

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

Прохорова Галина Владимировна

**УЧЕТ И АУДИТ ДВИЖЕНИЯ МАТЕРИАЛЬНО-
ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА**

**Диссертация на соискание академической степени
Магистра**

Направление подготовки
38.04.01. Экономика,
Магистерская программа «Учет, анализ, аудит»

Научный руководитель
кандидат экономических наук,
доцент Коваленко С.Н.

Белгород 2016

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ	3
1. ПОДГОТОВИТЕЛЬНЫЙ ЭТАП И ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ОПЕРАЦИЙ С МАТЕРИАЛАМИ	6
1.1. Экономическая сущность и классификация запасов, как объекта бухгалтерского учета	6
1.2. Признание, оценка и раскрытие в отчетности информации о запасах в российской и зарубежной системе учета.....	16
1.3. Ознакомление с деятельностью аудируемого лица	26
1.4. Разработка плана и программы аудита.	32
2. РАЗРАБОТКА ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ УЧЕТА ЗАПАСОВ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ	37
2.1. Развитие и влияние на отчетность методов оценки запасов	37
2.2 Оценка информационной системы и системы внутреннего контроля... ..	45
2.3 Система внутреннего контроля в ООО "Белэнергомаш-БЗЭМ"	51
3. СБОР АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ ПО ОПЕРАЦИЯМ С МАТЕРИАЛАМИ И ОБОБЩЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТА	74
3.1. Сбор доказательств по аудиторской проверке материалов	74
3.2. Обобщение результатов аудиторской проверки материалов.....	82
3.3. Разработка направлений совершенствования бухгалтерского учета материалов	84
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	88
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	89

ВВЕДЕНИЕ

Ускорение социально-экономического развития страны предусматривает увеличение эффективности общественного производства на основе всемерной экономии материальных, трудовых и денежных ресурсов. Политика ресурсосбережения - реальный источник удовлетворения растущих потребностей общества. Для того, чтобы воплотить это в жизнь необходимо знать все тонкости учета наличия и движения ресурсов, в первую очередь материально-производственных запасов, которые составляют основу деятельности предприятия.

Для осуществления точного и полного отражения в системе бухгалтерского учета операций с материально-производственными запасами необходимо руководствоваться законодательными актами Российской Федерации, постановлениями Президента и правительства Российской Федерации и нормативными документами. В системе материальных запасов предприятия часто встречаются нарушения и отклонения от действующих нормативных положений. Таким образом, бухгалтерский учет материально-производственных запасов является жизненно необходимым предприятиям, ведущим свою деятельность.

В условиях современной рыночной экономики возникает необходимость наиболее точного учета и строгого контроля за рациональным использованием сырья и материалов в производстве, поскольку экономия производственных запасов существенно снижает производственную себестоимость, а значит и увеличивает прибыль от производства и продажи продукции, работ, услуг. Кроме того, снижение материалоемкости продукции способствует увеличению объема ее выпуска и росту национального дохода в целом.

С развитием рыночной экономики в обществе появились субъекты, непосредственно заинтересованные в законности и эффективности финансовой деятельности предприятий и достоверности учета и отчетности. В связи с

этим в настоящее время большое значение приобретает аудит наличия, движения и оценки материальных запасов.

Актуальность выбранной темы состоит в том, что отсутствие точного и достоверного учета операций по заготовлению и приобретению материалов и расчетов с поставщиками приводит к возникновению бухгалтерских ошибок, которые оказывают большое влияние на выполнение планов по производству продукции, завышение себестоимости продукции, которые в свою очередь влияют на прибыль и рентабельность предприятия. Несвоевременная поставка материалов ведет к нарушению ритмичности работы предприятий, простоям, требует дополнительных трудовых затрат, отражается на качестве выпускаемой продукции и ухудшает технико-экономические показатели производства, нарушает ритм поставок и расчетов с поставщиками, ведет к необходимости перестройки ассортимента выпускаемой продукции, невыполнению договорных обязательств по её поставкам, а также экономическим санкциям. Сбои в поставках материалов ставят под угрозу выполнение плана производства, вынуждают накапливать сверхнормативные запасы материалов в целях предотвращения простоев.

Целью настоящей работы является изучение теоретических и методологических аспектов бухгалтерского учета материально-производственных запасов.

Для достижения данной цели необходимо решить следующие основные задачи:

- рассмотреть понятие и различные классификации материально- производственных запасов;
- изучить нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета и аудита материально-производственных запасов;
- выявить основные задачи учета материально- производственных запасов;
- рассмотреть различные способы формирования фактической себестоимости материалов в зависимости от способа их поступления;

- определить направление совершенствования учета материальных запасов на предприятии;

Объектом исследования в данной работе послужило ООО "Белэнергомаш-БЗЭМ", основным видом деятельности которого является выпуск продукции для энергетики и строительства. Предмет исследования – экономические отношения, связанные с наличием, состоянием, движением и использованием материально-производственных запасов на данном предприятии.

Информационную базу дипломной работы составляет совокупность специальной и научной литературы, различные законы и нормативные документы, справочная литература. На основе полученной информации были сформулированы и обоснованы теоретические выводы и общие заключения, которые нашли отражение в соответствующих главах, а также в заключении работы.

Научная новизна. Предложены корректирующие проводки для устранения неверного отражения в бухгалтерском учете сделок по приобретению товаров, стоимость которых выражена в у.е., а оплата производится в рублях, по согласованному договором курсу.

1. ПОДГОТОВИТЕЛЬНЫЙ ЭТАП И ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ОПЕРАЦИЙ С МАТЕРИАЛАМИ

1.1. Экономическая сущность и классификация запасов, как объекта бухгалтерского учета

Всестороннее изучение и правильное понимание сущности материально-производственных запасов справедливо относится к ряду важнейших проблем теории бухгалтерского учета, обусловленных высокой практической необходимостью их рационального использования хозяйствующими субъектами.

Материально-производственные запасы выступают важнейшим элементом хозяйственной деятельности организации, так как во многом определяют финансовое состояние и ее экономический потенциал в целом, как правило, вследствие того, что в большинстве организаций их удельный вес в общей структуре активов составляет значительную часть.

В широком смысле слова под материально-производственными запасами можно понимать предметы труда, которые составляют вещественную основу изготавливаемой продукции, участвуют в процессе производства однократно и полностью переносят свою стоимость на себестоимость вновь произведенной продукции. Тем самым, они обеспечивают основной производственный процесс, в котором напрямую и потребляются, однако могут и косвенным образом способствовать производству. Необходимо выделить основные характеристики, позволяющие четко определить экономическую сущность данной категории, к таким «определяющим» признакам следует отнести следующие:

- прямая или косвенная связь с процессом производства;
- материально-вещественная форма;
- потребление и/или использование в производственном процессе;

- возможность обращения в денежные средства за период, не превышающий одного года.

Для целей всестороннего изучения исследуемой группы активов, рассмотрены соответствующие положения российского учетного законодательства, которые более наглядно представлены в табл.1.1:

Таблица 1.1

Обзор определений материально-производственных запасов согласно российским нормативным учетным документам

№ п/п	Нормативный документ	Определение материально- производственных запасов
1.	Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [24]	<ul style="list-style-type: none"> • используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); • предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары; • используемые для управленческих нужд организации;
2.	Положение по бухгалтерскому учету 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" [15]	не дает определения материально- производственных запасов, однако регламентирует включение в состав запасов таких статей, как затраты в незавершенном производстве и расходы будущих периодов;
3.	Налоговый кодекс РФ (глава 25) [4]	регламентирует понятие «материальные расходы», т.е. затраты налогоплательщика на приобретение: сырья и (или) материалов, используемых в производстве; материалов для обеспечения производственного процесса (упаковка и пр.); запасных частей; комплектующих и полуфабрикатов; топлива, воды и иных видов энергии; работ и услуг сторонних организаций или структурных подразделений предприятия по производству продукции, обработке сырья и т.п.
4.	Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [16]	<ul style="list-style-type: none"> • активы, используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); • активы, предназначенные для продажи; • активы, предназначенные для управленческих нужд.

Включение в состав материально-производственных запасов таких групп активов, как готовая продукция и товары, отдельно предписано поло-

жениями стандарта. Готовая продукция представляет собой часть материально-производственных запасов, а именно активы, прошедшие все стадии технологической обработки на предприятии, соответствующие действующим техническим и качественным характеристикам, условиям договора или требованиям иных документов в отдельных случаях, предусмотренных действующим законодательством. Товары, приобретенные или полученные от других юридических или физических лиц, также являются частью материально-производственных запасов.

Включение в состав материально-производственных запасов активов, предназначенных для перепродажи, противоречит их экономической сущности и не соответствует их основным определяющим характеристикам, так как прямое предназначение данной разновидности активов - потребление в производственном процессе. Товары и готовая продукция являются скорее самостоятельной категорией среди множества запасов хозяйствующего субъекта, так как в первом случае минуют процесс производства вообще, а во втором уже из него вышли и предназначены для сбыта. Внесенные уточнения позволяют сделать вывод о том, что сущность данных понятий можно с большей долей вероятности охарактеризовать, как материальные запасы коммерческого характера.

Спорным и неоднозначным моментом является также вопрос о включении незавершенного производства в состав материально-производственных запасов. Под незавершенным производством понимается частично готовая продукция (работы или услуги), не прошедшая всех стадий, фаз, пределов, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки [13]. Согласно Положению по бухгалтерскому учету № 5/01 «Учет материально-производственных запасов», данная категория активов не попадает под определение материально-производственных запасов.

Наряду с этим, регламентации Положения по бухгалтерскому учету № 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» предусматривают включение в

состав запасов сырья, материалов и других аналогичных ценностей, затрат в незавершенном производстве, готовой продукции, товаров отгруженных, расходов будущих периодов [15]. Аналогичный перечень статей, однако, также за исключением незавершенного производства утвержден в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов № 119н, но уже для категории «материально-производственные запасы» [24]. Такое несоответствие обуславливает путаницу, возникшую в определении понятий «запасы» и «материально-производственные запасы» и нуждается в уточнении.

Особое место в структуре запасов в российской системе учета занимают расходы будущих периодов. Подобного рода предписания закреплены в Положении по бухгалтерскому учету № 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», в котором указано, что расходы будущих периодов подлежат отнесению к группе статей «Запасы» в составе оборотных активов бухгалтерского баланса [15]. Согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов № 119н зачислению на счет учета расходов будущих периодов подлежит стоимость материалов, отпущенных на производство, но относящихся к будущим отчетным периодам.

Однако, в соответствии с регламентациями Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ 34н затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим должны быть отражены в бухгалтерском балансе именно отдельной статьей, как расходы будущих периодов, и впоследствии подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся [13]. В качестве примеров подобных расходов приводятся подготовительные работы в сезонных производствах, горно-подготовительные работы, освоение новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологий, рекультивация земель и т.п. [13].

Однако, факт того, что некоторые виды расходов могут быть капитализированы в составе активов бухгалтерского баланса, вызывает ряд сомнений. С одной стороны, данный вид расходов имеет логическую связь с отложенным во времени получением экономических выгод в будущем, а с другой - они уже фактически признаны и отражены в качестве полноценного актива. Такое положение дел выглядит парадоксально, особенно с учетом того что расходы будущих периодов не соответствуют определяющим характеристикам активов и не удовлетворяют их критериям признания. Кроме того, в данном случае следует говорить о нарушении требования осмотрительности, так как происходит завышение величины активов организации, искажаются показатели ее финансового состояния и т.п.

Таким образом, определение исследуемой категории активов, закрепленное в российской системе учета, является неоднозначным и не в полной мере отражает основные сущностные характеристики. Включение в состав материально-производственных запасов разнородных групп материальных оборотных активов (коммерческого и производственного характера) противоречит их экономической сущности, что обуславливает, в свою очередь, снижение учетно-аналитических возможностей финансовой отчетности, вводит в заблуждение заинтересованных пользователей, затрудняет процесс осуществления контрольной деятельности и, в конечном итоге, снижает эффективность внутрихозяйственного управления организацией. Кроме того, нормы законодательной базы, регулирующие вопросы учета исследуемой группы активов, не отличаются глубиной проработки и содержат ряд противоречивых моментов, требующих разъяснения и уточнения (см. табл. 1.2).

В соответствии с объективными тенденциями развития системы бухгалтерского учета в Российской Федерации, а именно процессом ее реформирования на основе международных учетных стандартов, целесообразно для дальнейшего исследования сущности и содержания категорий «запасы» и «материально-производственные запасы» рассмотреть подход к определению данной группы активов в зарубежной бухгалтерской практике.

Таблица 1.2

Обзор противоречивых положений российского учетного законодательства в части определения состава «запасов» и «материально-производственных запасов»

Сравнительный признак	ПБУ 5/01	Методические указания № 119н	ПБУ 4/99
Рассматриваемая категория	Материально- производственные запасы	Материально- производственные запасы	Запасы
Основные классификационные группы	Сырье и материалы, готовая продукция, товары и т.п.	Сырье, материалы, готовая продукция, товары для перепродажи, товары отгруженные;	Сырье, материалы, затраты в незавершенном производстве (издержках обращения), готовая продукция, товары для перепродажи и отгруженные, расходы будущих периодов
Незавершенное производство	Не включается	Не включается	Включается в состав запасов
Расходы будущих периодов	Не включается	Не включается, однако предусмотрено, что зачислению на счет учета расходов будущих периодов подлежит стоимость материалов, отпущенных на производство, но относящихся к будущим отчетным периодам	Включается в состав запасов
Комментарий	Определение не соответствует существенным характеристикам «материально-производственных запасов», не в полной мере раскрывает экономическую сущность	Определение не соответствует существенным характеристикам «материально-производственных запасов», не в полной мере раскрывает экономическую сущность	Факт включения расходов будущих периодов в состав оборотных активов по статье «запасы» представляется сомнительным

Так, согласно международным стандартам финансовой отчетности к запасам относятся активы, предназначенные для продажи в процессе деятельности организации; произведенные в процессе производства для продажи; используемые в форме сырья или материалов в производственном процессе или предоставлении услуг. Запасы учитываются по следующим клас-

сификационным группам: товары, сырье, материалы, незавершенное производство, готовая продукция (п. 35 МСФО 2) [71].

Таким образом, указанные в Положении по бухгалтерскому учету № 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и Методических указаниях по учету материально-производственных запасов № 119н активы включаются в состав запасов по МСФО 2 «Запасы». Однако на категорию незавершенного производства, также являющегося одной из групп запасов по МСФО 2 «Запасы», регламентации вышеуказанных документов не распространяются. Вместе с тем, активы, характеризующиеся как незавершенное производство, относятся к запасам в соответствии с указаниями Положения по бухгалтерскому учету № 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Анализируя вышеизложенные факты, можно сделать вывод о том, что подходы к определению запасов в МСФО 2 «Запасы» и российских нормативных документах во многом схожи, однако содержание группы статей «запасы» в российском учете шире, чем содержание понятия «материально-производственные запасы» (см. табл. 1.3).

Таблица 1.3

Сравнительная характеристика содержания группы статей категории «запасы» в российских и международных стандартах учета

Российские стандарты бухгалтерского учета	Международные стандарты финансовой отчетности
Сырье, материалы и другие аналогичные ценности, затраты в незавершенном производстве, готовая продукция, товары отгруженные, расходы будущих периодов, товары отгруженные, материалы в пути, товары для перепродажи и т.п.	Товары, сырье, материалы, незавершенное производство, готовая продукция, земля и другое имущество, предназначенное для перепродажи.

Необходимо отметить, что, несмотря на значительное сходство в предписаниях, нормы Положения по бухгалтерскому учету № 5/01 «Учет материально-производственных запасов» отличаются от МСФО 2 «Запасы», прежде всего по таким группам статей, как незавершенное производство и расходы будущих периодов. Что же касается активов, созданных или приобретенных

для продажи/перепродажи, то включение товаров и готовой продукции в состав материально-производственных запасов, наравне с идентичным по составу статей определением запасов в соответствии с международными стандартами, затрудняет понимание сущности самой категории "материально-производственные запасы". Исходя из этого, положения международных бухгалтерских правил в части определения запасов более логичны и обоснованы.

Влияние теоретических проблем неоднозначного трактования категории «запасы» в российских и международных стандартах учета на его практическую организацию и отражение в отчетности нельзя недооценивать, так как именно обозначенные выше несоответствия и обуславливают отличия в показателях запасов по российским и международным стандартам, на суммы которых необходимо сделать корректирующие учетные записи при трансформации отчетности российских организаций согласно правилам международных стандартов финансовой отчетности.

Исследуя проблемные вопросы теории бухгалтерского учета, следует помнить о том, что ее «основная задача состоит в том, чтобы расширить классификационные признаки, научно обосновать их и глубоко исследовать» [78, С.43].

В настоящее время наиболее широкое распространение в российской учетной практике получила классификация запасов, закрепленная в действующем Плане счетов. В основу его построения положен общеэкономический подход к описанию счетов. Применительно к запасам это означает соответствующую группировку в зависимости от направления их использования в хозяйственном процессе, т.е. функциональной роли. Однако, встречаются и другие разновидности классификаций материально-производственных запасов, которые обобщены в табл. 1.4.

