита";

7. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Утверждены постановлением Правительства Российской Федерации 23 сентября 2002 г. № 696 и Постановлением Правительства РФ от 4 июля 2003 г. № 405.

8. Правила (стан-дарты) аудиторской деятельности. - М.: Юрайт-М, 2000.

9. Аудит: Учебник для вузов / Под ред. проф. В.И. Подольского.3-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.

10. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит. - М.: ИПК ФБК-ПРЕСС, 2006.

11. Вылкова Е.С., Романовский М.В. Налоговое планирование. Учебник для вузов. - СПб.: Питер, 2004.

12. Евстигнеев Е.Н. Основы налогообложения и налогового права: учебное пособие. - М.: ИНФРА-М, 2006.

13. Кожинов В.Я. Отраслевые особенности налогообложения и учета. - М.: ФБК-ПРЕСС, 2000.

14. Лабынцев Н.Т., Косова НС. Налоговый аудит: стандартизация и методика. Монография. - Ростов-н/Д.: РГЭУ "РИНХ", 2003.

15. Морозова Ж.А. Налоговый аудит: практическое руководство. - М.: ООО ИИА "Налог Инфо", ООО "Статус-Кво 97", 2007.

16. Подольский В.И. и др. Аудит: Учебник. - М.: ЮНИТИ, 2003.

17. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. - М.: 2008.