## Методика проведения аудита операций с материалами

### Содержание:

1. [Проверка применения декларированных в учетной политике способов ведения бухгалтерского и налогового учета материалов](http://www.termika.ru/audit/mo/pa/index.php?ELEMENT_ID=1618&PAGEN_2=2)
2. [Проверка организации учета материалов](http://www.termika.ru/audit/mo/pa/index.php?ELEMENT_ID=1618&PAGEN_2=3)
3. [Проверка правильности проведения и учета результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей](http://www.termika.ru/audit/mo/pa/index.php?ELEMENT_ID=1618&PAGEN_2=4)
4. [Проверка операций по поступлению материалов](http://www.termika.ru/audit/mo/pa/index.php?ELEMENT_ID=1618&PAGEN_2=5)
5. [Проверка операций по выбытию материалов](http://www.termika.ru/audit/mo/pa/index.php?ELEMENT_ID=1618&PAGEN_2=6)
6. [Проверка операций по учету материалов в бухгалтерии](http://www.termika.ru/audit/mo/pa/index.php?ELEMENT_ID=1618&PAGEN_2=7)
7. [Проверка операций по учету материалов на складах](http://www.termika.ru/audit/mo/pa/index.php?ELEMENT_ID=1618&PAGEN_2=8)
8. [Проверка операций по учету тары](http://www.termika.ru/audit/mo/pa/index.php?ELEMENT_ID=1618&PAGEN_2=9)

### Методика аудита

**Цель аудита материалов** - составить обоснованное мнение относительно достоверности и полноты информации о материалах, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней.

**Для достижения цели аудитору необходимо:**

* оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица;
* определить методы проверки;
* разработать программу аудиторских процедур по существу.

Для разработки эффективного подхода к аудиту материалов на стадии планирования проводится предварительная оценка системы внутреннего контроля, которая подтверждается или корректируется в ходе аудита.

Практика показывает, что далеко не всегда аудиторские проверки материалов сопровождаются оценкой системы внутреннего контроля, что заведомо снижает их результативность. Это приводит, в частности, к увеличению затрат времени, так как своевременно не созданные предпосылки для обоснования выборочного способа проверки повышают вероятность искажений в оценке аудиторского риска. Адекватная оценка системы внутреннего контроля позволяет качественно и более доказательно сформировать выводы аудитора в Письменной информации аудитора руководству экономического субъекта и в аналитической части аудиторского заключения.

При оценке системы внутреннего контроля аудитор должен проверить наличие и действие распорядительных документов, закрепляющих способы ведения учета операций, связанных с движением материалов, осуществить экспертизу порядка документального оформления фактов хозяйственной деятельности, изучить утвержденные графики и схемы документооборота, провести экспертизу применяемой формы учета, проверить наличие регистров бухгалтерского и налогового учета, установить, соблюдается ли установленный порядок подготовки и представления внутренней бухгалтерской отчетности, обобщить информацию о составе, масштабах и характере операций в проверяемом периоде.

Оценив систему внутреннего контроля, аудитор должен спланировать характер, масштабы и сроки проведения аудиторских процедур в отношении основных средств.

С помощью аудиторских процедур осуществляется проверка достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности. При обнаружении нарушений аудитор определяет их характер и суть, а также уровень существенности.

При этом аудитор описывает аудиторские процедуры или методы обнаружения нарушений, порядок построения аудиторской выборки при ее применении, т.е. обосновывает достаточность аудиторских доказательств.

По результатам проведенных аудиторских процедур аудитор может разработать рекомендации по устранению ошибок в бухгалтерском учете и совершенствованию системы бухгалтерского учета.

Учет материалов регулирует Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденное Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н, зарегистрировано в Минюсте России 19.07.2001 N 2806 (далее - ПБУ 5/01), а для целей налогообложения положения Налогового кодекса (далее – НК РФ).

К нормативным документам в области учета материально-производственных запасов относятся также Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н (далее - Методические указания по учету МПЗ).

Порядок отражения операций на счетах бухгалтерского учета регулируется Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.

**Для детальной проверки операций с материалами, как нам представляется, необходимо выполнить ряд последовательных аудиторских процедур:**

### 1. Проверка применения декларированных в учетной политике способов ведения бухгалтерского и налогового учета материалов

При проверке учетной политики организации необходимо руководствоваться положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/2008, утвержденным приказом Минфина России от 06.10.2008 г. N 106н, а для целей налогообложения положениями Налогового кодекса.

**Выполняя процедуру проверки применения декларированных в учетной политике способов ведения бухгалтерского и налогового учета материалов, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:**

* Порядок применения декларированных способов ведения бухгалтерского учета материалов соответствует положениям учетной политики организации?
* Порядок применения декларированных способов ведения налогового учета материалов соответствует положениям учетной политики организации?