Таблица 1.4

Обзор и уточнение классификаций запасов для целей бухгалтерского и управленческого учета

№ п/п	Классификационный признак	Выделяемые группы
1.	По роли и назначению в процессе производства (по функциональной роли)	Основные материалы, вспомогательные материалы, материалы общепроизводственного назначения [71];
		Сырье и материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара и тарные материалы, запасные части, прочие материалы, семена и корма, материальные удобрения, строительные материалы [37];
		Материалы, топливо и горюче-смазочные материалы, запасные части для ремонта, семена и корма, животные на выращивании и откорме, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы [79];
		Сырье и материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали, топливо, тара и тарные материалы, запасные части, прочие материалы, материалы, принятые в переработку, строительные материалы, инвентарь и хозяйственные принадлежности [40].
2.	По техническим признакам	Размер, сорт, марка, профиль и т.п.
3.	По характеру владения товарно-материальными ценностями	Ценности, принадлежащие организации по праву собственности (а также по праву хозяйственного ведения или оперативного управления) и не принадлежащие ей по такому праву [из статьи]
		Ценности, используемые в производстве – сырье, материалы, полуфабрикаты, топливо, строительные конструкции и детали, запасные части и агрегаты, шины, семена и корма, минеральные удобрения, ядохимикаты, биопрепараты и медикаменты, тара, предназначенная для осуществления технологического процесса производства продукции и другие аналогичные ценности;
		Ценности, предназначенные для продажи – готовая продукция и товары;
		Ценности, используемые как средства труда – в виде инвентаря и хозяйственных принадлежностей;
		Ценности, которые после монтажа будут функционировать в составе основных средств.
4.	По принадлежности (это уже было)	Запасы, принадлежащие организации на праве собственности, арендованные и/или в оператив-

		ном управлении, принятые на ответственное хранение; [статья]
5.	По срокам хранения	Скорпортящиеся, имеющие определенный срок хранения, не имеющие срока годности [И далее из диссера];
6.	По степени оплаты	Полностью оплаченные, частично оплаченные, неоплаченные;
7.	По месту нахождения	Находящиеся на складе поставщика, в пути, на складах компании;
8.	По оплате / месту нахождения	Предоплаченные, но находящиеся на складе поставщика; оплаченные/неоплаченные, но находящиеся в пути; оплаченные/неоплаченные, но находящиеся на складах компании;
9.	По видам поставок	Поставляемые на регулярной основе, поставляемые под заказ;
9.	По способу хранения	Требующие специальных условий хранения и не требующие;
11	По степени влияния норм естественной убыли	Подверженные и не подверженные естественной убыли
12.	По видам обеспечения	Имеют залоговое обеспечение и не имеют;
13.	По источникам приобретения/поступления	Приобретаемые за счет собственных средств, приобретаемые на условиях обмена, поступающие на безвозмездной основе, поступающие в виде вклада в уставный капитал, поступающие в результате выбытия других активов;

Любая из имеющихся классификаций может быть положена в основу рабочего плана счетов организации, на основе которого могут быть сформированы внутрифирменные формы отчетности для целей управленческого учета. Особое значение в этой связи приобретает тщательный анализ фактов хозяйственной деятельности, так как именно он является основой формирования индивидуального плана счетов организации.

Выделение классификационного признака «по принадлежности» позволяет определить порядок отражения запасов в учете организации. Очевидно, что запасы, принадлежащие организации на праве собственности, должны быть отражены на балансовом счете по учету запасов.

В практической деятельности хозяйствующих субъектов нередко возникают случаи неотфактурованных поставок, когда запасы поступают без

сопроводительных документов или же оформленных ненадлежащим образом. Такого рода запасы также принимаются к балансовому учету, однако в предусмотренной согласно договору оценке, которая подлежит дальнейшей корректировке.

В случае, когда поступление запасов в организацию не подкреплено соответствующим договором, неидентифицированные группы запасов принимаются на ответственное хранение с соблюдением необходимых мер по их сохранности до скорейшего выяснения обстоятельств, повлекших такое положение дел. Учет таких запасов, принимаемых по разного рода причинам на ответственное хранение ведется, как правило, на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Некоторые категории запасов могут также быть арендованы и находиться в оперативном управлении, например, специальные приспособления и специальный инструмент. Организовать забалансовый учет для учета описываемых фактов хозяйственной деятельности, связанных с запасами можно открыв отдельный счет, например, 012 «Специальный инструмент и приспособления, находящиеся в операционной аренде».

1.2. Признание, оценка и раскрытие в отчетности информации о запасах в российской и зарубежной системе учета

Трактовка понятия «запасы» в отечественных и международных стандартах учета во многом совпадает, однако последние не рассматривают некоторые виды расходов будущих периодов в составе изучаемой группы активов. Кроме того, понимание сущности категорий «запасы» и «материально-производственные запасы» затруднено вследствие недостаточно четкого толкования данных понятий в российских нормативных документах по бухгалтерскому учету. Еще одним моментом, требующим внимания, является включение в составе группы статей запасы согласно международным стандартам земли и другого имущества, предназначенного для перепродажи.

В основе рассматриваемых учетных систем лежат принципиально различные подходы к оценке. Для российской практики бухгалтерского учета характерно использование оценок по исторической стоимости (фактической себестоимости) в качестве основополагающего метода оценки, в то время как международные стандарты провозглашают строгое соблюдение требования осмотрительности в учете, что находит свое выражение в приоритете различного рода оценок, основанных на рыночной стоимости. В практической деятельности организации могут использовать и те, и другие методы, однако влияние основополагающих подходов к оценке учетных объектов оказывает большое влияние на организационно- методические и практические аспекты построения системы бухгалтерского учета и отчетности.

В соответствии с требованиями международных стандартов запасы должны оцениваться в финансовой отчетности по наименьшей из величин себестоимости и возможной чистой цены продаж [71]. В российских нормативных документах по учету материально-производственных запасов (в состав не входит незавершенное производство) закреплена оценка по фактической себестоимости, а для оценки по наименьшей себестоимости предусмотрено формирование резерва под снижение стоимости материально- производственных запасов, но только для запасов, которые «морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи снизилась» [16].

Таким образом, в обеих системах используются и метод исторических затрат, и метод учета по текущей (восстановительной) стоимости, из чего можно сделать промежуточный вывод о том, что общие подходы к оценке идентичны по составу, но не по содержанию, логике и алгоритмам применения.

В рамках международных правил бухгалтерского учета при оценке запасов необходимо руководствоваться требованием осмотрительности, что проявляется в выборе наименьшего из оценочных значений, полученных одним из методов, о которых шла речь выше. При методе учета по текущей

стоимости, определяется возможная чистая цена продаж (NetRealizableValue), под которой понимается предполагаемая продажная цена в обычных условиях сбыта, основанная на достоверной информации и скорректированная на величину прогнозируемых затрат на выполнение работ и возможных затрат продаже.

Соответственно, при использовании метода исторических цен себестоимость запасов включает все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы доставить запасы до места их настоящего нахождения и состояния. И в том, и в другом варианте оценки возникает ряд существенных отличий от использования аналогичных методов в российской системе бухгалтерского учета. Так, текущая рыночная стоимость согласно п. 9 Положения по бухгалтерскому учету № 5/01 «Учет материально- производственных запасов» должна быть определена, как «сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи», что в итоге приводит к превышению над возможной чистой ценой продаж на сумму затрат, которые могут возникнуть в связи с реализацией запасов [16].

Кроме того, нужно отметить, что при оценке возможной чистой цены реализации следует учитывать предназначение запаса. Согласно международным стандартам оценка чистой цены продажи запаса, предназначенного для исполнения контракта, основывается на контрактной стоимости и объекты однородного запаса могут разбиваться на группы с использованием различных оценок возможной чистой цены продаж, в то время как в соответствующих российских учетных стандартах такая возможность группировки не предусматривается.

Согласно МСФО 2 «Запасы» в себестоимость запасов помимо затрат на приобретение и ряда прочих включают затраты на переработку, а именно прямые затраты труда, постоянные и переменные накладные производственные расходы.

Затраты на приобретение запасов включают цену покупки, импортные пошлины и прочие налоги (кроме возмещаемых налоговыми органами), транспортные, транспортно-экспедиторские и другие расходы, непосредственно относимые на приобретение готовой продукции, материалов и услуг с учетом вычета торговых скидок и прочих подобных статей.

Затраты на переработку запасов включают затраты, непосредственно связанные с единицами продукции (прямые затраты труда), а также систематически распределяемые постоянные и переменные накладные производственные расходы, возникающие при переработке сырья в готовую продукцию. К постоянным накладным производственным расходам относят амортизацию и обслуживание зданий и оборудования, административно-управленческие расходы, т. е. это те косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными и не зависят от объема производства. Переменными производственными накладными расходами являются косвенные затраты сырья и труда, т. е. те косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или в почти прямой зависимости от изменения объема производства. Помимо этого, международные стандарты регламентируют также методы определения себестоимости на основе нормативных затрат и розничных цен для компаний розничной торговли.

Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той степени, в которой они связаны с доведением их до состояния, в котором они пригодны к дальнейшему использованию. Также может быть уместно включать в стоимость запасов непроизводственные накладные расходы или затраты по разработке продуктов для конкретных клиентов.

Кроме того, в МСФО 2 "Запасы" приведен перечень затрат, которые не могут быть включены в себестоимость запасов, а должны быть признаны в качестве расходов в период их возникновения. К ним относятся:

- сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;

- затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу;
- административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния;
- сбытовые расходы.

В российской системе бухгалтерского учета для оценки материально-производственных запасов при их приобретении за плату используется фактическая себестоимость, т.е. сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов. При этом из себестоимости запасов также исключаются и признаются в качестве расхода отчетного периода: сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат; затраты на хранение, необходимые в производственном процессе к следующему этапу, административные накладные расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом; сбытовые расходы.

Российские стандарты также предусматривают оценку себестоимости по продажной стоимости с учетом наценки для организаций торговли, однако использование нормативного метода для материально-производственных запасов Положением по бухгалтерскому учету № 5/01 «Учет материально-производственных запасов» не регламентировано.

Таким образом, в российском законодательстве отсутствуют нормы, регулирующие включение в формируемую производственную себестоимость продукции косвенных переменных и постоянных производственных

расходов, а также регламентации, касающиеся классификации затрат и порядка их распределения.

При формировании информации в соответствии с отечественными и международными стандартами учета, необходимо обратить внимание на различия в оценке незавершенного производства и готовой продукции с учетом производственных затрат и при условии использования различных систем учета себестоимости, а также распределения накладных расходов [143].

Согласно МСФО 2 «Запасы» незавершенное производство и готовая продукция включают в себя все производственные издержки (прямые трудовые затраты, прямые материальные затраты и накладные производственные расходы) - те затраты компании, которые связаны с производством готовой продукции и включаются в оценку незавершенного производства.

Прямые трудовые затраты - это трудозатраты работников, участвующих в производственном процессе, непосредственно связанные с переработкой материалов в готовую продукцию. В случае, когда соотнести трудозатраты с производимой продукцией невозможно, мы имеем дело с косвенными трудовыми затратами, которые включаются в состав накладных производственных расходов.

Прямые материальные затраты включаются в себестоимость готовой продукции и используются для производства продукции. Следует отметить, что всегда возможно установление четкой связи между такими материалами и продукцией. В противном случае мы имеем дело с непрямими материальными затратами, которые включаются в состав накладных производственных расходов.

Накладные производственные расходы - это все производственные расходы, за исключением прямых материальных и прямых трудовых затрат. При этом их основное отличие в том, что невозможно или практически невозможно соотнести с конкретными единицами готовой продукции. Распределение постоянных накладных производственных расходов на себестоимость единицы выпущенной продукции производится исходя из производ-

ственных мощностей компании при работе в нормальных условиях. Поскольку для распределения постоянных накладных расходов используется показатель нормальной мощности, то отклонения возникают и при существенном перевыполнении плана. В этом случае стандарт предписывает сумму постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшать так, чтобы запасы не оценивались сверх себестоимости.

Таким образом, МСФО 2 «Запасы» регламентирует не только состав включаемых в себестоимость затрат, но и подход к распределению постоянных и переменных накладных производственных расходов. В соответствии с п. 11 МФСО 2 «Запасы» постоянные накладные производственные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально прогнозному объему производства продукции при работе в нормальных условиях, т. е. базой распределения этих расходов является показатель нормальная производственная мощность. Согласно п. 11 МФСО 2 «Запасы» переменные косвенные производственные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально фактической производственной мощности. В российском бухгалтерском законодательстве нормы, регулирующие включение в формируемую производственную себестоимость продукции косвенных переменных и постоянных производственных расходов отсутствуют, что не позволяет сравнивать порядок признания в разрезе статей запасов и делает несопоставимыми статьи баланса. Степень влияния определяется различными обстоятельствами: последствиями нечеткого определения правил калькулирования себестоимости из-за отсутствия четкого единства в способах распределения накладных расходов, различных долей постоянных и переменных накладных производственных расходов, в том числе и тех, которые остаются нераспределенными, так называемые периодические расходы (из себестоимости запасов исключаются и признаются в качестве расхода отчетного периода: сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат; затраты на хранение, необходимые в производ-

ственном процессе к следующему этапу, административные накладные расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом; сбытовые расходы).

Таким образом, статья «Незавершенное производство» может быть завышена и при трансформации отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности должна быть скорректирована на сумму общих и административных расходов, расходов будущих периодов и пр.

Согласно Положению о бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации № 34н незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в балансе по нормативной (плановой) производственной себестоимости или по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. В соответствии с этим Положением, российские предприятия не получают конкретных рекомендаций касательно отражения незавершенного производства и готовой продукции по всем статьям производственных затрат (включая прямые и косвенные производственные расходы), и по поводу исключения периодических затрат [13].

Для целей строгого соблюдения требования осмотрительности в международной практике хозяйствующих субъектов предусмотрена оценка возможной цены реализации по истечении каждого отчетного периода. Учет по возможной чистой цене продаж предусматривает то, что те запасы, чья балансовая стоимость превышает возможную чистую цену, необходимо переоценивать до возможной чистой цены реализации за вычетом ожидаемых сбытовых расходов. В случае, когда возможная цена реализации запасов, уцененных в прошлые периоды, выше их текущей балансовой стоимости, производится дооценка в пределах фактической стоимости. Если перестали существовать обстоятельства, которые ранее вызвали необходимость уценки запасов ниже себестоимости, а запасы еще не израсходованы, то такие запасы могут быть до-оценены в пределах суммы уценки. В связи с этим в учете следует отражать величину расходов по каждому объекту учета запасов, а

балансовую оценку формировать на отчетную дату с учетом экспертной оценки возможной чистой цены продаж.

В российской системе учета предусмотрен механизм переоценки посредством создания резервов под снижение стоимости материально-производственных запасов (прим: не включает незавершенное производство) только для морально устаревших групп запасов, которые полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо их текущая рыночная стоимость продажи снизилась». Кроме того, регламентации Положения по бухгалтерскому учету № 5/01 «Учет материально-производственных запасов» касаются только снижения стоимости материально-производственных запасов и не раскрывают порядок переоценки во втором и всех последующих отчетных периодах.

Таким образом, в ходе трансформации отчетности необходимо учесть возможность дооценки запасов в пределах фактической себестоимости в случае, если возможная цена реализации запасов, подверженных уценке в предыдущие периоды, стала выше их текущей балансовой стоимости согласно международным учетным правилам. При проведении переоценки по рыночным ценам следует иметь в виду несоответствия подходов к определению текущей рыночной стоимости и возможной чистой цены продаж, о которых мы упоминали выше.

Положение по бухгалтерскому учету № 5/01 «Учет материально-производственных запасов» не предусматривает метода учета по нормативным затратам. Однако метод нормативной (плановой) себестоимости может применяться для готовой продукции, отгруженных товаров, сданных работ, оказанных услуг (п. 59, п. 61 Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации № 34н 13) [16]. При использовании метода нормативных затрат в соответствии с российскими учетными стандартами фактическая себестоимость рассчитывается исходя из нормативных затрат, отклонений от норм и учета их изменения. В этой связи, в фактическую себестоимость могут быть включены сверхнор-

мативные потери сырья, затраченного труда и прочих производственных затрат.

Согласно международным правилам учета запасов метод нормативных затрат используется только в том случае, если результаты его приближенно выражают значение себестоимости запасов, а нормативы максимально приближены к фактическим затратам. В соответствии с данным подходом сверхнормативные потери сырья, труда и прочие подобные затраты исключаются из себестоимости запасов и признаются расходом текущего периода, так как являются незначительными.

Идентично российским стандартам учета в МСФО 2 «Запасы» предусмотрены следующие способы, которыми можно списывать материально-производственные запасы: метод специфической идентификации, ФИФО, метод средней (средневзвешенной) стоимости. Применение вышеуказанных способов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики. Каждый из них имеет свои достоинства и недостатки, а выбор осуществляется исходя из принципа реальности его влияния на валюту баланса. Однако международными стандартами предусмотрены правила того или иного метода оценки при отпуске и выбытии. Так, например, определен круг обязательных условий применения метода специфической идентификации затрат, в противном случае закреплено приоритетное использование метода ФИФО и средневзвешенной стоимости.

Таким образом, согласно МСФО 2 «Запасы» в отношении запасов раскрытию в финансовой отчетности подлежит следующая информация:

- учетная политика, утвержденная для оценки запасов, применяемая формула расчета себестоимости;
- балансовая стоимость запасов согласно принятой на предприятии классификации и общая балансовая стоимость;
- величина запасов, учтенных по возможной чистой цене реализации;
- величина запасов, признанных в качестве расхода в течение отчетного периода;

- величина снижения или восстановления стоимости запасов, признанная в отчетном периоде;
- обстоятельства, которые привели к восстановлению стоимости запасов;
- балансовая стоимость запасов, используемых в качестве залога для обеспечения обязательств.

Может раскрываться и другая информация, если она является существенной для пользователей финансовой отчетности и ее непредставление может ввести пользователей в заблуждение. Так, например, полезной представляется информация о балансовой стоимости запасов в разрезе их классификации. Российские стандарты упоминают лишь минимальный перечень информации, подлежащей раскрытию: о способах оценки материально-производственных запасов по их группам (видам); о последствиях их; о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей [16].

В большей степени влиянию искажений вследствие отличий в обеих системах учета подвержены такие статьи запасов, как незавершенное производство, готовая продукция и расходы будущих периодов. Применительно к расходам будущих периодов необходимо проанализировать состав данной категории и перераспределить на капитализируемые и некапитализируемые. В результате такой перегруппировки, как правило, происходит уменьшение суммы расходов будущих периодов в трансформируемой отчетности, что обуславливает необходимость извлечения лишних расходов из стоимости остатков готовой продукции. Подобные процедуры необходимо также осуществить для выведения общих и административных расходов из остатков незавершенного производства и готовой продукции.

1.3. Ознакомление с деятельностью аудируемого лица

Общество с ограниченной ответственностью "Белэнергомаш-БЗЭМ" зарегистрировано по адресу: 308017, РФ, Белгородская область, г. Белгород

ул. Волчанская, д.165. Компания осуществляет свою деятельность на основании Устава, утвержденного протоколом внеочередного общего собрания участников ООО "Белэнергомаш-БЗЭМ" от 06.06.2014 года (Приложение 1).

ООО «Белэнергомаш – БЗЭМ» – это одна из ведущих энергомашиностроительных компаний России, объединяющая шесть взаимосвязанных специализированных производств, выпускающих продукцию для атомной и тепловой энергетики, газовой и нефтехимической отраслей промышленности, объектов промышленности и гражданского строительства с семидесятипятилетним опытом работы в отрасли. Специализированные производства: производство соединительных элементов трубопроводов, производство труб, кузнечно-прессовое производство, производство сильфонных компенсаторов, котельное производство и производство строительных металлоконструкций располагаются на производственных площадях, расположенных на проспекте Б-Хмельницкого 111 и ул. Волчанская 165. Номенклатура выпускаемой для энергетики и строительства продукции включает в себя:

- элементы и сборочные единицы (блоки) трубопроводов для тепловых и атомных электростанций, нефтегазохимического комплекса и металлургии;
- поковки, штамповки, трубы;
- многослойные сильфонные компенсаторы всех типов с условным проходом от 80 до 1800 мм, давлением среды до 8 МПа и рабочей температурой от -170°С до +700°С для тепловых и атомных электростанций, промышленности и транспорта, коммунального хозяйства;
- паровые и водогрейные котлы для котельных и тепловых электростанций;
- котлы-утилизаторы и энерготехнологические котлы для работы в составе технологических линий металлургических, химических и нефтеперерабатывающих предприятий, газотурбинных электростанций;
- котлы для утилизации твердых бытовых отходов и осадков сточных вод, кородеревесных и сельскохозяйственных отходов;

- уникальные, сложные, пространственные металлоконструкции из круглой трубы;
- элементы несущего металлического каркаса здания – колонны, фермы, балки, фахверк, связи, прогоны;
- опоры ЛЭП;
- услуги горячего цинкования.

В структуре предприятия создан Инжиниринговый центр, в задачу которого входит организация строительства энергетических объектов «под ключ». Наличие аккредитованного испытательного центра, уникального отечественного и зарубежного оборудования, обеспечивает высокий уровень выполняемых работ и услуг. Качество продукции реализуется успешно действующей на предприятии системой менеджмента качества, сертифицированной на соответствие ГОСТ ISO 9001-2011 (ISO 9001:2008). Имеются разрешение Ростехнадзора на применение сильфонных компенсаторов и лицензии на конструирование и изготовление оборудования для атомных станций. Отдел металлоконструкций инженерного центра имеет лицензию Федерального агентства по строительству на проектирование зданий и сооружений I и II уровня ответственности.

Продукция ООО «Белэнергомаш – БЗЭМ» используется при строительстве новых генерирующих объектов, а также реконструкции и модернизации действующих объектов энергетики. Компания также участвует во всех проектах по договорам о предоставлении мощности – в строительстве новых блоков Верхнетагильской, Южноуральской, Березовской, Новочеркасской ГРЭС, а также поставках элементов трубопроводов для строительства Няганской ГРЭС, самой северной станции в России.

Продукция «Белэнергомаш» поставляется и для крупнейших предприятий нефтегазовой отрасли, среди которых ОАО «Газпром», ОАО «АК «Транснефть», НК «Роснефть», ОАО «ЛУКОЙЛ». Для сохранения и расширения доли на рынке соединительных деталей нефтегазового комплекса в

кузнечно-прессовом производстве идет постоянное освоение новых типов-размеров деталей.

На заводе изготавливаются все типы котлов-утилизаторов, которые эксплуатируются практически во всех отраслях промышленности России и ближнего зарубежья.

За последние десятилетия завод поставлял продукцию на все строящиеся атомные электростанции страны: Калининскую, Нововоронежскую, Ленинградскую, Ростовскую, Белоярскую. При этом география поставок не ограничивается Россией. Так, для АЭС Куданкулам (Индия) предприятием было изготовлено более 5000 тонн трубопроводов, для Тяньваньской АЭС (Китай) – около 3500 тонн, для АЭС в Бушере (Иран) — 7500 тонн соединительных элементов трубопроводов высокого и низкого давления.

Кроме того, будучи многопрофильным предприятием с широкой номенклатурой, завод выпускает и самые разные виды металлоконструкций: каркасов зданий, мостов, путепроводов, эстакад, опоры ЛЭП, башни сотовой связи, а также уникальные конструкции из труб круглого и квадратного сечения. География поставок охватывает всю страну: от металлургического комбината «Североникель» на Кольском полуострове до морского терминала в Новороссийске, от стадиона в молдавском Тирасполе и аэропорта в Риге до Мутновской геотермальной электростанции на Камчатке. За годы работы коллективом предприятия было изготовлено более двух миллионов тонн металлоизделий. Примечательно, что двухмиллионная тонна была поставлена на строительство футбольного стадиона на 45 тысяч зрителей в городе Казани, который стал главной спортивной ареной Универсиады-2013. Кроме того, завод «Белэнергомаш» изготовил и поставил металлоконструкции для четырех из шести крупных объектов Олимпийского парка.

Поставщиками сырья для изготовления энергетического оборудования являются крупнейшие металлургические заводы страны. Это прежде всего ОАО «Челябинский трубопрокатный завод», ООО Торговый дом «ТМК», ОАО «Волжский трубный завод», ОАО «Северсталь», ОАО «Норильский

никель» и т.д. Часть поставок продукции осуществляется поставщиками из Украины - ПАО «НПО Днепропресс», ПАО «Новокраматорский машиностроительный завод», ЧАО «Керммаш», ЧАО «ТММ-Энергострой», ООО СП «Орма-Олимп».

Для энергетического оборудования поставляемого в страны Евросоюза, материалы частично поставляют поставщики из Германии, Австрии, Чехии, Испании. Это прежде всего: ThyssenKruppMannexGmbH, LisegaSA, BGN EdelstahlFreitalGmbH из Германии; TurbotecnikaSPA из Италии; TenarisGlobalServices S.A. из Уругвая; ShanghalianhecarboncompanyLtd из Китая.

На предприятии работают около 3,5 тыс. человек. Организационная структура ООО "Белэнергомаш-БЗЭМ", отражающая сложившееся на предприятии выделение отдельных подразделений, связи между этими подразделениями и объединение подразделений в единое целое представлена в Приложении 3.

Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности ООО "Белэнергомаш-БЗЭМ" представлены в отчетности предприятия за 2014-2015 год (9 месяцев) (Приложение 4).

Данные табл. 1.5 свидетельствуют о том, что в 2014 году по сравнению с предыдущим выручка и себестоимость реализованной продукции увеличились на 5222 млн. руб. и 2979 млн. руб. соответственно, что составило 8-кратное увеличение к уровню 2013 года. Это связано с тем, что в 2013 году предприятие размещало производство заказов в ЗАО "Белэнергомаш-БЗЭМ", а затем перепродавало изготовленную продукцию как товар покупателям. С середины 2014 года предприятие запускает производственные мощности по изготовлению собственной продукции. По итогам работы за 9 месяцев 2015 года выручка составила 7399 млн. рублей, что на 1432 млн. рублей больше, уровня предыдущего года, при этом себестоимость реализованной продукции снизилась на 231 млн. рублей, что суммарно привело к росту прибыли на 1663 млн. рублей.

Таблица 1.5

Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности ООО "Белэнергомаш-БЗЭМ" за 20013-2015 год (9 месяцев).

№ п/п	Наименование показателей	Годы			Абсолютное отклонение	
		2013	2014	2015 (9 месяцев)	2014	2015
					к 2013	к 2014
1	Выручка, тыс.руб.	745265	5967244	7399522	5221979	1432278
2	Себестоимость реализованной продукции, тыс.руб.	491440	3470543	3239661	2979103	230882
3	Валовая прибыль, тыс.руб.	253825	2496701	4159861	2242876	1663160
4	Коммерческие расходы, тыс.руб.	20	169195	276056	169175	106861
5	Управленческие расходы, тыс.руб.	1187	1078393	1441788	1077206	363395
6	Прибыль от продаж, тыс.руб.	252618	1249113	2442017	996495	1192904
7	Чистая прибыль отчетного периода, тыс.руб.	201444	924293	1876467	722849	952174
8	Среднегодовая стоимость основных средств, тыс.руб.	-	176597	813261	176597	521647
9	Среднегодовая стоимость дебиторской задолженности, тыс.руб.	350867	1178885	2258855	828018	1256403
10	Среднегодовая стоимость кредиторской задолженности, тыс.руб.	372551	2130688	3183154	1758137	1052466
11	Валюта баланса, тыс.руб.	626047	5001744	7356298	4375697	2354554
12	Размер уставного капитала, тыс.руб.	100	100	100	-	-
13	Рентабельность продукции, %	51,6	71,9	128,4	20,3	56,5
14	Чистая рентабельность продаж, %	27,0	15,5	25,4	-11,5	9,9

Таким образом по итогам года выручка от реализации превысит уровень 2014 года, но годовая прибыль скорее всего будет несколько ниже уровня 9 месяцев.

Рентабельность производства продукции, рассчитанная как отношение прибыли от продаж к себестоимости реализованной продукции выросла в 2014 году с 51,6% до 71,9%, а по результатам работы за 9 месяцев 2015 года увеличилась еще на 56,6%. Это связано с комплексным воздействием различных факторов: изменения структуры реализованной продукции, изменения себестоимости и изменения среднего уровня цен реализации.

Одним из наиболее распространенных показателей рентабельности является рентабельность продаж или норма прибыли, характеризующая удельный вес прибыли в составе выручки от реализации продукции. Её рост в текущем году по сравнению с 2014 годом с 15,5% до 25,4% говорит о растущей конкурентоспособности продукции ООО «БелэнергомашБЗЭМ» на рынке энергетического оборудования.

1.4. Разработка плана и программы аудита.

В соответствии с Правилom (стандартом) № 3 «Планирование аудита» (в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 года №532) аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно. Планирование аудитором своей работы способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно [23 курс].

При планировании своей работы аудитору необходимо составить рабочий документ «Финансовое предложение аудита» (Приложение 5), где обозначены наименования аудиторских процедур, которые необходимо выполнить в ходе аудиторской проверки и примерные часы работы аудитора. После согласования данного предложения с заказчиком аудитор обязан составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемый объем и порядок проведения аудиторской проверки. При этом общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить

руководством при разработке программы аудита. Форма общего плана представлена в табл. 1.6

Таблица 1.6

План аудита

Аудируемое лицо- ООО «Белэнергомаш-БЗЭМ»
Аудируемый период – с 01.01.2015 по 30.09.2015гг.

№ п/п	Раздел аудита	Срок проведения	Продолжительность проверки	Исполнитель	Отметка аудитора
1	Аудит операций по учету ТМЦ	25.10.2015г. по 15.11.2015г.	98 час.		Выполнено

Аудитору необходимо составить и документально оформить Программу аудита операций по учету материально-производственных запасов, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита (Приложение б).

Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего качества работ. Поэтому в ходе аудиторской проверки аудитору следует обратить особое внимание на соответствие положений приказа (распоряжения) об учетной политике действующим нормативным актам, так как одной из причин таких несоответствий является несвоевременность внесения корректировок в связи с изменениями в нормативных актах.

В соответствии с требованиями Федеративного Правила (стандарта) №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (в ред. Постановления Правительства РФ от 27.01.2011 года № 30) аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны изучить деятельность аудируемого лица и среду, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, в объеме, достаточном для выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой (бух-

галтерской) отчетности, явившегося следствием ошибок или недобросовестных действий руководства и (или) работников аудируемого лица, а также достаточном для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

Существенность – это вероятность того, что применяемые и иные, в том числе юридические, экспертные и так далее процедуры позволяют определить наличие ошибок в отчетности экономического субъекта и оценить их влияние на принятие решения её пользователями.

Для определения существенности определяющих статей баланса необходимо рассчитать уровень существенности индуктивным методом. Расчет проведем в таблице 1.7 на основании оборотно-сальдовой ведомости по счету 10 «Материалы» за 2015 год (Приложение 7).

Таблица 1.7

Расчет уровня существенности по счету 10 «Материалы» за 2015 год
Аудируемое лицо- ООО «Белэнергомаш-БЗЭМ»

Наименование показателя	Значение показателя, руб.	Уровень существенности			
		%	Руб.	%	Руб.
Сальдо на начало года	1338213	5	66911	10	133821
Оборот по дебету счета	3512042	5	175602	10	351204
Оборот по кредиту счета	3271304	5	163565	10	327130
Сальдо на конец года	1578951	5	78948	10	157895
Итого:	X	X	485026	X	970051
Среднеарифметическое значение	X	X	121256	X	242513

Аудитор _____ Прохорова Г.В.

1. Рассчитаем уровень существенности:

$$1.338.213 * 5 / 100 = 66.911 \text{ млн.рублей}$$

$$1.338.213 * 10 / 100 = 133.821 \text{ млн.рублей}$$

2. Определяем среднеарифметическое значение существенности:

$$485.026 / 4 = 121.256 \text{ млн. рублей}$$

$$970.051 / 4 = 242.513 \text{ млн. рублей}$$

Из данных расчетов видно, что уровень существенности по минимальному критерию равен 121.256 млн. рублей, а по максимальному – 242.513 млн. рублей

Другим элементом деятельности при планировании аудита является оценка аудиторского риска. Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. Например, если по завершении планирования конкретных аудиторских процедур аудитор определяет, что приемлемый уровень существенности ниже, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это либо снизив предварительно оцененный уровень риска средств контроля там, где это возможно, и поддерживая пониженный уровень посредством проведения расширенных или дополнительных тестов средств контроля, либо снизив риск не обнаружения искажений путем изменения характера, сроков проведения и объема запланированных процедур проверки по существу.

Риск аудитора означает вероятность того, что бухгалтерская отчетность организации может содержать не выявленные существенные ошибки и искажения после подтверждения её достоверности или что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Далее необходимо определить аудиторский риск, под которым понимается риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения. Для определения аудиторского риска необходимо найти произведение неотъемлемого риска, риска средств контроля, а также риска не обнаружения.

Определим аудиторский риск ООО «Белэнергомаш-БЗЭМ» расчетным методом по следующей формуле: $AP = (НР * P_{ск} * P_{н}) * 100\%$, где

AP – аудиторский риск

НР – неотъемлемый риск

P_{ск} – риск средств контроля

P_н – риск средств не обнаружения

Интуитивно определяем, что неотъемлемый риск = 0,52, риск средств контроля = 0,47, риск не обнаружения = 0,58.

Подставляем данные значения в формулу и получаем результат:

$$AP = (0,52 * 0,47 * 0,58) * 100\% = 14,18\%$$

Определив расчетным путем аудиторский риск в размере 14,18%, делаем вывод о том, что уровень аудиторского риска является минимальным.

2. РАЗРАБОТКА ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ УЧЕТА ЗАПАСОВ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

2.1. Развитие и влияние на отчетность методов оценки запасов

Постоянное наличие части оборотных средств в материальной форме, в форме запасов, является необходимым условием организации производственного процесса на предприятии и кругооборота оборотных средств. Производственные запасы обеспечивают непрерывность самого процесса производства, а это в свою очередь требует их непрерывного пополнения. Поступление производственных запасов производится как в порядке материально-технического снабжения, так и за счет продукции собственного производства. Правильная оценка материально-производственных запасов, своевременный учет их поступления и выбытия позволяет осуществлять контроль не только за наличием и использованием материально-производственных запасов, но и учитывать их влияние на формирование себестоимости выполняемых работ.

Выбор методов оценки запасов особенно актуален в условиях изменения цен приобретения запасов организации. Изменение цен покупки и наличие остатков на конец периода создают проблему их оценки, особо это касается материалоемких производств. Ведь от того, как мы оценим остаток не списанных в производство материальных запасов на конец отчетного периода, будет зависеть и оценка запасов, использованных при производстве продукции, то есть оценка расходов отчетного периода, а значит и прибыли организации за этот период.

Иначе говоря, выбор метода оценки материально-производственных запасов оказывает влияние на три элемента отчетности:

- запасы организации в балансе как элемент её оборотных активов;
- расходы периода в отчете о прибылях и убытках;

- финансовый результат (прибыль или убыток) в отчете о прибылях и убытках, а, в дальнейшем (в части нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)) и в балансе [60].