Подробные комментарии и нормативные документы к вышеуказанным вопросам, описание методики аудита, а также классификатор типовых нарушений смотри в [программе автоматизации аудита ЭкспрессАудит:ПРОФ](http://www.termika.ru/audit/po/ea/index.php).

В процессе проведения аудита целесообразно провести анализ полноты применения декларированных способов ведения бухгалтерского и налогового учета материалов, отраженных в учетной политики организации.

Такой анализ следует производить с учетом информации о специфике деятельности организации, полученной на этапе предварительного ознакомления с деятельностью проверяемого экономического субъекта.

Также необходимо оценить адекватность раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности и влияние применяемых методов учета на достоверность показателей отчетности.

**По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам:**

* полноты применения декларированных способов ведения бухгалтерского и налогового учета материалов, отраженных в учетной политики организации;
* достаточности элементов учетной политики и их соответствие специфике и масштабам деятельности экономического субъекта;
* целесообразности применения указанных способов.

Аудитор может иметь разногласия с руководством аудируемого лица по таким вопросам, как допустимость выбранной учетной политики, метод ее применения или адекватность раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Если такие разногласия являются существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен модифицировать аудиторское заключение.

### 2. Проверка правильности организации учета материалов

**Выполняя процедуру проверки правильности организации учета материалов, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:**

* В организации обеспечен контроль за сохранностью материалов, предусмотренный положениями нормативных актов?
* Данные аналитического учета материалов соответствуют данным синтетического учета?
* Данные синтетического учета материалов соответствуют данным бухгалтерской отчетности?
* В бухгалтерской отчетности раскрывается информация о материалах, предусмотренная положениями нормативных актов?

Подробные комментарии и нормативные документы к вышеуказанным вопросам, описание методики аудита, а также классификатор типовых нарушений смотри в [программе автоматизации аудита ЭкспрессАудит:ПРОФ](http://www.termika.ru/audit/po/ea/index.php).

Проверка обеспечения контроля за сохранностью материалов

Необходимыми предпосылками действенного контроля за сохранностью запасов являются (п. 9 приказа Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. N 119н):

* наличие должным образом оборудованных складов и кладовых или специально приспособленных площадок (для запасов открытого хранения);
* размещение запасов по секциям складов, а внутри них по отдельным группам и типо-сорто-размерам (в штабелях, стеллажах, на полках и т.п.) таким образом, чтобы была обеспечена возможность их быстрой приемки, отпуска и проверки наличия; в местах хранения каждого вида запасов следует прикреплять ярлык с указанием данных о находящемся запасе;
* оснащение мест хранения запасов весовым хозяйством, измерительными приборами и мерной тарой;
* применение централизованной доставки материалов со складов организации в цеха (подразделения) по согласованным графикам, а на стройках от поставщиков, базисных складов и комплектовочных участков непосредственно на объекты строительства по комплектовочным ведомостям; сокращение излишних промежуточных складов и кладовых;
* организация там, где это необходимо и целесообразно, участков централизованного раскроя материалов;
* определение перечня центральных (базисных) складов, складов (кладовых), являющихся самостоятельными учетными единицами;
* установление порядка нормирования расхода запасов (разработка и утверждение норм, соблюдение норм при отпуске материалов в подразделения организации);
* установление порядка формирования учетных цен на запасы и порядка их пересмотра;
* определение круга лиц, ответственных за приемку и отпуск запасов (заведующих складами, кладовщиков, экспедиторов и др.), за правильное и своевременное оформление этих операций, а также за сохранность вверенных им запасов; заключение с этими лицами в установленном порядке письменных договоров о материальной ответственности; увольнение и перемещение материально ответственных лиц по согласованию с главным бухгалтером организации;
* определение перечня должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск со складов запасов, а также выдавать разрешения (пропуска) на вывоз запасов со складов и иных мест хранения организации;
* наличие списка лиц, имеющих право подписи первичных документов, утверждаемого руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером (в списке указываются должность, фамилия, имя, отчество и уровень компетенции (тип или виды операций, по которым данное должностное лицо имеет право принятия решений).

При аудите необходимо проверить, как выполнены данные требования.

Сверка данных аналитического учета материалов с оборотами и остатками по счетам синтетического учета

При проведении аудита необходимо сверить тождество данных аналитического учета материалов оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

Данные аналитического учета материалов должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

Проверка правильности записей, произведенных в Главной книге, осуществляется подсчетом сумм оборотов и сальдо по всем счетам учета материалов. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

Сверка данных бухгалтерского учета материалов с данными бухгалтерской отчетности

Аудиторская организация при проведении аудита должна получить достаточный объем аудиторских доказательств, чтобы убедиться, что:

* конечные сальдо по счетам синтетического учета материалов (10, 14, 15) предыдущего отчетного периода соответствующим образом перенесены в начало проверяемого отчетного периода;
* соответствующие показатели бухгалтерской отчетности (ф. №№ 1, 5) на начало и конец отчетного периода соответствуют учетным данным регистров синтетического и аналитического учета материалов;
* в случае проведенных корректировок начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности (например, изменения начального сальдо в результате переоценки материалов) результаты корректировок соответствующим образом раскрыты в пояснениях к проверяемой бухгалтерской отчетности.

Если организация провела переоценку материалов и их балансовая стоимость на начало отчетного периода изменена, аудитору необходимо убедиться в правильности отражения в отчетности переоцененной (восстановительной) стоимости материалов.

Проверка раскрытия информации в бухгалтерской отчетности

Существенная информация подлежит раскрытию в пояснительной записке и/или формах бухгалтерской отчетности. Порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности приведен в ПБУ 5/01.

Аудиторам необходимо установить полноту раскрытия информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация (п. 23 ПБУ 5/01):

* о способах оценки материально-производственных запасов по их группам (видам);
* о последствиях изменений способов оценки материально-производственных запасов;
* о стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог;
* о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

**По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам:**

* правильности организации контроля за сохранностью материалов;
* о соответствии данных аналитического учета материалов, оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;
* о соответствии данных бухгалтерского учета материалов, соответствующим данным бухгалтерской отчетности;
* о полноте раскрытия информации о материалах в бухгалтерской отчетности.

### 3. Проверка правильности проведения и учета результатов инвентаризации материалов

Цель аудита результатов инвентаризации материалов - составить обоснованное мнение относительно правильности проведения инвентаризации, достоверности и полноты информации о результатах проведенной инвентаризации материалов, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней.

При проверке правильности проведения и учета результатов инвентаризации материалов необходимо руководствоваться Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13.06.1995 г. № 49, а для целей налогообложения положениями Налогового кодекса.

**Выполняя процедуру проверки правильности проведения и учета результатов инвентаризации материалов, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:**

* Порядок проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей соответствует положениям нормативных актов?
* Отражение в бухгалтерском и налоговом учете излишков материалов, выявленных при инвентаризации, соответствует положениям нормативных актов?
* Отражение в бухгалтерском и налоговом учете недостачи материалов, выявленных при инвентаризации, соответствует положениям нормативных актов?

Подробные комментарии и нормативные документы к вышеуказанным вопросам, описание методики аудита, а также классификатор типовых нарушений смотри в [программе автоматизации аудита ЭкспрессАудит:ПРОФ](http://www.termika.ru/audit/po/ea/index.php).

Проверка соблюдения порядка проведения инвентаризации материалов

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию материалов, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень материалов, проверяемых при каждой из них, и т.д.) проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

**Бухгалтерская служба организации обязана:**

* осуществлять контроль за своевременностью и полнотой проведения инвентаризаций;
* требовать сдачи материалов инвентаризаций в бухгалтерскую службу;
* следить за своевременным завершением инвентаризаций и документальным оформлением их результатов;
* отражать на счетах бухгалтерского учета выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета.

Если величина материально-производственных запасов признается аудитором существенной, то он обязан лично присутствовать при их инвентаризации. Организация должна предупредить аудитора о ней заблаговременно, желательно письменно. Аудитор включается в состав комиссии по инвентаризации. Естественно, что сам аудитор ничего не обязан пересчитывать, в данной ситуации он является независимым наблюдателем, фиксирующим все отклонения от установленной процедуры. А вот если аудитор не смог приехать на инвентаризацию в назначенное время, то он обязан самостоятельно произвести выборочный осмотр и пересчет запасов. При необходимости аудитор должен составить оборотную ведомость движения запасов в период между датами, по состоянию на которые проведен выборочный осмотр и пересчет и составлена финансовая (бухгалтерская) отчетность. Такая необходимость может возникнуть при наличии обстоятельств, позволяющих аудитору полагать, к примеру, что имели место умышленные искажения по вине материально-ответственных лиц.

Проверка правильности отражения в бухгалтерском и налоговом учете излишков материалов

Результаты инвентаризации подлежат отражению в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а при проведении годовой инвентаризации они должны быть отражены в годовом бухгалтерском отчете, т.е. выявленные излишки или недостачи должны быть отражены в бухгалтерском учете проводками за декабрь отчетного года.

Выявленные при инвентаризации излишки запасов приходуются по рыночным ценам, и одновременно их стоимость относится на финансовые результаты в составе прочих расходов.

Суммы оприходованных по результатам инвентаризации излишков материалов для целей налогообложения прибыли подлежат зачислению в состав внереализационных доходов (п. 20 ст. 250 НК РФ).

Проверка правильности отражения в бухгалтерском и налоговом учете недостач материалов

Согласно п. 3 ст. 12 Закона N 129-ФЗ и п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, сверх норм - на счет виновных лиц.

Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач.