Таким образом, от выбранного метода оценки материально-производственных запасов будет зависеть то, как будут выглядеть в глазах заинтересованных пользователей отчетности показатели:

- платежеспособности организации, которые определяются соотношением оборотных активов и краткосрочных обязательств, а оценка запасов, соответственно, и определяет величину оценки оборотных активов организации в целом;

- рентабельности организации, которые рассчитываются соотношением прибыли с активами или отраженными в отчете о прибылях и убытках затратами – в данном случае имеет место влияние оценки производственных запасов на финансовый результат организации;

- структуры источников финансирования деятельности организации, которые зависят от доли собственных источников средств в общем объеме пассивов, а на это соотношение влияет величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

При рассмотрении методов оценки производственных запасов следует выделить два «обстоятельства оценки» - при приобретении запасов и при их использовании.

При поступлении запасов на предприятие возможны два способа организации их учета и оценки:

- по фактической (исторической) себестоимости их приобретения исходя из затрат на приобретение, включая наценки, комиссионные вознаграждения, стоимость услуг товарной биржи, таможенные платежи, расходы на транспортировку, хранение и доставку и т.д.

- по учетным ценам – в этом случае в текущем учете применяется твердая оценка, за основу которой берутся средние покупные цены, плановая себестоимость и т.д., однако отдельно ведется учет отклонений фактической

себестоимости от стоимости по учетным ценам, а в конце месяца определяется фактическая себестоимость.

Вместе с тем, российские стандарты бухгалтерского учета допускают оценку запасов по текущей (восстановительной) стоимости – через их уценку запасов или создание резерва под снижение их стоимости, но это распространяется только на запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи снизилась.

Учетной политикой Общества предусмотрено ведение учета запасов по фактической (исторической) себестоимости, которая равна стоимости указанной в первичных документах Поставщика. Все остальные затраты, связанные с заготовкой материалов, включая и ТЗР, считаются отклонением и в стоимость запасов не включаются.

При отпуске материальных ценностей определение размера материальных расходов как в бухгалтерском учете, так и в налоговом учете, в настоящее время, производится в соответствии с принятым в учетной политике организации одним из трёх способов, разрешенных к применению национальными стандартами:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО).

Целесообразность применения того или иного метода оценки материально-производственных запасов при их отпуске в производство определяется на основе:

- видов и объемов поступающих материально-производственных запасов;
- периодичности их поступления;
- характера производственного процесса;

- влияния внешних факторов на изменение цены приобретаемых материально-производственных запасов;

- степени влияния, использованных в производстве материально-производственных запасов на формирование себестоимости вырабатываемой продукции и др.

Организация может использовать различные методы оценки материально-производственных запасов при их отпуске в производство для различных групп (видов) материально-производственных запасов, но по отдельному виду (группе) материально-производственных запасов в течение отчетного года может применяться только один из вышеуказанных методов оценки. Применение какого-либо из перечисленных способов по группе (виду) материально-производственных запасов должно отражаться в учетной политике организации, исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Метод оценки по себестоимости каждой единицы запасов предполагает индивидуальную оценку каждого наименования запасов и применяется для материальных ценностей, которые не могут заменить друг друга, а также используются в особом порядке. Данный вид запасов, как правило, существует в одном экземпляре и является дорогостоящим. Преимуществом данного метода является то, что он наиболее реально отражает хозяйственные процессы организации. Стоимость остатка запасов на конец отчетного периода и себестоимость готовой продукции могут быть определены достаточно точно на основе фактических затрат.

Главным недостатком метода является его трудоемкость и ограниченная сфера применения, а именно оценка расчетной стоимости дорогостоящих и специфических запасов.

Согласно пункту 17 ПБУ 5/01 – по этому методу учитываются «Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, кото-

рые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов».

Аналогом данного метода в зарубежной системе учета является метод специфической идентификации (*specific identification method*), который также используется для отдельных статей запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, а также для товаров и услуг, производимым по особым заказам. Таким образом, оценка по себестоимости каждой единицы базируется на фактических затратах, в то время как другие методы основываются лишь на предположениях о величине и движении себестоимости.

Метод учета запасов по средней себестоимости является наиболее распространенным и традиционным для российской учетной практики. При данном способе материально-производственные запасы оцениваются организацией по средней себестоимости, которая определяется по каждому виду (группе) материально-производственных запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) материально-производственных запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим производственным запасам в течении этого месяца.

Применение способов средних оценок фактической себестоимости материально-производственных запасов, отпущенных в производство или списанных на иные цели, может осуществляться следующими вариантами:

- исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество, и стоимость материально-производственных запасов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период).

В этом случае запасы обычно учитываются и списываются по твердым учетным ценам, а в конце отчетного периода осуществляется расчет доли отклонений фактической себестоимости от учетной и их списание. Таким образом, организация вынуждена вести учет возникающих отклонений, так как среднемесячная цена может быть определена только после подсчета итогов

вых месячных оборотов, в чем и состоит основное неудобство применения данного метода.

- путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), при этом в расчет средней оценки включаются количество, и стоимость материально-производственных запасов на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

При использовании оценок по методу скользящей средней величина себестоимости рассчитывается после каждого поступления запасов, и по этой себестоимости происходит списание до момента поступления следующей партии. Соответственно с каждым новым поступлением средние цены отпущенных в производство запасов и стоимость их остатка переоцениваются.

В налоговом законодательстве подобных норм не прописано, поэтому организациям следует раскрыть технологию метода расчета средней себестоимости в учетной политике для целей налогообложения, как это следует делать для терминов и понятий, не определенных Налоговым Кодексом Российской Федерации.

Применение скользящей оценки должно быть экономически обосновано и обеспечено соответствующими средствами вычислительной техники.

Этот метод считается наиболее простым, возможно поэтому в настоящее время его применяют большинство организаций.

В международных стандартах финансовой отчетности закреплена оценка по средневзвешенной стоимости (*weighted average cost*), которая также может быть рассчитана как периодически, так и по поступлению каждой партии запасов.

- метод ФИФО (оценка по себестоимости первых по времени закупок партий) – (аббревиатура от англ. FIFO – First In First Out, «первым поступил – первым выбыл») предполагает, что мы ставим оценку остатка запасов и их выбывшей за период части в зависимость от последовательности их поступления (покупки). Оценка стоимости материально-производственных запасов в этом случае основывается на допущении того, что материально-

производственные запасы используются в течении месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), то есть материально-производственные запасы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по стоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости материально-производственных запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости продажи продукции (работ, услуг) учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Таким образом, мы можем в целом охарактеризовать влияние выбора методов оценки запасов на показатели отчетности следующим образом:

- метод оценки по себестоимости единицы запасов позволяет выявлять финансовый результат от продажи каждой единицы запасов и представлять их оценку в отчетности в строгом соответствии с ценой приобретения каждой конкретной единицы запасов организации;

- метод оценки материально-производственных запасов по средней себестоимости скрывает (затушевывает, размывает, вуалирует) влияние изменения цен приобретения запасов на показатели их оценки как элемента актива баланса, расходов периода и финансового результата (прибыли и убытка);

- метод ФИФО в условиях инфляции, то есть когда цены на материально-производственные запасы постоянно растут формирует максимальную оценку запасов на конец периода, минимальную оценку расходов периода и максимальную оценку финансового результата. И, наоборот, в условиях снижения цен, ФИФО, дает нам минимальную оценку запасов на конец периода в балансе, максимальную оценку расходов периода и минимальную величину финансового результата.

Учетной политикой Общества предусмотрено использование при отпуске материально-производственных запасов метод учета запасов по средней себестоимости с использованием скользящей оценки. Выбор этого мето-

да обусловлен его простотой; он сглаживает значительные колебания цен на запасы и, тем самым, позволяет получить устойчивые оценки себестоимости; при достаточно быстрой оборачиваемости запасов их стоимость может быть максимально приближена к рыночной.

В заключении следует отметить, что, если в конце отчетного года рыночные цены оказались ниже оценки материальных запасов по данным учета, бухгалтеру следует произвести переоценку запасов исходя из текущих рыночных цен путем формирования резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Переоценка запасов посредством создания резервов под снижение их стоимости предусмотрена РСБУ в следующих случаях: если запасы морально устарели, первоначальное качество запасов полностью или частично потеряно, текущая рыночная стоимость продажи уменьшилась и стала ниже себестоимости [16]. Если организация проводит переоценку путем создания резервов под снижение стоимости запасов, уценка не проводится.

Необходимость формирования подобного рода резерва вытекает из допущения о временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а также требования осмотрительности, однако создание такого резерва дело довольно трудоемкое, к тому же нормы налогового законодательства не предусматривают уменьшение налогооблагаемой прибыли при его создании. В международной учетной практике формирование оценочных резервов используется достаточно широко.

Резерв создается в конце отчетного года за счет прочих расходов организации на разницу между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью запасов в соответствии с аналитическими данными по счету 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей" и результатами проведения годовой инвентаризации. Аналитический учет по счету 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей" в Обществе должен быть организован по каждой учетной единице запасов - номенклатурным номерам.

Восстановление зарезервированной суммы необходимо проводить не единовременно в начале следующего отчетного года, а в следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей по которым образован резерв. Иначе возникает риск предоставления необоснованного и/или существенного искажения финансового результата и колебания величины активов в бухгалтерском балансе от одного отчетного периода к другому. Для документального расчета величины резерва под обесценение запасов, целесообразно утвердить в учетной политике специальные учетные аналитические регистры

2.2 Оценка информационной системы и системы внутреннего контроля

Построение учетного процесса в ООО "Белэнергомаш-БЗЭМ", как и на любом другом предприятии независимо от формы собственности и организационно-правовой формы, неразрывно связано с организацией бухгалтерского учета под которым следует понимать систему элементов и средств для наиболее оптимального построения учетного процесса с целью получения достоверной, своевременной и уместной (полезной) для управления информации о деятельности организации и осуществления контроля за эффективностью использования производственных ресурсов.

Основными элементами и средствами системы организации бухгалтерского учета в компании являются: первичные учетные документы; рабочий план счетов бухгалтерского учета; регистры бухгалтерского учета; внутренняя бухгалтерская отчетность; документооборот; использование средств механизации и автоматизации учета; построение учетного аппарата и определение выполняемых им функций.

Рассмотрим их более подробно:

- первичные учетные документы – согласно принятой в Обществе учетной политике для оформления фактов хозяйственной жизни используются унифицированные формы первичных документов, утвержденные Росстатом

(ранее – Госкомстат РФ) и Центральным банком Российской Федерации (Банком России). В отдельных случаях, при отсутствии унифицированных форм документов, Общество может самостоятельно разрабатывать применять необходимые формы документов, содержащие обязательные реквизиты, указанные в ч.2 ст.9 Федерального закона РФ от 06.12.2011г. 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [h]. Как правило, самостоятельно разработанная форма документа утверждается приказом по Обществу. Перечень унифицированных форм, утвержденный для применения в Обществе, а также образцы самостоятельно разработанных документов приведены в приложении №1 к Учетной политике (Приложение 2).

В соответствии с распоряжением главного бухгалтера Общества, все сотрудники бухгалтерии обязаны принимать к учету только те документы, которые оформлены надлежащим образом.

Все первичные документы подписываются лицами, которым делегировано право подписи генеральным директором отдельным приказом по Обществу.

- документооборот - порядок организации документооборота в Обществе регламентируется графиком документооборота, разработанным по распоряжению главного бухгалтера для эффективного управления бухгалтерской документацией. График документооборота является приложением к Учетной политике и утверждается приказом по Обществу вместе с учетной политикой. Все изменения, вносимые в график документооборота в течение года в связи с изменениями в организационной структуре Общества или по иным причинам, утверждаются отдельным приказом генерального директора. В графике документооборота указаны:

- наименования документов;
- наименование подразделения, оформляющего документы;
- ответственное лицо подразделения, оформляющего документы;
- исполнитель в программном продукте SAP ERP;
- сроки исполнения и передачи документов в бухгалтерию;

- сроки проверки документов бухгалтерией;
- бухгалтер, контролирующий данный участок.

График документооборота устанавливает строгий порядок обработки документов, с учетом их объёма, видов, сроков и очередности выполнения. За его нарушение предусмотрена персональная ответственность работника. Его функциональное назначение заключается в:

- оптимизации использования рабочего времени и материальных затрат на обработку и документирование информации;
- создании всех условий для быстрой, четкой и корректной обработке документов сотрудниками бухгалтерской службы;
- повышении эффективности хозяйственной деятельности в целом на предприятии.

График документооборота составлен с расчетом получения отчетности за месяц к 22 числу месяца, следующего за отчетным, т.е. – 22 октября готова отчетность за 9 месяцев, а 22 ноября уже известны результаты за 10 месяцев.

- рабочий план счетов бухгалтерского учета - бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций осуществляется путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета в соответствии с рабочим планом счетов, разработанным в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным Приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 года № 94н. (УП) [12]

- регистры бухгалтерского учета - регистры бухгалтерского учета Общества (книги учета фактов хозяйственной деятельности (хозяйственных операций), книги учета сгруппированных показателей обязательств, активов, пассивов и финансовых показателей деятельности Общества), составляются в формате, предусмотренном программным обеспечением.

- использование средств механизации и автоматизации учета – бухгалтерский учет ведется автоматизировано в специализированном программном продукте SAP ERP. К данному программному продукту подключены все

структурные подразделения предприятия. Помимо этого, в четырех производствах (труб, соединительных элементов трубопроводов, котельном и кузнечно-прессовом), и в складском хозяйстве используется дополнительно программный продукт DOS. Бухгалтерия в данном программном продукте не работает. В этом программном продукте производится приход материально-производственных запасов, их комплектация и их списание, и затем осуществляется перекачка информации в основной программный продукт SAP ERP. Все структурные подразделения предприятия в полной мере оснащены компьютерной техникой.

- внутренняя бухгалтерская отчетность - отчетным периодом для составления внутренней промежуточной бухгалтерской отчетности является квартал. В состав внутренней промежуточной бухгалтерской отчетности входит баланс и отчет о финансовых результатах. Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря включительно. Числовые показатели в бухгалтерской отчетности приводятся за три года.

Годовая бухгалтерская отчетность внешним пользователям предоставляется в электронном виде в адреса и сроки, установленные статьей 18 пунктом 2 ФЗ от 06.12.2011 г. 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и публикуется не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.

Для эффективной организации бухгалтерского учета, учетный процесс можно представить, как взаимосвязанные этапы системы бухгалтерского учета:

- текущее наблюдение, измерение и регистрация хозяйственных операций, т.е. документирование фактов хозяйственной деятельности, заключающееся в оформлении или составлении первичных документов. В Компании этот этап закреплен за структурными подразделениями, так как именно работники структурных подразделений осуществляют проводку первичных документов в SAP ERP. Роль бухгалтерии на данном этапе заключается в осуществлении функции контроля.

- систематизация и группировка учетной информации и обеспечение контроля за движением имущества организации и её обязательств путем отражения операций на счетах бухгалтерского учета. На данном этапе проводится техническая обработка информации, содержащейся в первичных документах для получения данных, пригодных как для управления предприятием, так и для составления отчетности. Это в первую очередь, систематизация данных в учетных регистрах. Особого внимания заслуживает то, что при хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

- неотъемлемой частью эффективной организации бухгалтерского учета также является обобщение информации об имуществе организации, ее обязательствах и хозяйственных операциях путем составления бухгалтерской отчетности с последующим представлением и использованием учетной и отчетной информации для успешного развития финансово-хозяйственной деятельности предприятия и оперативного принятия управленческих решений, а также доступа к этой отчетности внутренних и внешних пользователей.

В соответствии с государственной системой норм и правил организации и ведения бухгалтерского учета при формировании учетного процесса ООО "Белэнергомаш-БЗЭМ" при организации, выборе формы и способов ведения бухгалтерского учета руководствуется действующим законодательством о бухгалтерском учете, нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации и органов, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, при этом она самостоятельно формирует свою учетную политику, исходя из своей организационной структуры и особенностей производства.

В случаях, когда системой нормативного регулирования бухгалтерского учета Российской Федерации не установлен способ ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу, при формировании Учетной политики

Компании осуществляется разработка соответствующего способа учета, исходя из действующих Положений по бухгалтерскому учету;

- имущество, обязательства и другие факты хозяйственной деятельности для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежат оценке в денежном выражении;

- бухгалтерский учет имущества, обязательств и фактов хозяйственной деятельности ведется в валюте Российской Федерации - в рублях. Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам предприятия, а также по операциям с иностранной валютой производятся в рублевых суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату совершения операции.

- каждый факт хозяйственной деятельности подкрепляется соответствующими документами, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляется на русском языке, а первичные документы, составленные на других языках, имеют построчный перевод на русском языке.

Ведение бухгалтерского учета и контроля возлагается на Бухгалтерию (внутренний аудит) Компании, возглавляемую главным бухгалтером.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется в рублях и копейках. Право подписи первичных учетных документов имеют должностные лица, определенные внутренними приказами по Компании и доверенностями.

Документы на хозяйственные операции, которые предполагают движение денежных средств (на счетах в банках и в кассе организации), подписываются должностными лицами, на которых оформлены образцы подписей для банковских операций или утверждены приказами по Компании.

Требования Главного бухгалтера Компании по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов и сведений обязательны для всех работников Компании.

Прочие доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же факта хозяйственной деятельности, отражаются в бухгалтерской отчетности развернуто.