Следует иметь в виду, что недостача запасов в пределах установленных норм естественной убыли определяется после зачета недостач запасов излишками по пересортице.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации.

По общему правилу результаты инвентаризации подлежат отражению в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а при проведении годовой инвентаризации они должны быть отражены в годовом бухгалтерском отчете, т.е. выявленные излишки или недостачи должны быть отражены в бухгалтерском учете проводками за декабрь отчетного года.

Для целей налогообложения прибыли потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли приравниваются к материальным расходам (пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ).

Согласно п. 2 ст. 265 НК РФ, расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены, относятся к внереализационным расходам. В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти (см. также письмо Минфина России от 02.05.2006 N 03-03-04/1/412).

**По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам:**

* соответствия порядка проведения инвентаризации материалов требованиям нормативных актов;
* правильности документального оформления результатов инвентаризации материалов;
* правильности отражения излишков и недостач материалов в бухгалтерском и налоговом учете.

### 4. Проверка операций по поступлению материалов

Вопросы проверки операций по поступлению материалов относятся к значимым областям аудита, оказывающим существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В связи с этим получение достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, касающихся операций по поступлению материалов и раскрытия информации о них, а также влияния этих операций на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица, является объектом проверки на всех этапах аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности - от планирования до формирования заключения.

**Выполняя процедуру проверки операций по поступлению материалов, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:**

* Порядок документального оформления операций по поступлению материалов соответствует положениям нормативных актов?
* Оценка материалов производится в соответствии с положениями нормативных актов?
* Учет операций по покупке материалов соответствует положениям нормативных актов?
* Учет транспортно-заготовительных расходов, связанных с процессом заготовления и доставки материалов в организацию, соответствует положениям нормативных актов?
* Учет неотфактурованных поставок соответствует положениям нормативных актов?
* Учет материалов в пути соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по изготовлению материалов соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по поступлению материалов безвозмездно соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций при поступлении материалов в порядке обмена соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по поступлению материалов в счет вклада в уставный капитал соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций с материалами, полученными при ликвидации имущества, соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по поступлению материалов в переработку соответствует положениям нормативных актов?
* В случае отсутствия у организации права собственности на поступившие материальные ценности, последние учитываются на забалансовом счете 002?

Подробные комментарии и нормативные документы к вышеуказанным вопросам, описание методики аудита, а также классификатор типовых нарушений смотри в [программе автоматизации аудита ЭкспрессАудит:ПРОФ](http://www.termika.ru/audit/po/ea/index.php).

Проверка договоров на приобретение материалов

Основным правовым документом, закрепляющим все необходимые условия реализации коммерческих планов любой организации, является договор, значение которого в финансово-хозяйственной деятельности организации огромно. От того насколько грамотно и четко в правовом смысле составлен и заключен тот или иной договор во многом зависит экономический результат сделки.

В зависимости от совершаемых операций при поступлении материалов могут применяться следующие виды договоров: купли-продажи, поставки, комиссии, поручения, мены, дарения, простого товарищества и др.

При аудите необходимо проверить их наличие, правильность оформления, а также рассмотреть особенности бухгалтерского учета и налоговые последствия заключаемых сделок.

Проверка порядка документального оформления операций по поступлению материалов

При аудите необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при документальном оформлении операций по поступлению материалов.

Порядок оформления операций по поступлению материалов утвержден приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. N 119н.

Приемка и оприходование поступающих материалов и тары (под материалы) оформляются соответствующими складами, как правило, путем составления приходных ордеров (типовая межотраслевая форма N М-4 утверждена постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. N 71а) при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству).

Проверка операций по приобретению материалов за плату

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по приобретению материалов за плату, а именно:

**Порядок оценки материалов при их приобретении**

Порядок оценки материалов утвержден Положением по бухгалтерскому учета материально-производственных запасов (ПБУ 5/01).

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

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

Оценка запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте в рубли.

Для целей налогообложения прибыли стоимость материалов также определяется исходя из общей суммы затрат на их приобретение (п. 2 ст. 254 НК РФ).

Но при этом нужно учитывать, что те расходы, для которых гл. 25 НК РФ установлен особый порядок признания, в стоимость материалов не включаются.

К таким расходам относятся:

* проценты по заемным средствам;
* сверхнормативные командировочные расходы (в части суточных);
* расходы на страхование.

При наличии таких расходов стоимость материалов в бухгалтерском и налоговом учете различается, что является источником возникновения постоянных и временных разниц, подлежащих учету по правилам ПБУ 18/02.

**Методы учета материалов для целей бухгалтерского учета**

Материалы можно учитывать либо по фактической себестоимости, либо по учетным ценам.

Порядок учета материалов должен быть закреплен в учетной политике организации.

Метод учета материалов по фактическим ценам приобретения предполагает, что все затраты, подлежащие включению в стоимость МПЗ, отражаются непосредственно на счете 10 "Материалы".

Следует иметь в виду, что при учете МПЗ по фактическим ценам приобретения производственная организация должна обеспечить учет всех расходов, связанных с их приобретением, относящихся к каждой конкретно приобретенной партии сырья и материалов.

Если организация пользуется достаточно широкой номенклатурой материально-производственных запасов, то она, как правило, применяет метод учета материалов по учетным ценам, так как он позволяет с минимальными трудозатратами учитывать постоянное изменение договорных цен, транспортных расходов, условий доставки и т.д.

Учетные (плановые) цены фактически представляют собой цены, которые остаются неизменными в течение определенного временного периода (как правило, года) до момента их пересмотра экономическими службами организации.

Сущность этого метода заключается в том, что покупная стоимость материалов, а также иные затраты, связанные с их приобретением, учитываются по дебету счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей". С кредита этого счета стоимость материалов по учетным ценам списывается в дебет счета 10 "Материалы". Разница между фактической себестоимостью материалов и их стоимостью в учетных ценах отражается в корреспонденции счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

Дебетовое сальдо по счету 16 списывают в конце отчетного месяца на те счета, на которые были списаны израсходованные или проданные материальные запасы, пропорционально стоимости материалов, отпущенных в производство или проданных покупателям.

Порядок списания отклонений приведен в п. 87 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н.

Кредитовое сальдо по счету 16 сторнируется в конце отчетного месяца в корреспонденции с теми счетами, на которые были списаны материалы, пропорционально стоимости материально-производственных запасов, отпущенных в производство или проданных покупателям.

Списание материалов на счета учета затрат на производство производится также по учетным ценам, поэтому на конец периода нужно внести корректировку и довести стоимость списанных материалов до фактической себестоимости.

Если учет материалов в организации ведется по планово-учетным ценам с использованием счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей", то при отражении остатков материалов в бухгалтерском балансе дебетовое сальдо по счету 16 прибавляется к стоимости остатков МПЗ, отраженных по соответствующим статьям "Запасы". Если сальдо по счету 16 кредитовое, то соответствующая сумма вычитается из стоимости остатков МПЗ.

Таким образом, в бухгалтерском балансе отражается фактическая себестоимость остатков МПЗ независимо от того, ведется их учет по фактической себестоимости или по учетным (плановым) ценам.

**Порядок применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам**

С 1 января 2006 г. для вычета "входного" НДС в общем случае не важен факт оплаты приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Оплата остается обязательным условием для вычета только в отношении сумм НДС, уплачиваемых на таможне при ввозе товаров на территорию РФ, а также сумм НДС, удержанных налоговыми агентами.

Сумму "входного" НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) можно предъявить к вычету при одновременном выполнении следующих условий:

1) приобретенные товары (работы, услуги) предназначены для осуществления операций, облагаемых НДС (п. 2 ст. 171 НК РФ);

2) товары (работы, услуги) приняты к учету (п. 1 ст. 172 НК РФ);

3) имеется надлежащим образом оформленный счет-фактура поставщика товаров (работ, услуг) (п. 1 ст. 172 НК РФ).

В общем случае наличие счета-фактуры является обязательным условием для применения налоговых вычетов. Без счета-фактуры вычет получить нельзя, даже если сумма НДС выделена отдельной строкой во всех первичных и расчетных документах.

Причем счет-фактура должен быть оформлен в строгом соответствии с требованиями, установленными налоговым законодательством. Ведь согласно п. 2 ст. 169 НК РФ счета-фактуры, составленные с нарушением требований п. 5 и 6 этой же статьи, не могут являться основанием для вычета указанных в них сумм НДС.

Если организация начала использовать освобождение от уплаты НДС по статье 145 Налогового кодекса, то нужно восстановить входной НДС по остаткам материалов. Налоговый кодекс также требует восстановить принятый к вычету НДС, когда материалы:

* применяют в производстве продукции, не подлежащей обложению налогом на добавленную стоимость (их перечень дан в ст. 149 НК РФ);
* используют для реализации, местом которой не является территория РФ;
* использованы фирмой, которая получила освобождение от НДС, перешла на ЕНВД или упрощенную систему;
* используют для операций, не признаваемых объектом налогообложения (они перечислены в п. 2 ст. 146 НК РФ).

**Порядок отражения операций по учету транспортно-заготовительных расходов, связанных с процессом заготовления и доставки материалов в организацию**

У покупателя услуг расходы на доставку отражаются в зависимости от принятой учетной политики. Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н (далее - Методические указания), предусмотрены три варианта учета транспортных расходов при приобретении МПЗ:

1) отнесение транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) на отдельный счет 15 "Заготовление и приобретение материалов" согласно расчетным документам поставщика;

2) отнесение ТЗР на отдельный субсчет к счету 10 "Материалы";

3) непосредственное (прямое) включение ТЗР в фактическую себестоимость материала (присоединение к договорной цене материала, присоединение к денежной оценке вклада в уставный (складочный) капитал, внесенный в форме МПЗ, присоединение к рыночной стоимости безвозмездно полученных материалов и др.).