Активы и обязательства в бухгалтерской отчетности отражаются развернуто.

2.3 Система внутреннего контроля в ООО "Белэнергомаш-БЗЭМ"

Система внутреннего контроля представляет собой совокупность организационной структуры, методики процедур, которые приняты руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, которая в том числе включает организованные внутри данного экономического субъекта его силами надзор и проверку соблюдения требований законодательства, точности и полноты документации бухгалтерского учета, своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности, предотвращения ошибок и искажений, исполнения приказов и распоряжений, обеспечения сохранности имущества организации.

В любой нормально работающей организации внутренний контроль был, есть и будет по определению, даже если в организации нет особого локального акта, посвященного внутреннему контролю. Общее руководство и контроль лежат на руководителе, в должностных инструкциях других работников прописано, кто и за что отвечает, внутренними положениями и учетной политикой определен порядок документооборота.

Однако только с 1 января 2013 года Федеральным законом о бухучете официально установлена обязанность организаций осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.

Согласно ст. 19 Федерального Закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», вступившего в силу с 1.01.2013 года, организация обязана организовывать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, а если ее бухгалтерская (финансовая) отчет-

ность подлежит обязательному аудиту, то она обязана организовывать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда ее руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя). Закон № 402-ФЗ не описывает, как и в каком объеме должен проводиться внутренний контроль. Однако понятно, что он должен быть достаточным для обеспечения достоверности фактов хозяйственной жизни и бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Минфин РФ разработал общие рекомендации для хозяйствующих субъектов по организации и осуществлению ими внутреннего контроля бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности (информация Минфина России № ПЗ-11/2013).

В данном документе дано понятие внутреннего контроля как процесса, направленного на получение достаточной уверенности в том, что организация обеспечивает:

- а) эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
- б) достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;
- в) соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета

Организация и осуществление внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни в Обществе возложена на генерального директора.

При организации внутреннего контроля в Обществе исходили из того, что:

- во-первых внутренний контроль будет только тогда жизнеспособен, если он будет осуществляться на постоянной основе на всех уровнях компании, во всех её структурных подразделениях. В Обществе для каждого производства и службы в организационной структуре разработано специальное Положение

о производстве или службе, которое регламентирует его деятельность, наравне с общезаводскими внутренними нормативными документами. Вопросы, касающиеся контроля за сохранностью имущества прописаны в каждом Положении о подразделении.

- во-вторых, эффективность внутреннего контроля будет тем выше, чем больше сотрудников компании будут участвовать, тем или иным образом, в его осуществлении, поэтому роль и задачи по осуществлению функции контроля прописываются во всех должностных инструкциях работников Общества в соответствии с их полномочиями и функциями.

Тем не менее основная тяжесть работы по обеспечению внутреннего контроля в Обществе лежит на бухгалтерии, службе безопасности и её структурных подразделениях, прежде всего службе охраны, управления аудита и функционального анализа. Помимо этого, им занимаются руководители и специалисты структурных подразделений в силу своих должностных обязанностей.

Организация и осуществление внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности на главного бухгалтера.

Для достижения своих целей в области внутреннего контроля в Обществе применяются следующие процедуры:

- санкционирование (авторизация) сделок и операций, обеспечивающее подтверждение правомочности их совершения. Внутренний контроль в Обществе начинается с контроля за работой, связанной с заключением договоров. При получении от поставщика оферты или проекта договора департамент закупок или другая заинтересованная служба сначала прорабатывает его самостоятельно, если их устраивает условия договора его регистрируют в канцелярии ОКид, которая ставит визовый штамп, с указанием служб и отделов, с которыми необходимо согласовать данный договор. Если договор касается материальных ценностей в обязательном порядке требуются визы юридического управления, финансовой службы и службы экономической

безопасности, если договор касается работ (услуг), то к ним добавляется виза бухгалтерии. И только после этого проект договора направляется на подпись генеральному директору.

- контроль за расходованием денежных средств. Процесс оплаты аванса поставщику в счет будущей поставки материалов (работ, услуг), также, как и оплата за уже поставленные материалы (работы, услуги), проходит много-ступенчатый контроль. Для перечисления денег поставщику менеджер департамента закупок должен предварительно создать заказ на поставку на базе которого делается заявка на оплату. После создания заявки на ней загорается красный свет (индикатор). Эту заявку просматривает директор департамента закупок и дает разрешение на оплату переключая индикатор с красного на желтый. После этого заявка поступает в бухгалтерию, где бухгалтер проверяет её на правильность оформления; основание для оплаты-наличие подписанной спецификации к договору или счета с визой службы экономической безопасности; наличие дебиторской задолженности по данному кредитору. Если у бухгалтера нет замечаний он меняет индикатор заявки с желтого на зеленый, разрешая тем самым финансовому управлению произвести платеж. Такая схема подтверждения разрешения на оплату способствует системному контролю за прохождением денежных средств.

- контроль за поступлением материальных ценностей. Ввозимые на территорию компании товарно-материальные ценности подвергаются контролю уже при пересечении границы предприятия Согласно п. 3.5 внутреннего Положения П 008-2014 «О пропускном и внутри объектового режиме» «ответственность за осуществления контроля над правильностью оформления документов, над количеством, качеством и степенью соответствия ввозимых материальных ценностей несут специалисты департамента закупок, сотрудники ОТК, кладовщики и инспекторы-охранники».

- кладовщик и инспектор службы охраны совместно сверяют поступившие материалы на их соответствие документам поставщика при приемке материалов;

- кладовщик, сверяя приходный ордер с товарной накладной при оприходовании материалов, проверяет тем самым заказ на поставку сделанный менеджером;

- менеджер при проводке фактуры проверяет приходный ордер, так как система не даст провести фактуру, если есть ошибки при оприходовании;

- бухгалтер, ведущий данный склад, после получения пакета документов окончательно проверяет правильность отражения в учете поступивших материалов, тем самым проверяя их всех, так как в конечном счете он главный контролер.

- проверка оформления первичных учетных документов на соответствие установленным требованиям при принятии их к бухгалтерскому учету. Предварительную проверку первичных учетных документов на их соответствие установленным требованиям проводят работники службы охраны, при их регистрации в книге учета поступающих материалов. В случае обнаружения каких-либо нарушений в оформлении накладных или их несоответствия установленным формам данный документ ставится на контроль, и менеджеру по закупкам предлагается запросить у поставщика документ, соответствующий установленным требованиям.

Окончательную проверку соответствия документов поставщика установленными требованиям делает бухгалтер после их получения.

- контроль за отпуском и перемещением материальных ценностей – особое внимание в Обществе уделяется вопросу сохранности материально-производственных запасов при их отпуске и перемещении между структурными подразделениями и с производственной площадки, расположенной по адресу: ул. Волчанская,165 на производственную площадку по пр. Б-Хмельницкого,111 и наоборот. При перемещении материалов и полуфабрикатов между производствами и складами оформляется требование-накладная по форме М-11, а при отпуске на заказы в производство лимитно-заборная карта по форме М-8. Для создания системного порядка и повышения ответственности при перемещении материалов и полуфабрикатов в последнюю

десятидневку декабря все производства и структурные подразделения, где есть места хранения ТМЦ оформляют образцы подписей на работников, имеющих право отпускать, получать, затребовать и разрешать отпуск и перемещение ТМЦ. Образцы подписей передаются на охрану, в бухгалтерию, в складское хозяйство.

- сверка данных – сверка расчетов с оформлением актов сверки с крупными поставщиками в обязательном порядке проводится бухгалтерией не реже 1 раза в квартал, а с остальными по мере необходимости, но в обязательном порядке при проведении ежегодной инвентаризации.

- процедура контроля фактического наличия и состояния объектов, в том числе физическая охрана, ограничение доступа – данная процедура заключается в следующем: обе производственные площадки имеют полностью огражденную территорию с пунктами пропуска, что ограничивает несанкционированное проникновение на территорию предприятия; территория обеих площадок охраняется круглосуточно службой охраны предприятия; за периметром ограждения и территорий предприятия ведется видеонаблюдение.

- инвентаризация - важнейшим инструментом в системе внутреннего контроля является инвентаризация имущества и обязательств, которая проводится в соответствии со статьей 11 Федерального закона от 06.12.2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Методическими указаниями по инвентаризации имущества и обязательств, утвержденными приказом Минфина Российской Федерации от 13.06.1995 г. №49 [25].

Инвентаризация активов и обязательств проводится ежегодно по состоянию на 1 ноября. Для её проведения приказом по Обществу назначается 2 комиссии – одна для инвентаризации имущества, а вторая обязательств.

Комиссию по инвентаризации имущества Общества возглавляет заместитель генерального директора по производству. Инвентаризации подвергается все имущество, под которым понимаются: основные средства, нематериальные активы, материально-производственные запасы, готовая продукция, прочие запасы, В связи с очень большим объемом работ руководители структурных под-

разделений своими распоряжениями назначают отдельные рабочие комиссии, для подсчета основных средств и МОС; материально-производственных запасов; готовой продукции, НЗП и прочих запасов.

Комиссия по инвентаризации финансовых обязательств, которую возглавляет финансовый директор компании, проводит инвентаризацию дебиторской и кредиторской задолженности, кредитов банков, займов, прочих обязательств, а также денежных средств и финансовых вложений.

До начала инвентаризации материально-ответственные лица в складском хозяйстве, производствах и других структурных подразделениях Общества проверяют наличие и состояние вверенного им имущества, уточняют его местонахождение по местам хранения. Все первичные документы по движению запасов сдаются в бухгалтерию и обрабатываются. Факт сдачи всех документов в бухгалтерию и отсутствие не оприходованных или не списанных ценностей материально-ответственные лица подтверждают письменно.

В ходе инвентаризации устанавливают соответствие между учетными данными и данными о фактическом наличии имущества, выявляется имущество, утратившее свои первоначальные свойства и не пригодное к дальнейшему использованию.

В состав инвентаризационных комиссий при проверке материально-производственных запасов включаются представители службы безопасности предприятия. Инвентаризационные описи по форме ИНВ-3 подписываются членами комиссии и материально-ответственными лицами и представляются в бухгалтерию. В случае расхождений составляется сличительная ведомость по форме ИНВ-19, а материально-ответственные лица дают соответствующие объяснения, которые прикладываются к сличительным ведомостям.

Отдельные описи составляются на материалы, находящиеся в пути, а также поступившие или отпущенные во время прохождения инвентаризации. Опись подписывается членом комиссии.

Бухгалтера, контролирующие материально-производственные запасы, проверяют инвентаризационные описи и сличительные ведомости, к которым

подкладываются объяснения материально-ответственных лиц, и на их основании составляется ведомость результатов, выявленных инвентаризацией имущества (приложение 5 к Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств) по состоянию на дату инвентаризации. Ведомость результатов, выявленных инвентаризацией имущества, предоставляется главным бухгалтером вместе с другими материалами на заседание инвентаризационной комиссии. Комиссия на своем заседании рассматривает все случаи расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, устанавливает характер, причины, виновников выявленных расхождений или порчи материалов, рассматривает объяснительные материально ответственных лиц и заслушивает руководителя структурного подразделения, в котором выявлены расхождения. По итогам заседания инвентаризационной комиссии составляется протокол, который вместе с ведомостью результатов, выявленных инвентаризацией, передается на утверждение генеральному директору.

Выявленные излишки приходуются на счет 10 «Материалы» как прочие доходы по результатам инвентаризации, а по фактам выявленных недостатков назначается служебное расследование, которое проводится службой экономической безопасности, сумма недостачи, независимо от причин её образования, списывается на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» до выяснения причин их возникновения.

По результатам служебного расследования генеральный директор принимает решение о порядке закрытия счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Для утверждения этого решения составляется приказ об утверждении результатов инвентаризации, в котором указывается порядок отражения в учете возникших сумм недостачи имущества. Если в результате расследования будут выявлены виновные лица недостача списывается на счет «Расчеты с персоналом по прочим операциям» на сумму, подлежащую взысканию, а если нет, то на финансовый результат. Корреспонденция счетов при инвентаризации представлена в табл. 2.1.

Таблица – 2.1

Корреспонденция счетов при отражении в учете результатов инвентаризации

Дебет	Кредит	Содержание операции
94000000	10010000	Списана недостача материалов по классу оценки 1001
10010000	91011800	Оприходованы излишки материалов по классу 1001
91011800	94000000	Сумма недостачи, возникшая вследствие пересортицы, зачтена в счет выявленных излишков
91061501	94000000	Сумма недостачи списана на финансовый результат
73020000	94000000	Сумма недостачи отнесена на виновных лиц

Общество проводит внеочередную инвентаризацию имущественных ценностей в следующих случаях:

- при смене материально-ответственных лиц;
- установлении фактов хищений и порчи имущества;
- пожара, стихийного бедствия и других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- ликвидации (реорганизации) компании.
- по требованию Службы экономической безопасности Общества.

Таким образом, на основании собранной мною информации о системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля Общества, считаю с достаточно высокой степенью убежденности, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную деятельность аудируемого лица.

2.3. Оценка действующей системы учета запасов.

Первичную стадию в учетном процессе – наблюдение, измерение и запись операций в документах, в результате которой исходная информация регистрируется в документах, называют «первичным учетом».

Первичный учет запасов в ООО "Белэнергомаш-БЗЭМ" регламентирован соответствующими нормативными документами:

- Положением по бухгалтерскому учету № 5/01 "Учет материально-производственных запасов" [16];

- "Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов" утвержденными приказом Минфина РФ от 28.12.2011 года № 119н [24];

- "Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды" утвержденными приказом Минфина РФ от 26.12.2002 года № 135н [26];

- Планом счетов и инструкцией по его применению, а также внутренними нормативными документами Общества.

Запасы, как приобретенные за плату от других организаций, так и изготовленные силами самого Общества, по общему правилу принимаются к бухгалтерскому учету на счете 10 "Материалы" по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных у другой организации за плату, признается сумма фактических затрат Общества на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). (5/01)

Таким образом к фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов, учитываемых на счете 10 "Материалы" относятся:

- суммы уплачиваемые в соответствии с договором поставщику;
- ж.д. тариф или услуги по организации перевозки поставщиком, если они выделены отдельной строкой в первичных документах поставщика;
- прочие работы и услуги, если они выделены отдельной строкой в первичных документах поставщика

Эти затраты отражаются в фактической себестоимости материалов непосредственным (прямым) включением (присоединением) к договорной стоимости материалов. Все остальные затраты Общества на приобретение материально-производственных запасов на счете 10 "Материалы" не учитываются. Они, согласно учетной политике Общества входят в состав транспортно-заготовительных расходов (далее ТЗР) и ежемесячно добавляются к стоимо-

сти израсходованных материалов при распределении ТЗР.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, при их изготовлении силами Общества, определяется исходя из фактически понесенных затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство материально-производственных запасов осуществляется производством в порядке, установленном для определения соответствующих видов продукции.

Фактическая себестоимость запасов, полученных предприятием по договору дарения или безвозмездно, а также полученных от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из чистой стоимости возможной продажи.

Фактической себестоимостью запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств не денежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче предприятием, которая устанавливается исходя из стоимости, указанной в договоре.

Если договором мены предусмотрен обмен неравноценных товаров, разница между ними в денежной форме числится у стороны, передавшей товар большей стоимости, по дебету счета расчетов. Образовавшаяся задолженность погашается в порядке, установленном договором.

Приобретение материально-производственных запасов в Обществе осуществляется с использованием счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». При этом использование данных счетов не подразумевает никаких учетных цен. Счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" по сути является транзитным счетом при отражении в учете поступающих материалов, а 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» для учета ТЗР.

Таким образом, практическая схема оприходования поступивших материалов в программном продукте SAP ERP выглядит следующим образом:

- после подписания спецификации к договору на поставку материалов менеджер департамента закупок создает в системе SAP ERP заказ на поставку, в котором указывается наименование закупаемых материалов, номенклатурные номера, количество, цена без НДС и т.д. Без его создания невозможна как оплата, так и оприходование данных материалов. Как правило заводится один заказ на организацию-поставщика.

- при поступлении материалов, проверки службой охраны и кладовщиком накладных, сертификатов, в случае отсутствия расхождений между данными первичных документов и фактическим количеством поступивших материалов служба охраны ставит на накладную регистрационный номер с указанием номера регистрации в книге ввозимых материалов, даты и времени ввода, номера транспортного средства и фамилии инспектора. Наличие данного штампа дает кладовщику право произвести оприходование поступивших материалов в складской запас. Эта операция формирует в системе бухгалтерскую проводку Дт счета 10 "Материалы" – Кт счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" на стоимость материалов без НДС.

- кладовщик, после оприходования поступивших материалов, передает подписанный им приходный ордер вместе с первичными документами менеджеру, который на основании приходного ордера и заказа на поставку проводит в системе SAP ERP счет-фактуру. Эта операция формирует в системе бухгалтерскую проводку по Дт счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" на стоимость материалов, и 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" на сумму НДС в корреспонденции с Кт счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". В результате, сальдо на счете 15 закрывается, а на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" по данному поставщику возникает кредиторская задолженность.

После этого весь пакет документов – приходный ордер, товарная накладная с штампом охраны, счет-фактура, спецификация или счет (с визой

СБ) и транспортная накладная передаются бухгалтеру, который ведет данный склад, для проверки и хранения.

Таким образом кладовщик и инспектор службы охраны совместно сверяют поступившие материалы на их соответствие документам поставщика при приемке материалов; кладовщик при оприходовании материалов проверяет заказ на поставку сделанный менеджером; менеджер при проводке фактуры проверяет приходный ордер; бухгалтер, ведущий данный склад, проверяет:

- правильность оформления первичных документов поставщика;
- правильность отражения в учете поступивших материалов;
- проверяет цены, указанные в первичных документах поставщика, на их соответствие подписанным спецификациям к договорам;
- делает проводку по НДС Дт 68 "Расчеты с бюджетом" – Кт 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

Примерная корреспонденция счетов при поступлении ТМЦ приведена в табл. 2.2.

Таблица 2.2

Корреспонденция счетов при поступлении ТМЦ

Дебет	Кредит	Исполнитель	Содержание операции/первичный документ
10	15	кладовщик	Оприходованы на склад поступившие ТМЦ/накладная ТОРГ-12
15	60	менеджер	Отражена кредиторская задолженность по поступившим ТМЦ / счет-фактура
19	60		Сумма НДС по поступившим ТМЦ/счет-фактура
68	19	бухгалтер	Принята к вычету сумма НДС по поступившим ТМЦ / счет-фактура
60	51	менеджер + работник ФО	Оплачены поступившие ТМЦ / заявка на оплату - платежноу поручение

Для учета ТЗР, которые учетной политикой Общества отнесены к отклонениям стоимости материально-производственных запасов, предусмотрен счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

К ТЗР или отклонениям в стоимости в стоимости материалов относятся:

- расходы по транспортировке;
- затраты по заготовке и доставке материальных ценностей до места их использования, включая расходы по страхованию;
- наценки снабженческих организаций;
- таможенные платежи;
- плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, пристанях, в портах;
- расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;
- оплата информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением материалов;
- не возмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением материально-производственных запасов;
- тара (кроме возвратной);
- наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям, скидки (накидки) торговых организаций;
- другие расходы, связанные с процессом приобретения и заготовления материальных ценностей.

Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов предусматриваются следующие способы отражения ТЗР в бухгалтерском учете:

- непосредственное (прямое) включение транспортно-заготовительных расходов в фактическую себестоимость материала (присоединение к договорной цене материала);
- отнесение транспортно-заготовительных расходов на отдельный счет «Заготовление и приобретение материалов», согласно расчетным документам поставщика;
- отнесение транспортно-заготовительных расходов на отдельный субсчет к счету 10 «Материалы».

Учетной политикой Общества принят отличный от вышеуказанных способ учета ТЗР, когда они сразу относятся на счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

Более наглядно варианты учета транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) представлены в табл. 2.3.

Анализируя эти способы учета ТЗР можно сделать следующие выводы:

- первый способ формирования оценки материалов по фактическим затратам без применения учетных цен является достаточно трудоемким и может быть использован при наличии достоверной информации по номенклатуре транспортно-заготовительных расходов, что практически возможно на предприятиях с небольшой номенклатурой материалов и при существенной значимости отдельных групп или видов материалов;

- согласно второму и третьему вариантам учет транспортно-заготовительных расходов ведется обособленно на соответствующих счетах по отдельным видам и (или) группам материалов, кроме случаев, когда учет транспортно-заготовительных расходов ведется в целом, а именно, когда нет значительного различия в удельном весе ТЗР, а также в случаях невозможности их отнесения непосредственно по конкретным видам или группам материалов.

- при четвертом способе, который применяется в Обществе, все затраты, связанные с приобретением материалов, не выделенные отдельной строкой в первичном документе поставщика на поставляемые материалы, считаются отклонениями и списываются на счет 32 "Затраты" по видам расходов. Этот счет обеспечивает аналитику в системе SAP ERP и возможность единовременного списания собранных на нем сумм ТЗР при его ежемесячном закрытии

на

Таблица 2.3

Варианты организации учета транспортно-заготовительных расходов

Варианты учета ТЗР	Описание способа	Порядок списания	Условия применения
1. Непосредственное включение ТЗР в фактическую себестоимость материала.	Путем присоединения к договорной цене материала, денежной оценке вклада в уставный (складочный) капитал, внесенный в форме материально-производственных запасов, присоединение к рыночной стоимости безвозмездно полученных материалов	Х	Используется при достоверной информации по номенклатуре ТЗР при небольшой номенклатуре материалов, при существенной значимости отдельных групп/видов материалов, хорошей организации количественного учета на складах предприятия.
2. Отнесение ТЗР на отдельный счет "Заготовление и приобретение материальных ценностей", согласно расчетным документам поставщика;	ТЗР учитываются обособленно на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» по отдельным их видам и (или) группам. Сумма отклонений (в состав которой и входит ТЗР) по окончании месяца (отчетного периода) в полном объеме списывается на счет 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей"	Величина ТЗР менее, чем 10% учетной стоимости материалов: сумма ТЗР полностью списывается на счет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» и на увеличение стоимости проданных материалов.	Данные варианты учета непригодны, если учет ТЗР ведется в целом, т. е. нет значительного колебания в их удельном весе, а также при невозможности отнесения на конкретный вид или группу материалов. (Например, расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата);
3. Отнесение ТЗР на отдельный субсчет к счету "Материалы";	ТЗР учитываются обособленно на счете 10 «Материалы», субсчет «ТЗРы» по отдельным видам и (или) группам материалов;	Величина ТЗР превышает 10% от учетной стоимости материалов: необходимо распределить сумму ТЗР между материалами, числящимися на складе с начала года, отпущенными, реализованными и т. д.	
4. Отнесение ТЗР непосредственно на счет "Отклонение в стоимости материальных ценностей".	Сумма отклонений (в состав которой и входит ТЗР) учитываются обособленно на счете 16 «Отклонение с стоимости материальных ценностей» без разделения по отдельным их видам и (или) группам.		Данные варианты учета удобны, если учет ТЗР ведется в целом по счету 10, а отнесение на конкретную группу материалов невозможно или связано с высокой трудоемкостью.

соответствующие МВЗ. Возможность ведения, в соответствии с п.84 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, ТЗР в стоимости материалов в целом по счету 10 "Материалы" без разделения по видам и группам материалов, а также их небольшой объем

(менее 10% к стоимости материалов), позволяющий проводить их полное ежемесячное списание делают этот вариант учета ТЗР достаточно удобным, практичным и малотрудоемким.

Схема отражения в учете различных услуг по заготовлению материалов выглядит так: создается заказ на поставку услуги, в котором указывается соответствующий субсчет, открытый к счету 32 "Затраты", финансовая позиция и ПФМ (для оплаты), МВЗ, сумма без НДС и ряд других позиций; после подписания акта выполненных работ работником структурного подразделения делается проводка фактуры. В результате в системе SAP ERP формируется проводка по дебету счетов 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" и 32 "Затраты" в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

Примерная корреспонденция счетов при проводке ТЗР приведена в табл. 2.4.

Таблица – 2.4

Корреспонденция счетов при проводке услуг по заготовке ТМЦ

Дебет	Кредит	Исполнитель	Содержание операции/первичный документ
32	23	Кладовщик	Автоуслуги по доставке материалов своим транспортом/путевой лист
32	60	структурное подразделение	Автоуслуги по доставке материалов/ счет-фактура+акт оказания услуг
19	60		Сумма НДС по автоуслугам/счет-фактура
68	19	Бухгалтер	Принята к вычету сумма НДС по поступившим ТМЦ / счет-фактура
60	51	менеджер + работник ФО	Оплачены поступившие ТМЦ / заявка на оплату - платежноу поручение
32	60	структурное подразделение	Таможенные расходы/ ГТД
32	71	структурное подразделение	Командировки по заготовлению материалов/ отчет по командировке
16	32	Бухгалтер	Перенос ТЗР на счет отклонений в конце месяца
23	32	Бухгалтер	Перенос ТЗР ж.д. участк по доставке материалов и готовой продукции конце месяца
16	23	бухгалтер	Перенос затрат ж.д. участка по доставке материалов ж.д. транспортом в конце месяца

44	23	бухгалтер	Перенос затрат ж.д. участка по доставке готовой продукции ж.д. транспортом в конце месяца
----	----	-----------	---

Таким образом, в течении месяца на счете 32 "Затраты" собираются по видам все затраты, включая и ТЗР. В конце месяца, после отражения в учете всех затрат, они специальным циклом списываются на соответствующие счета. В частности, ТЗР списываются со счета 32 "Затраты" через транзитный счет на соответствующие МВЗ счета 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей", 23 "Вспомогательное производство" и 44 "Расходы на продажу". Перенос части ТЗР на счет 23 "Вспомогательное производство" обусловлен наличием в структуре Общества ж.д. участка как отдельного структурного подразделения. Собранные на счете 23 "Вспомогательное производство" затраты по ж.д. перевозкам распределяются между счетами 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и 44 "Расходы на продажу" пропорционально объемам перевозки ж.д. транспортом материалов и готовой продукции.

При распределении ТЗР в стоимости материалов применяется упрощенный вариант, позволяющий при небольшом удельном весе ТЗР (не более 10% к учетной стоимости материалов) их сумму полностью списывать на счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» и увеличение стоимости проданных материалов пропорционально прямым затратам. Сумма ТЗР увеличивает сумму прямых материальных затрат.

При этом, согласно учетной политике Общества, удельный вес ТЗР (в процентах к учетной стоимости материала) округляется до целых единиц.

Итак, в соответствии с вышеизложенным, учетная политика Общества в части отражения операций по учету транспортно-заготовительных расходов должна раскрывать следующую информацию:

- степень детализации учетных групп транспортно-заготовительных расходов;
- возможность ведения учета без распределения на группы материалов;

- возможность единовременного списания на счета учета затрат или продаж;

- применение процента распределения, правила округления.

Неоднозначным вопросом является проблема учета транспортно-заготовительных расходов в бухгалтерском и налоговом учете, т. к. некоторые их виды имеют особый порядок учета в уменьшении налоговой базы по налогу на прибыль. Для решения проблем обеспечения взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета, необходимо провести сравнительный анализ положений бухгалтерского и налогового законодательства и выявить основные несоответствия, приводящие к возникновению различного рода разниц. Более наглядно результаты вышеописанных мероприятий представлены в табл. 2.5).

Таблица 2.5

Транспортно-заготовительные расходы в бухгалтерском и налоговом учете

Вид ТЗР	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Разницы
1. Расходы по транспортировке материалов и погрузке их в транспортные средства;	Участвуют в формировании фактической себестоимости;	Учитываются в стоимости приобретения материально-производственных запасов;	Не возникает;
2. Командировки по заготовлению материалов;	Участвуют в формировании фактической себестоимости;	Учитываются в стоимости приобретения материально-производственных запасов;	Не возникает;
3. Сверхнормативные командировочные расходы;	Участвуют в формировании фактической себестоимости;	Не учитываются;	Постоянные разницы
4. Оплата за хранение;	Участвуют в формировании фактической себестоимости;	Учитываются в стоимости приобретения материально-производственных запасов;	Не возникает;
5. Наценки снабженческих организаций, комиссионные вознаграждения;	Участвуют в формировании фактической себестоимости;	Учитываются в стоимости приобретения;	Не возникает;

6. Недостача и порча материалов в пути (в пределах норм естественной убыли);	Участвуют в формировании фактической себестоимости;	Материальные расходы;	Налогооблагаемые временные разницы;
7. Расходы по содержанию заготовительно- складского аппарата;	Участвуют в формировании фактической себестоимости;	Косвенные расходы;	Налогооблагаемые временные разницы;

Особую категорию в составе запасов представляют такие учетные объекты, как специальный инструмент, специальное оборудование, специальные приспособления и специальная одежда. Согласно российскому учетному законодательству они представляют собой оборотные активы, имеющие особый порядок отнесения их стоимости на затраты на производство и продажу продукции, работ или услуг. Порядок их учета осуществляется в соответствии с «Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента и специальных приспособлений» утвержденных приказом Минфина РФ от 26.12.2002 года №135 [//].

В Обществе из всего этого перечня в производственном процессе используются только две категории – специальная оснастка (штампы, модельная оснастка, изложницы) и специальная одежда. Конкретный перечень того, что относится к специальной оснастке в Обществе отсутствует.

Учет специальной оснастки в Обществе зависит от её стоимости и срока предполагаемого использования:

- специальная оснастка стоимостью более 40.000 рублей и сроком службы более 1 года учитывается в составе внеоборотных активов. Она учитывается на счете 01 "Основные средства" в отдельной группе, её стоимость погашается линейным способом через амортизационные отчисления.

- специальная оснастка имеющая срок службы менее 1 года независимо от стоимости и сроком службы более 1 года, но имеющая стоимость менее 40.000 рублей учитывается в составе средств в обороте. Для этого на счете 10 "Материалы" открыт субсчет "Специальная оснастка на складе". Её стоимость списывается на затраты при передаче в эксплуатацию. Количествен-

ный учет специальной оснастки, переданной в эксплуатацию, ведется на карточках в кладовой производства и на заводе 3131 в системе SAP ERP до выхода из строя.

Уникальная оснастка, предназначенная для изготовления конкретных видов продукции, списывается сразу на заказ при его изготовлении.

Специальная оснастка, не находящаяся в собственности организации, учитывается на забалансовом счете в согласованной оценке.

Специальная одежда в полном объеме учитывается в Обществе в составе средств в обороте. Для её учета на счете 10 "Материалы" открыт субсчет – 10100200 - "Специальная одежда на складе". Порядок её учета зависит от срока эксплуатации:

- специальная одежда сроком эксплуатации до двух месяцев списывается сразу при передаче в эксплуатацию;

- специальная одежда сроком эксплуатации от двух месяцев до 1 года также списывается сразу при передаче в эксплуатацию, но в кладовых производств на карточках и на заводе 3131 в системе SAP ERP ведется их количественный учет до полного износа;

- учет специальной одежды сроком эксплуатации более 1 года ведется в порядке, предусмотренном для учета основных средств в соответствии с положением по бухгалтерскому учету №6/2001 "Учет основных средств"[17]. Погашение стоимости специальной одежды со сроком эксплуатации свыше года производится линейным способом. Для её учета на счете 10 "Материалы" открыты 2 субсчета – 10100201 - "Специальная одежда в эксплуатации" и 10100202 - "Списание стоимости специальной одежды".

В практической деятельности учет специальной оснастки и специальной одежды в отдельных случаях, может приводить к возникновению расхождений между данными бухгалтерского и налогового учета, и Общество вынуждена вести учет отложенных налоговых обязательств, например, при признании затрат на специальную одежду и специальную оснастку матери-

альными расходами в налоговом учете наряду с начислением амортизации по данным объектам в бухгалтерском учете организации.

Так, для целей налогового учета затраты на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также другого имущества, не являющегося амортизируемым включаются в состав материальных расходов в полной сумме по мере его ввода в эксплуатацию. Под амортизируемым имуществом в российском налоговом законодательстве признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40000 рублей [4]. Эти случаи представлены в табл. 2.6.

Таблица 2.6

Случаи возникновения расхождений между налоговым и бухгалтерским учетом специальной оснастки и специальной одежды

Наименование учетных объектов	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Примечание
1. Спецоснастка со сроком использования свыше года, первоначальная стоимость которой превышает 40000 руб.;	Возможны оба варианта учета. Предусмотрено единовременное списание стоимости на затраты при отпуске в эксплуатацию объектов, предназначенных для индивидуальных заказов или используемых в массовом производстве;	Включается в состав амортизируемого имущества, а для начисления амортизации используется линейный и нелинейный методы;	Отложенных налоговых активов и обязательств не возникает в случае использования линейного способа начисления амортизации, хотя учетные объекты могут быть отнесены к различным категориям в обеих системах учета;
2. Специальная оснастка со сроком использования свыше года, первоначальная стоимость которой меньше 40000 руб.;	Возможны оба варианта учета. Предусмотрено единовременное списание стоимости на затраты при отпуске в эксплуатацию объектов, предназначенных для индивидуальных заказов или используемых в массовом производстве;	Включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода в эксплуатацию;	При использовании амортизационного механизма в бухгалтерском учете возникают налогооблагаемые временные разницы, что вынуждает вести учет отложенных налоговых обязательств;

3. Специальная одежда со сроком использования свыше года и первоначальная стоимостью менее 40000 руб.;	Учитываются в составе оборотных активов. Стоимость погашается только линейным способом;	Включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода в эксплуатацию;	Возникают налогооблагаемые временные разницы, что вынуждает организации вести учет отложенных налоговых обязательств;
--	---	--	---

Отпуск материально-производственных запасов со складов, кладовых производств и структурных подразделений осуществляется по средней скользящей себестоимости материала в момент его отпуска. При этом в расчет средней скользящей себестоимости включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска по каждому номенклатурному номеру в пределах одного завода, а по номенклатурным номерам с отдельной оценкой еще и в разрезе партий.

Отпуск материалов на производственные заказы производится по установленным службой главного технолога нормам расхода данного материала (лимитом). Основанием для их отпуска со складов на производственные заказы является (в зависимости от того в какой программе запущен заказ) требование к комплекту, выписанное в SAP ERP или ЛЗК выписанное в программе DOS. Кладовщик на его основе выписывает в SAP ERP лимитно-заборную карту (форма № М-8) (код 261) на фактически выдаваемый объем материала. Он подписывает ее вместе с диспетчером по завозке материалов (или лицом на то уполномоченным), и осуществляет отпуск материала.