Если удельный вес транспортных расходов составляет не более 10% к учетной стоимости МПЗ, их можно списать непосредственно на счета расходов.

Отметим, что первый и второй варианты предусматривают применение учетной цены материалов и обособленное отражение ТЗР. Третий вариант может применяться только на предприятиях с ограниченной номенклатурой материалов и небольшим количеством отдельных поставок в течение отчетного периода.

Обратите внимание: Учет ТЗР должен быть организован по отдельным видам и (или) группам материалов. Степень детализации учетных групп ТЗР зависит от многих факторов, в том числе и от задач управления.

ТЗР, относящиеся к материалам, отпущенным в производство, на нужды управления и на иные цели, подлежат ежемесячному списанию на счета бухгалтерского учета, на которых отражен расход соответствующих материалов (на счета производства, обслуживающих производств и хозяйств и др.).

Списание ТЗР по отдельным видам или группам материалов производится пропорционально учетной стоимости материалов исходя из отношения суммы остатка ТЗР на начало месяца (отчетного периода) и текущих ТЗР за месяц (отчетный период) к сумме остатка материалов на начало месяца (отчетного периода) и поступивших материалов в течение месяца (отчетного периода) по учетной стоимости. Полученное в результате значение, умноженное на 100, дает процент, который следует использовать при списании ТЗР на увеличение (удорожание) учетной стоимости израсходованных материалов.

Для целей налогового учета расходы на доставку товаров до склада относятся к прямым расходам, подлежащим распределению на остаток не реализованного на конец отчетного периода остатка товаров (ст. 320 НК РФ). Что касается прочих материалов, то сумма транспортных расходов подлежит включению в их первоначальную стоимость (п. 2 ст. 254 НК РФ).

**Порядок учета неотфактурованных поставок**

Неотфактурованными поставками считаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование, платежное требование-поручение или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком) (п. 36 приказа Минфина России от 28.12.2001 N 119н).

К неотфактурованным поставкам не относятся поступившие, но неоплаченные материальные запасы, на которые имеются расчетные документы.

Запасы, поступившие на склад без расчетных документов поставщиков (неотфактурованные поставки), оформляются актом о приемке материалов типовой ф. N 7 как поставки, имеющие количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика.

Акт в двух экземплярах составляет приемная комиссия (в составе, установленном приказом по организации, с обязательным участием материально-ответственного лица и, как правило, представителя незаинтересованной организации, например, аудиторской или профсоюза). В приемном акте делается запись "Неотфактурованные поставки" и производится оценка полученных запасов по учетным ценам.

В качестве учетной цены запасов согласно учетной политики организации может быть указана:

* планово-расчетная цена запасов, установленная по их видам плановым отделом на определенный отчетный период - как правило, отчетный год. В этом случае по установленным ценам учитываются все запасы как при их принятии на учет, так и при списании на производство или использовании на иные цели;
* договорная цена - цена поставщика, установленная в договоре поставки;
* фактическая себестоимость покупных запасов (рыночная стоимость), сложившаяся на остаток запасов на начало отчетного месяца, в оценке, принятой в положении по учетной политике (средняя себестоимость; ФИФО).

После оприходования запасов приемные акты передаются с приложением имеющихся документов в бухгалтерию. В дальнейшем второй экземпляр акта необходимо направить поставщику для подтверждения принятия запасов и отсутствия претензий.

В бухгалтерии стоимость запасов, поступивших как неотфактурованные поставки, отражается в специальной ведомости учета неотфактурованных поставок. В данной ведомости запасы, поступившие на склад, отражаются по учетным ценам по их видам и поставщикам. Ведомость открывается на год и служит регистром аналитического учета поставок.

По мере поступления счетов поставщиков в ведомости производятся сторнировочные записи сумм, ранее записанных по приемным актам. При этом сторнировочные записи производятся позиционным способом по строкам, по которым ранее были записаны данные о полученных запасах согласно приемным актам, но в графе отчетного месяца, в котором поступил и был отражен счет поставщика в журнале учета расчетов с поставщиками и подрядчиками (далее - журнал).

В конце месяца в ведомости подсчитывается общая стоимость запасов, принятых на учет в отчетном месяце как неотфактурованные поставки, и суммы сторно за тот же месяц, после чего выводится сальдо запасов, учтенных как неотфактурованные поставки на конец месяца.

**Порядок учета материалов в пути**

В случае оплаты организацией расчетных документов поставщиков до момента оприходования покупаемых запасов, они учитываются организацией как материальные ценности в пути.