3. СБОР АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ ПО ОПЕРАЦИЯМ С МАТЕРИАЛАМИ И ОБОБЩЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТА

3.1. Сбор доказательств по аудиторской проверке материалов

В соответствии с планом проведения аудиторской проверки проверено наличие учетной политики организации и её соответствие требованиям действующего законодательства в области налогообложения и бухгалтерского учета материально-производственных запасов. Аудит проводился с целью установки вероятности возникновения существенных ошибок, влияющих на достоверность показателей бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта - ООО «Белэнергомаш-БЗЭМ».

Для получения аудиторских доказательств при проведении проверки аудиторами использовались – первичные документы, журналы и бухгалтерские записи, бухгалтерская, налоговая и финансовая отчетность, устная информация.

В ходе аудита установлено:

При изучении состава учетной политики, аудитором обращено внимание на наличие описания порядка проведения обследования и оценки остатков МПЗ, числящихся в бухгалтерском учете организации, с целью создания резерва под обесценение. В соответствии п.20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. Приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 года № 119н и п.25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утв. Приказом МФ РФ от 09.06.2001 года № 44н материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Информация о МПЗ должна указываться в бухгалтерской отчетности с учетом указанной нормы.

Однако, резерв под обесценение МПЗ на конец 2014 года создан не был. В то же время следует отметить, что, по мнению аудитора, в организации существуют активы, в отношении которых организации следует создать резерв под обесценение:

- материалы, хранящиеся на складе неликвидов 103;
- не использованные запасные части для списанного и не используемого организацией оборудования;
- материалы и запасные части, хранящиеся в организации длительное время и утратившие свою первоначальную рыночную стоимость.

Для расчета суммы резерва под обесценение ТМЦ аудитором создана рабочая таблица 3.1, представленная ниже.

Таблица – 3.1

Расчет суммы резерва под обесценение ТМЦ на складе неликвидов
Аудируемое лицо - ООО «Белэнергомаш-БЗЭМ»

Наименование ТМЦ	Ед. изм	Кол-во	Данные б/у		Мнение аудитора		Отклонение
			Цена	Стоимость	Цена	Стоимость	
Уголок 100x100x10	кг	178	15,49	2757,22	7,31	1301,18	-1456,04
Труба 325x45 15X1M1Ф	кг	1341	109,54	146891,80	7,31	9802,71	137089,09
Слиток 6,4 15XM	кг	6260	7,31	45760,60	7,31	45760,60	0,00
Двутавр 40ШЗ ст.3	кг	381	13,10	4991,10	7,31	2785,11	-2205,99
Итого		X	X	200400,72	X	59649,60	140751,12

Аудитор _____ Прохорова Г.В.

Учитывая тот факт, что материалы на складе неликвидов представляют собой материалы с частичной потерей первоначальных свойств, а также рост их количества на складе предлагается оценить их по цене лома черных металлов, что соответствует положениям учетной политики организации и на разницу создать резерв под обесценение на конец 2015 года.

В ходе проверки учета наличия и сохранности материально-производственных запасов аудитором выполнены следующие процедуры:

- в целях проверки входящих остатков аудитором сопоставлены данные финансовой отчетности на 01.01.2015 г. и 30.09.2015 г. с сальдо по счету 10

«Материалы» на эти же даты. Для чего аудитором составлен рабочий документ, представленный в табл. 3.2.

Таблица – 3.2

Сопоставление остатков ТМЦ по счету 10 "Материалы" с данными финансовой отчетности

Аудируемое лицо - ООО «Белэнергомаш-БЗЭМ»

Показатели	на 01.01.2015г.	на 30.09.2015г.
Строка 1211 формы №1 за 9 мес.2015 года	1.338.213	1.578.950
Сальдо по счету 10 "Материалы"	1.338.213	1.578.950
Отклонение, +,-	-	-

Аудитор _____ Прохорова Г.В.

Далее аудитором была проведена сверка остатков материалов синтетического и аналитического учета по субсчету 1004 «Тара и тарные материалы» к балансовому счету 10 «Материалы», для чего аудитором была составлена рабочая таблица, в которую занесены остатки тары и тарных материалов по всем складам и кладовым на 30.09.2015 года.

Таблица – 3.3

Сверка данных аналитического и синтетического учета по «таре и тарным материалам» по состоянию на 30.09.2015 года.

Аудируемое лицо ООО «Белэнергомаш-БЗЭМ»

Показатели	Счет	Сумма,руб.	
Данные синтетического учета по с/счету 1004 "Тара и тарные материалы" к счету 10 "Материалы"	10040000	6114057,19	
Данные аналитического учета по с/счету 1004 "Тара и тарные материалы" местам хранения - всего	10040000		6114057,19
в том числе: склад СЛиСХ - 102	10040000		97604,52
склад СЛиСХ - 115	10040000		4798318,52
склад СЭиР - 127	10040000		188734,32
склад СЛиСХ - 207	10040000		66783,25
склад СЛиСХ - 272	10040000		22344,76
склад СЛиСХ - 276	10040000		393858,97
кладовая СЛиСХ -			
208,209,6012	10040000		2806,23
кладовая ПСЭТ - 201	10040000		18117,53
кладовая ПТ - 202,203	10040000		21292,19

кладовая КПП - 204	10040000		20492,16
кладовая СЭиР - 206,212,251	10040000		28501,21
кладовая ПСК - 216	10040000		249988,25
кладовая КП - 250	10040000		120468,10
кладовая ПМ - 6109	10040000		84747,18

Аудитор _____ Прохорова Г.В.

Как видно из данных табл. 3.2 и 3.3 расхождений между данными бухгалтерской (финансовой) отчетности и данными синтетического учета в автоматизированной программе SAP ERP по счету 10 «Материалы» не выявлено, аналогичная картина и по счетам аналитического учета, данные аналитического и синтетического учета МПЗ совпадают.

- далее аудитором была проверена периодичность и сроки проведения инвентаризации в соответствии с требованиями действующего законодательства, правильность документального оформления материалов инвентаризации и отражения её результатов в бухгалтерском учете. Проверка проводилась на основании материалов годовой инвентаризации, проведенной по состоянию на 01.11.2014 года.

Аудитором установлено, что поступившие в организацию МПЗ хранятся до передачи в производство в крытых складских помещениях службы логистики и складского хозяйства (СЛиСХ). Со всеми лицами причастными к хранению и перемещению МПЗ заключены договора индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности. Установлено, что инвентаризация в организации проводится по состоянию на 1 ноября перед составлением бухгалтерской отчетности. Для её проведения приказом генерального директора создается центральная инвентаризационная комиссия, ввиду большого объема работ в каждом структурном подразделении распоряжением руководителя создаются рабочие инвентаризационные комиссии, которые непосредственно занимаются подсчетом МПЗ. Материалы по инвентаризации передаются в бухгалтерию, которая обобщает полученную информацию и правильность оформления документов. Сводную ведомость по результатам инвентаризации главный бухгалтер представляет в центральную

инвентаризационную комиссию, которая на своем заседании рассматривает итоги инвентаризации и выносит свое решение. По итогам заседания оформляется протокол, передаваемый на утверждение генеральному директору Компании. Окончательные результаты инвентаризации оформляются отдельным приказом по организации.

Внеплановые инвентаризации проводятся на основании приказа генерального директора.

В ходе проверки движения МПЗ аудитором были детально изучены и выполнены следующие процедуры:

- выборочно проверено документальное оформление операций по движению МПЗ и подтверждено, что для этого используются унифицированные формы документов, предусмотренных учетной политикой Компании, со всеми необходимыми реквизитами. Все проверенные операции относятся к проверяемому периоду.

- для подтверждения правильности и своевременности отражения в бухгалтерском учете операций по поступлению МПЗ были выборочно проверены ведомости по учету поступления (код 101) ТМЦ и приходные ордера (форма №М-4); правильность оформления и своевременность и законность оприходования поступивших материалов;

Для рассмотрения своевременности оприходования МПЗ в ООО «Белэнергомаш-БЗЭМ» аудитором составлен рабочий документ и представлен в табл. 3.4.

Таблица – 3.4

Проверка своевременности оприходования МПЗ
Аудируемое лицо - ООО «Белэнергомаш-БЗЭМ»

Наименование материально-производственных запасов	Дата поступления	Дата оприходования	Отметка аудитора
Дизельное топливо Евро	11.09.2015	11.09.2015	отклонений нет

Аудитор _____ Прохорова Г.В.

Аудитором установлено, что оприходование материалов производится датой поступления их в организацию, что подтверждается штампом службы

охраны, который в обязательном порядке проставляется на всех товарных накладных. К каждому приходному ордеру подложена спецификация или счет, подписанный Службой безопасности организации. Эти документы служат одновременно для подтверждения законности оприходования поступивших МПЗ с одной стороны, и проверки соответствия договорных цен в спецификации ценам, указанным в первичных документах поставщика с другой. Все документы оформлены надлежащим образом, никаких нарушений не выявлено.

- аудитором выборочно проверен порядок оценки активов, приобретенных по контрактам, заключенным с зарубежными поставщиками, а также по договорам с российскими поставщиками в у.е. с оплатой по курсу на дату оплаты. Для рассмотрения правильности оценки активов аудитором была составлена рабочая табл. 3.5.

Таблица – 3.5

Расчет правильности оприходования ТМЦ по контрактам в у.е. по курсу на дату оплаты
Аудируемое лицо - ООО «Белэнергомаш-БЗЭМ»

Показатели	Дата оплаты/ дата прихода	Сумма		Расчет аудитора		Отметка аудитора
		в у.е.	в рублях	курс	Сумма в рублях	
Оплата	10.03.2015	18000		59,9938	1079888,40	Отклонений нет
Оплата	27.03.2015	19800		56,4271	1117256,58	
Приход						
Флюс АНФ-29	01.04.2015	37800	2197144,98		2197144,98	

Аудитор _____ Прохорова Г.В.

Отклонений в учете по порядку оценки активов, приобретенных по контрактам, заключенным с зарубежными поставщиками, а также по договорам с российскими поставщиками в у.е. с оплатой по курсу на дату оплаты не выявлено. В данном случае, согласно действующему законодательству, в случае 100% предоплаты ТМЦ приходуются по курсу на момент оплаты этих ТМЦ.

- при проверке аудитором порядка учета МПЗ, переданных в производство для изготовления продукции выявлено, что в организации отпуск основных и вспомогательных материалов, тары и покупных полуфабрикатов и комплектующих на производственные заказы производится согласно норм расхода материалов, которые составляются на каждый заказ управлением планирования при запуске заказа в производство. Документально эта потребность оформляется требованием к комплекту (или ЛЗК в программе DOS), при запуске заказа, которые отдел комплектации передает на склад. Отпуск материалов со склада на производственные заказы производится на их основании и оформляется ЛЗК по форме М-11.

При проверке порядка учета топлива, запасных частей, расходных материалов, спецодежды сроком использования до 1 года, инвентаря и хозяйственных принадлежностей выяснено, что они списываются на счета затрат по мере передачи их в эксплуатацию.

При проверке порядка учета инструмента, спецодежды сроком службы более 1 года – выяснено, что стоимость инструмента списывается на затраты единовременно при его передаче в эксплуатацию, а сам инструмент продолжает учитываться на количественном учете и списывается только при выходе из строя.

При проверке порядка учета специальной одежды сроком службы более 1 года установлено, что указанные активы учитываются в организации в течение всего срока их службы, а их стоимость также в течение всего срока эксплуатации равномерными долями списывается на затраты. Это соответствует принятой учетной политике и действующему законодательству.

Списание этих групп материалов оформляется актом на списание по форме МБ-8, который подписывается созданной в каждом структурном подразделении комиссией по списанию МПЗ и утверждается руководителем производства или службы.

При этом при проверке порядка учета списания материалов со счета 10 «Материалы» аудитором было выявлено, что очень часто материалы, учиты-

ваемые на счете 10 «Материалы» в одной группе, при списании списываются не на ту статью затрат и таким образом отражаются в структуре производственных расходов в другой группе, под другим наименованием, что наглядно видно в табл. 3.6. Данная таблица составлена на основании данных оборотно-сальдовой ведомости по счету 10 (Приложение 7).

Таблица – 3.6

Название		Сумма, руб.	Счет 25 "Общепроизводственные расходы"		Отметка аудитора
Наименование с/счета	Счет		Счет	Наименование счета	
Сырьё и материалы	10010000	294937,00	32011800	Медикаменты	не соответствует
Покупные полуфабрикаты и комплектующие	10020000	5272,15	32011800	Медикаменты	не соответствует
Инвентарь и хозяйственные принадлежности	10090000	237,29	32011800	Медикаменты	соответствует
Спецодежда на складе	10100200	3168,09	32011800	Медикаменты	не соответствует
Сырьё и материалы	10010000	83053,96	32010800	Спецодежда	не соответствует
Покупные полуфабрикаты и комплектующие	10020000	5272,15	32010800	Спецодежда	не соответствует
Топливо	10030000	89319,91	32010800	Спецодежда	не соответствует
Запасные части	10050000	2035,92	32010800	Спецодежда	не соответствует
Вспомогательные материалы	10060000	579,68	32010800	Спецодежда	не соответствует
Спецодежда на складе	10100200	10814343,15	32010800	Спецодежда	соответствует

Аудитор _____ Прохорова Г.В.

В данном случае с точки зрения налогового учета нарушения нет, но с точки зрения бухгалтерского учета, анализа накладных расходов это является нарушением и приводит к искажению аналитических данных принятию на их основе неправильных решений.

3.2. Обобщение результатов аудиторской проверки материалов

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что показатели материально-производственных запасов в финансовой (бухгалтерской) отчетности не содержат существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение доказательств, подтверждающих наличие и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о состоянии материально-производственных запасов, их оценки и методах бухгалтерского учета запасов.

В ходе аудита материально-производственных запасов аудитором проведена проверка соблюдения организацией требований, установленных:

Законом РФ «О бухгалтерском учете»;

Положением по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденным приказом Минфина РФ от 09 июня 2001 года № 44н;

«Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов», утвержденными приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 года № 119н;

Главой 25 Налогового Кодекса РФ «Налог на прибыль организаций», введенной в действие с 01 января 2002 года Федеральным законом от 06 августа 2001 года № 110-ФЗ.

В ходе аудита материально-производственных запасов аудитором рассмотрены следующие вопросы:

- проверка входящих остатков;
- правильность определения списания на издержки стоимости израсходованных материально-производственных запасов (выборочно);
- проверка соответствия остатков аналитического и синтетического учета и бухгалтерской отчетности;

- оценка применимости выбранной учетной политики организации и анализ правильности и последовательности её применения;
- проверка правильности оформления документов (выборочно);
- проверка документального подтверждения прав собственности на МПЗ;
- проверка полноты отражения первичных документов в бухгалтерском учете (выборочно);
- проверка правильности формирования стоимости МПЗ при их приобретении (изготовлении);
- проверка правильности отражения операций с МПЗ в бухгалтерском учете.

В результате проведенного на выборочной основе аудита учета материально-производственных запасов нами не обнаружены факты, свидетельствующие о несоответствии ведения ООО "Белэнергомаш-БЗЭМ" бухгалтерского учета действующему законодательству.

Поступление и списание материалов оформляется без нарушения бухгалтерского учета и гражданского законодательства.

При оформлении поступления материалов и МБП не было выявлено нарушений при расчете НДС.

Проводки отражаются правильно и в полном объеме, но с некоторым временным запозданием.

По ряду счетов отсутствует аналитическая часть (субсчета), что снижает контроль и может иметь негативные последствия при ведении учета и составлении отчетности.

На складе недостаточно закрытое помещение, существует свободный доступ посторонних людей, что ведет к вероятности хищения.

Несущественное отклонение материальных затрат существует, но не влечет искажения бухгалтерской отчетности. .

Бухгалтерский учет в ООО "Белэнергомаш-БЗЭМ" велся в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011г. №402-ФЗ "О бухгалтерском

учете" (в редакции последующих изменений и дополнений), Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, другими нормативными актами РФ, регулирующими порядок ведения бухгалтерского учета.

Мероприятия, предусмотренные программой аудита выполнены в полном объеме. Результаты проделанной работы оформлены рабочим документом «Обобщение выводов по результатам проверки», который представлен в табл. 3.7.

Таблица – 3.7

Обобщение выводов по результатам проверки
Аудируемое лицо: ООО "Белэнергомаш-БЗЭМ"

№ п/п	Наименование нарушения	Сумма	Влияние на бухгалтерскую отчетность	Рекомендации аудитора
1.	Не создан резерв под обесценение ТМЦ	140751,00	Завышены активы в балансе	Создать резерв на конец года
2	Не правильно классифицированы ТМЦ при списании на затраты	-	Искажение калькуляционных статей в управленческом учете	Правильно списать по статьям затрат материалы

По итогам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности в отношении материально-производственных запасов в ООО "Белэнергомаш-БЗЭМ" подготовлено "Аудиторское заключение по бухгалтерской финансовой отчетности в отношении материально-производственных запасов ООО "Белэнергомаш-БЗЭМ" (Приложение-Х).

3.3. Разработка направлений совершенствования бухгалтерского учета материалов

Разработка направлений совершенствования бухгалтерского учета материалов в организации напрямую связана с развитием системы автоматизации производственных процессов в производстве. На сегодняшний момент учет товарно-материальных ценностей осложняется рядом нерешенных пока проблем. Именно по мере развития системы автоматизации в этих направле-

ниях, решения этих проблем, идет и будет идти совершенствование бухгалтерского учета материалов в организации. Основные из них следующие:

В последнее время достаточно сильно увеличилось число договоров и спецификаций к ним, в соответствии с условиями которых, покупатель - Общество, по договорам поставки приобретает товар, стоимость которого выражена в у.е., а оплата предусмотрена в рублях, по согласованному договорам курсу.