Стоимость оплаченных счетов поставщиков за неприбывшие на склад материальные ценности, находящиеся в пути, учитывается в бухгалтерии в ведомости учета материалов в пути по следующим показателям: дата и номер записи; номер и дата счета-фактуры; номер документа железнодорожного или водного транспорта; станция отправления; наименование поставщика; род материала; сумма; номер склада или приходного ордера; дата и номер записи; кредит (сумма). В ведомости, открываемой на год, каждый счет записывается отдельно позиционным способом.

Для определения в конце месяца фактической стоимости поступивших запасов (по их видам) общая сумма недопоступивших за месяц материалов записывается методом "красное сторно".

На следующий месяц записи оборотов текущего месяца начинаются с задолженности поставщикам за материалы в пути по каждому счету. По мере поступления материалов, числящихся в пути, на основании документов первичного учета в ведомости учета материалов в пути делаются соответствующие отметки и общая стоимость этих материалов из данной ведомости переносится в журнал.

**Проверка полноты оприходования материалов**

При проверке полноты оприходования материальных ценностей аудитору следует изучить условия и формы расчетов с поставщиками, убедиться в соблюдении принятого в организации варианта учета путем анализа применяемых схем корреспонденции счетов. Обоснованность операций по поступлению материалов проверяют по договорам на поставку материалов, товарно-транспортным накладным, счетам-фактурам, спецификациям, товарным чекам.

Основной способ проверки правильности оприходования материалов - сопоставление приходных ордеров и отчетов склада с сопроводительными документами поставщиков или документами, подтверждающими приобретение материалов за наличный расчет.

Особо внимательно должны быть проверены неотфактурованные поставки. Аудитор исследует порядок составления приемных актов, полноту оприходования ценностей, поступивших без документов, оценку материалов и правильность корректировки цены при поступлении встречных документов поставщика.

Проверка операций по поступлению материалов безвозмездно

Согласно ПБУ 9/99, безвозмездно полученные активы с 1 января 2007 г. отражаются в бухгалтерском учете в составе прочих доходов.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией безвозмездно, в частности по договору дарения, а также остающихся от выбытия основных средств и иного имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету, а также фактических затрат организации на доставку материально-производственных запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи материально-производственных запасов. В соответствии с п. 23 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации данные о текущей рыночной цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

Доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав от носятся в состав внереализационных доходов (п. 8 ст. 250 НК РФ).

Средства, полученные в виде безвозмездной помощи (содействия), использованные не по целевому назначению, подлежат включению организациями-получателями во внереализационные доходы в момент, когда получатель таких доходов фактически использовал их не по целевому назначению (нарушил условия их получения (п. 14 ст. 250 НК РФ).

В соответствии с пунктом 1 статьи 172 Налогового кодекса РФ налоговый вычет по НДС можно применить на основании счетов-фактур, выставленных продавцом товаров (работ, услуг) или имущественных прав. При этом зачету подлежит та сумма налога, которая предъявлена налогоплательщику для уплаты.

Что же касается безвозмездной передачи товаров, то в этом случае передающая сторона не предъявляет к уплате сумму НДС. В связи с этим правовых оснований для вычета этого налога у приобретателя нет.

Проверка операций при поступлении материалов в порядке обмена

Фактическая себестоимость материалов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется в два этапа (п. 10 ПБУ 5/01). Причем ко второму этапу организации приступают только в случае, если первый этап не дал результата.

На первом этапе устанавливают фактическую себестоимость полученных материалов как стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Если фактическая себестоимость на этом этапе не сформирована, то прибегают ко второму этапу. В этом случае стоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные материально-производственные запасы.

В п. 10 ПБУ 5/01не раскрывается, кем приобретаются МПЗ, что такое "сравнимые обстоятельства" и "аналогичные" МПЗ. Методические указания по учету МПЗ (п. 67) также не содержат уточнений на эту тему.

При данных обстоятельствах организация может самостоятельно трактовать те или иные нормы, раскрывая их в учетной политике. Например, под аналогичными активами организация может понимать активы, учтенные на счетах 10, 41, 43 или субсчетах указанных счетов, конкретный вид (наименование) запасов или их группу (партию).

Необходимо уточнить, что цена, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость передаваемых активов, есть не что иное, как продажная цена (цена реализации).

Поскольку при заключении договора мены организация выступает одновременно и продавцом, и покупателем, возникает необходимость отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с продажей товаров и оприходованием полученных МПЗ.

Если стоимость МПЗ, переданных или подлежащих передаче организацией, установить невозможно, то стоимость МПЗ, полученных организацией по договорам мены, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные МПЗ.

С 1 января 2006 года при товарообменных сделках на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 167 Налогового кодекса организация должна начислять НДС со стоимости полученных от контрагента товаров, если еще не отгрузила в его адрес свою продукцию. В такой ситуации у нее возникает налоговая база в соответствии с пунктом 1 статьи 154 Налогового кодекса РФ.