Разделом 3 в части таких договоров предусмотрено, что:

- право собственности на товар переходит к Покупателю с момента поставки,
- моментом поставки товара считается в случае доставки автомобильным транспортном Поставщика: дата в накладной о приемке товара Покупателем от перевозчика в месте назначения.

В результате получается такая ситуация, когда момент перехода права собственности на товар не совпадает с датой фактической отгрузки товара.

Поставщик выписывает счет-фактуру и товарную накладную в момент отгрузки. Стоимость товара, в соответствии с п.2 ст.12 Закона №402-ФЗ, определена в валюте РФ, т.е. в рублях, следовательно, пересчет у.е. в рубли производится по курсу на дату отгрузки. У покупателя – Общества, датой принятия товара на учет будет являться дата перехода права собственности по договору. Соответственно, товар должен приниматься на учет по стоимости, рассчитанной по курсу у.е. на дату перехода права собственности (п.3,6 ПБУ 3/2006).

Обществом же приходятся поступившие по договорам в у.е. товарно-материальные ценности, переход права собственности на которые не совпадает с датой отгрузки со склада Поставщика, в оценке, отраженной в первичных документах Поставщика.

В результате этого, Обществом неверно определяется стоимость оборотных активов, как следствие, влекущее за собой неверное определение себестоимости, а также сумму доходов (расходов) в виде курсовой разницы.

Помимо неверного отражения таких сделок в бухгалтерском учете и отчетности, существует риск доначисления налога на прибыль во время налоговых проверок.

Для устранения неверного отражения в бухгалтерском учете таких сделок необходимо скорректировать кредиторскую задолженность и НДС:

- если курс на дату перехода права собственности больше, чем на дату отгрузки необходимо сделать проводки:

- Дт 60 – Кт 91 - на сумму возникшей разницы для уменьшения кредиторской задолженности до величины, указанной в счет-фактуре поставщика;

- Дт 91 – Кт 19 – на сумму возникшей разницы по НДС для уменьшения его до величины, указанной в счет-фактуре поставщика;

- если курс на дату перехода права собственности меньше, чем на дату отгрузки необходимо сделать проводки:

- Дт 91 – Кт 60 - на сумму возникшей разницы для увеличения кредиторской задолженности до величины, указанной в счет-фактуре поставщика;

- Дт 19 – Кт 91 – на сумму возникшей разницы по НДС для увеличения его до величины, указанной в счет-фактуре поставщика;

Так как НДС принимается к вычету покупателем в сумме указанной в счете-фактуре поставщика,

В связи с этим, учитывая тот факт, что НДС в любом случае принимается к вычету в сумме, указанной в счет-фактуре поставщика, при поступлении товара по договорам у которых условиями договора предусмотрен момент перехода права собственности на товар отличный от даты фактической отгрузки товара и при отсутствии 100 % предоплаты, а также исходя из анализа вышеприведенных проводок и особенностей программного комплекса SAP ERP предлагаем Обществу:

- принимать к учету товар в оценке, отраженной в первичных документах Поставщика, с одновременным отражением в учете корректирующей проводки:

- Дт 10 – Кт 91 – на сумму дополнительного дохода Общества, вследствие роста курса \$ на дату перехода прав собственности на товар;

- Дт 91 – Кт 10 – на сумму дополнительного расхода Общества, вследствие снижения курса \$ на дату перехода прав собственности на товар.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проблемы теоретического и организационно-методического обеспечения учета и внутрихозяйственного контроля МПЗ актуальны, вследствие полной вовлеченности в производственный процесс и непосредственного влияния данной группы активов на показатели доходов, расходов, прибыли, рентабельности.

В настоящей работе раскрыты основные теоретические вопросы по учету и аудиту материально-производственных запасов, проведен аудит МПЗ на примере ООО "Белэнергомаш-БЗЭМ", разработаны предложения по совершенствованию бухгалтерского учета материально-производственных запасов.

Теоретическая часть работы посвящена особенностям бухгалтерского учета материально-производственных запасов. В ней рассмотрены такие вопросы как экономическая сущность и классификация МПЗ, проблемы и нормативно-правовая база учета в российской и зарубежной системах учета.

В работе дается краткая характеристика изучаемого предприятия, проводится анализ основных показателей финансово-экономической деятельности и другие расчеты, выполненные в соответствии с темой работы.

На основе систематизации отечественного и зарубежного опыта, применения системного и комплексного подходов были предложены теоретические и организационно-методические рекомендации для совершенствования учета материально-производственных материалов в соответствии с текущим уровнем развития современной экономики. Предложены корректирующие проводки для устранения неверного отражения в бухгалтерском учете сделок по приобретению товаров, стоимость которых выражена в у.е., а оплата производится в рублях, по согласованному договором курсу.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Законодательные и нормативные акты, положения по ведению бухгалтерского учета

1. Приказ Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. N 154н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте"(ПБУ 3/2006)" Система ГАРАНТ: <http://base.garant.ru/12151641/#ixzz3xIME8C4r>

2. Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/cdadff1e0354fc861324bb0ead93305a88bd2865.

3. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 №696 (ред. от 22.12.2011) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности». https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_38848/de2a7010c2a098fdcaс379712d9474cb14c963b7/

4. Правило (стандарт) № 3. Планирование аудита (в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 N 532 http://www.rosec.ru/audit/standard/standard_22.html

5. Правило (стандарт) № 8. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности (в ред. Постановления правительства рф от 19.11.2008 № 863, от 27.01.2011 №30). <http://auditrf.ru/pravilo-standart--8>

6. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ : (с изм. и доп.) // Консультант Плюс : [сайт информ.- правовой компании]. - URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2>.

7. О бухгалтерском учете : Федер. Закон Рос. Федерации Федеральный закон РФ от 06.12.2011 г. 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) // Консультант Плюс : [сайт информ.-правовой компании]. - URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/?utm_campaign=doc_dynamic&utm_source=google.adwords&utm_medium=cpc&utm_content=1&gclid=Cj0KEQiAq920BRC8-efn57XrotYBEiQAIVIMQ0uCR_IMBsx5rxrQSZTZNtIQmkmZikYi8eu9AEnX0WoaAk8d8P8HAQ

8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению : утв. Приказом Министерства финансов Рос. Федерации от 30 октября 2000 г. № 94н // Консультант Плюс : [сайт информ.-правовой компании]. - URL: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=63780>.

9. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : утв. Приказом Министерства финансов Рос. Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н // Консультант Плюс : [сайт информ.-правовой компании]. - URL: <http://www.consultant.ru/online/base/7req::doc;base=LAW;n=-27133>.

10. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 : утв. Приказом Министерства финансов Рос. Федерации от 06 октября 2008 г. № 106н // Консультант Плюс : [сайт информ.-правовой компании]. - URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=-107308>.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 : утв. Приказом Министерства финансов Рос. Федерации от 06 июля 1999 г. № 43н // Консультант Плюс : [сайт информ.-правовой компании]. - URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=-107971>.

12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/2001 : утв. Приказом Министерства финансов

Рос. Федерации от 09 июня 2001 г. № 44н // Консультант Плюс : [сайт информ.-правовой компании]. - URL: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=107302>.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/2001 : утв. Приказом Министерства финансов Рос. Федерации от 30 марта 2001 г. № 26н // Консультант Плюс : [сайт информ.-правовой компании]. - URL: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=111056>.

14. Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации : утв. Постановлением Правительства Рос. Федерации от 25 февраля 2011 г. № 107 // Консультант Плюс : [сайт информ.-правовой компании]. - URL: <http://www.consultant.ru/online/-base/?req=doc;base=LAW;n=57027>.

15. 24. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов : утв. Приказом Министерства финансов Рос. Федерации от 28 декабря 2001 г. № 119н // Консультант Плюс : [сайт информ.-правовой компании]. - URL: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=107300>.

16. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: утв. Приказом Министерства финансов Рос. Федерации от 13 июня 1995 г. № 49 // Консультант Плюс : [сайт информ.-правовой компании]. - URL: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=107300>.

17. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды : утв. Приказом Министерства финансов Рос. Федерации от 26 декабря 2002 г. № 135н // Консультант Плюс : [сайт информ.-правовой компании]. - URL: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=111053>.

Монографии, учебники, методические пособия и сборники научных трудов

18. Адаме Р. Основы аудита / Р. Адаме. — пер. с англ., [под ред. Я.В. Соколова]. - М.: Аудит. ЮНИТИ, 1995. - 398 с.
19. Астахов В. П. Бухгалтерский финансовый учет / В. П. Астахов — 9-е изд., перераб. и доп. - М.: Юрайт, 2011. - 960 с.
20. . Белобжецкий И. А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит: часть первая / И. А. Белобжецкий. - М.: Финансы и статистика, 1994. — 128 с.
21. Белобжецкий И. А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит: часть вторая / И. А. Белобжецкий. - М.: Финансы и статистика, 1994. - 128 с.
22. Белов А. А. Учет материально-производственных запасов / А. А. Белов, А. Н. Белов. - М.: Книжный мир, 2003. - 304 с.
23. Богатая И. Н. Аудит : учеб. пособие для вузов / И. Н. Богатая, Н. Т. Лабынцев, Н. Н. Хахонова. - 4-е изд., перераб. и доп. - Ростов на Дону : Изд-во «Феникс», 2007. — 512 с.
24. Булавина Л. Н. Бухгалтерский учет и аудит материально- производственных запасов: учеб. пособие / Л. Н. Булавина. - М.: Финансы и статистика, 2001. - 144 с.
25. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В. В. Бурцев. - М.: «Экзамен», 2000. - 320 с.
26. Бахрушина М. А. Международные стандарты финансовой отчетности / М. А. Бахрушина: 4-е изд., перераб. и доп.-М.:РидГрупп. - 2011. — 656 с.
27. Гетьман В. Г. Бухгалтерский финансовый учет / В. Г. Гетьман, В. А. Терехова. - 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Дашков и Ко, 2011. - 504 с.
28. Дружиловская Т. Ю. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России / Т. Ю. Дружиловская, Е. А. Мизиков- ский. - 2-е изд. перераб. и доп. — М.: Бухгалтерский учет, 2006. — 324 с.
29. Карзаева Н. Н. Оценка и ее роль в учетной и финансовой политике организации / Н. Н. Карзаева. — М.: Финансы и статистика, 2002. - 224 с.

30. Керимов В. Э. Бухгалтерский управленческий учет / В. Э Керимов. — 7-е изд., изменен, и доп. - М.: Дашков и Ко. - 2011. - 484 с.
31. Керимов В. Э. Бухгалтерский учет / В. Э Керимов. - 4-е изд., изменен. и доп. - М.: Дашков и Ко. - 2011. - 776 с.
32. Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование, бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы / В. Э Керимов. — 7-е изд., перераб. и доп. - М.: Дашков и Ко. - 2011. - 476 с.
33. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет / Н. П. Кондраков - 3-е изд., перераб. и доп. -М.: Инфра-М, 2011. - 656 с.
34. Международные стандарты финансовой отчетности / [под ред. Бакаева А.С. и др.]. - М. : Аскери-АССА, 1999. -1135 с.
35. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / под ред. С. А. Николаевой. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Аналитика- Пресс, 2001. 368 с.
36. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы: монография / В. Ф. Палий - М.: Издательство «Бухгалтерский учет»,2007. - 88 с.
37. Палий В. Ф. Современный бухгалтерский учет. /В. Ф. Палий - М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2003. - 792 с.
38. Палий В. Ф. Международные стандарты финансовой отчетности / В. Ф. Палий - 4-е изд., исправлен, и доп. - М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2011.-512 с.
39. Патров В. В. Бухгалтерский учет/ В. В. Патров, И. И. Бочкарева, Г. Г. Левина. - М.: ИПБ-Бинфа, 2008. - 320 с.
40. Подольский В. И. Аудит / В. И. Подольский, А. А. Савин. - 3-е изд. перераб. и доп. - М.: Юрайт, 2011. — 608 с.
41. Сапожникова Н. Г. Бухгалтерский учет: учебник / Н.Г. Сапожникова. - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: КНОРУС, 2011. - 480 с.
42. Шеремет А. Д. Аудит: учеб. / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: Инфра-М, 2009. - 448 с.

Статьи в периодических изданиях

43. Алексеенко А. Ю. Формирование стоимости материально- производственных запасов в бухгалтерском и налоговом учете организации / А. Ю. Алексеенко // Все для бухгалтера. - 2007. - № 15 (207). - С. 11-16.
44. Алексеенко А. Ю. Роль бухгалтерского учета производственных запасов в системе внутреннего контроля за материальными расходами / А. Ю. Алексеенко // Все для бухгалтера. - 2010. - № 6 (246). - С.20-24.
45. Бурцев В. В. Внутренний контроль в организации: методические и практические аспекты / В. В. Бурцев // Аудиторские ведомости. - 2002. — № 8. -С.41-43.
46. Гетьман В. Г. О новом проекте закона «О бухгалтерском учете» / В. Г. Гетьман // Все для бухгалтера. - 2010. - № 9 (249). - С.2.
47. Жминько С. И. Бухгалтерский учет материально-производственных запасов на предприятиях стивидорного бизнеса / С. И. Жминько, А. Ю. Алексеенко // Все для бухгалтера. - 2010. - № 1(241). - С. 10-19.
48. Жминько С. И. Об оценке материально-производственных запасов / С. И. Жминько, В. А. Кударенко // Все для бухгалтера. - 2007. - № 9 (201). - С. 17-21.
49. Калиничева Е. Ю. Материально-производственные запасы: бухгалтерский и налоговый аспекты / Е. Ю. Калиничева // Все для бухгалтера. — 2005. - № 5 (159). - С.20-26.
50. Керимов В. Э. Учет материалов / В. Э. Керимов // Все для бухгалтера. - 2004. - № 16 (136). - С. 12-23.
51. Парасоцкая Н. Н. Учет материально-производственных запасов в бухгалтерии / Н. Н. Парасоцкая // Все для бухгалтера. - 2005. - № 22 (166). - С.3-12.
52. Ребрищев И. Н. Теоретические аспекты учета и оценки материально-производственных запасов / И. Н. Ребрищев // Все для бухгалтера. - 2007. - № 13 (205). - С.7-13.

53. Сапрыкин В. Н. Учет и списание расходов будущих периодов в целях бухгалтерского учета / В. Н. Сапрыкин // Все для бухгалтера. — 2010. — № 12 (252). - С.2.

54. Слободняк И. А. Содержание основных форм бухгалтерской управленческой отчетности / И. А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. - 2011. - № 14 (164). - С. 14-27.

55. Терехова В. А. О формировании резервов организации в условиях экономической нестабильности / В. А. Терехова // Все для бухгалтера. - 2011. №2 (254).-С. 2.

56. Трофимова Л. Б. Трансформация российской отчетности в соответствии с требованиями МСФО / Л. Б. Трофимова // Все для бухгалтера. - 2011. -№ 16 (166). - С.8-12.

57. Цигельник М. А. Методы оценки в соответствии с международными стандартами и российскими правилами/ М. А. Цигельник // Международный бухгалтерский учет. - 2003. - № 12 (60). - С.6-14.

58. Цигельник М. А. Запасы: условия признания и раскрытия в отчетности в соответствии с международными стандартами и российскими правилами / М. А. Цигельник // Все для бухгалтера. - 2004. - № 6 (126). - С.2-9.

59. Чая В. Т., Корректирующие проводки при переходе на международные стандарты финансовой отчетности: проблемы и решения / В. Т. Чая // Все для бухгалтера. - 2005. - № 13 (157). - С.3-9.

60. Чая В. Т., Особенности процедур трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО (на примере добывающих компаний Республики Бурятия) / В. Т. Чая, Н. А. Боноева // Все для бухгалтера. - 2006. — № 7 (175). - С.3-9.

61. Чая В. Т. Концептуальные проблемы адаптации МСФО в России / В. Т. Чая // Международный бухгалтерский учет. - 2008. - № 1. - С. 22-9.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Финансовое предложение

Аудируемое лицо: ООО «Белэнергомаш-БЗЭМ»

Аудируемый период: с 01.01.2015 по 30.09.2015гг.

Вид работ	Итого (час)
1. Подготовительный этап аудиторской проверки	
1.1 Ознакомление с деятельностью экономического субъекта;	1
1.2 Предварительная оценка существующего риска;	1
1.3 Составление и представление письма о проведении аудита;	1
1.4 Подготовка и заключение договора.	1
Итого	4
2. Планирование аудиторской проверки	
2.1 Изучение финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;	1
2.2 Изучение системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля операций; оценка уровня существенности; оценка составляющих аудиторского риска; оценка применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица;	2
2.3 Составление и утверждение плана аудиторской проверки;	1
2.4 Разработка программы аудита.	1
Итого	5
3. Сбор аудиторских доказательств	
3.1 Аудит уставных, учредительных документов и правовых основ хозяйственных договоров;	3
3.2 Аудит по разделам бухгалтерского учета и отчетности, согласно определенным критериям существенности	77
3.3 Контрольные мероприятия по оценке качества проведенных работ;	4
3.4 Консультирование по вопросам методологии бухгалтерского учета.	1
Итого	85
4. Обобщение и реализация результатов	
4.1 Подготовка письменной информации и рекомендаций;	1
4.2 Подготовка письма руководителю предприятия и составление аудиторского заключения.	3
Итого	4
Итого	98
Стоимость 1 чел. час (руб.)	400
Всего, руб.	39200

Руководитель аудиторской организации _____ Прохорова Г.В.

Руководитель экономического субъекта _____ Ващенко А.И.