Право на вычет НДС по приобретенным товарам при бартере появляется только после того, как покупатель отгрузит товары в адрес поставщика. В этом случае сумма налога, подлежащая вычету, определяется исходя из балансовой стоимости отгруженных товаров (п. 2 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

Обратите внимание: Сумма "входного" НДС по приобретенным материалам, подлежащая вычету, должна быть исчислена исходя из балансовой стоимости переданной по договору мены продукции (п. 2 ст. 172 НК РФ).

Согласно п. 4 ст. 274 НК РФ доходы, полученные в натуральной форме, учитываются исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 НК РФ.

Проверка операций по поступлению материалов в счет вклада в уставный капитал

В соответствии с пунктом 8 ПБУ 5/01, фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, а также фактических затрат организации на доставку запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования. Если МПЗ вносятся в счет вклада в уставный капитал акционерного общества (АО), то для определения рыночной стоимости передаваемых активов привлекается независимый оценщик. Величина денежной оценки МПЗ, произведенной учредителями АО и советом директоров, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) для целей налогообложения прибыли имущество, полученное организацией в качестве вклада (взноса) в уставный капитал, не признается доходом.

На основании подпункта 2 пункта 1 статьи 277 Кодекса имущество, полученное в качестве взноса организации, в целях налогообложения прибыли принимается по стоимости (остаточной стоимости) полученного в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал имущества.

При этом стоимость (остаточная стоимость) определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на это имущество (имущественные права) с учетом дополнительных расходов, которые при таком внесении (вкладе) осуществляются передающей стороной при условии, что эти расходы определены в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал.

Начиная c 1 января 2006 г. при приеме материалов в счет вклада в уставный (складочный) капитал организация получает суммы НДС, восстановленные передающей стороной в соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ.

Принимающая сторона безвозмездно получает сумму НДС по приобретенным ценностям, на которую она впоследствии сможет уменьшить налоговую базу по НДС либо которая будет ей возмещена (зачтена, возвращена). Поэтому принимающая сторона признает данную сумму НДС в составе прочих доходов как активы, полученные безвозмездно (пп. 2, 8 ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина России от 6.05.99 г. N 32н).

Проверка операций по поступлению материалов в переработку

Прежде всего следует заметить, что если организация-переработчик наряду с переработкой давальческого сырья осуществляет производство продукции из собственного сырья и ее реализацию, она обязательно должна организовать раздельный учет. Это требование вытекает из принципиально различного отражения в бухгалтерском учете операций по производству продукции из собственного и из давальческого сырья.

Планом счетов бухгалтерского учета для учета сырья и материалов, переданных в переработку на давальческой основе, предусмотрен забалансовый счет 003 "Материалы, принятые в переработку".

Учет ведется в количественном и стоимостном выражении по ценам, указанным в документах на передачу сырья. Также должен быть организован аналитический учет по заказчикам, видам сырья и материалов, по месту их нахождения.

После окончания выполнения работ готовая продукция передается заказчику по акту приемки-передачи и накладной. Кроме того, переработчик должен представить отчет об использовании сырья. Излишек сырья возвращается заказчику, если договором не предусмотрена частичная оплата работ сырьем.

Следует отметить, что как сырье, полученное для переработки, так и готовая продукция учитываются на счете 003 до момента передачи заказчику готовой продукции.

Затраты переработчика, которые он несет в процессе переработки, учитываются на счетах учета затрат на производство. Сюда относятся стоимость собственных материалов организации-переработчика, заработная плата, ЕСН, амортизация основных средств, общехозяйственные и общепроизводственные расходы.

Если в процессе переработки образуются отходы, договором может быть предусмотрено, что отходы возвращаются давальцу либо остаются у переработчика.

Если отходы, согласно договору, остаются у переработчика, по кредиту счета 003 делается запись на сумму стоимости сырья, переданного в переработку, с одновременным принятием отходов к учету на счете 10.

Особенностью налогового учета в случае переработки давальческого сырья является не включение стоимости такого сырья в число учитываемых при налогообложении прямых расходов. И это вполне понятно. Соответственно остатки незавершенного производства, определяемые в соответствии со ст. 319 НК РФ, не будут содержать в себе стоимость давальческого сырья.

Другой особенностью является момент признания выручки. Поскольку вместо реализации готовой продукции происходит реализация работ, доход от реализации учитывается в налоговом учете на дату подписания акта о выполненных работах, а не на дату передачи заказчику готовой продукции.

Налоговая база по НДС при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) определяется как стоимость их обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее налога (п. 5 ст. 154 НК РФ). Соответственно счет-фактуру организация-переработчик составляет на стоимость переработки без учета стоимости сырья.

Проверка операций по поступлению материалов на ответственное хранение

В случае отсутствия у организации права собственности (права хозяйственного ведения или оперативного управления соответственно) на поступившие материальные ценности, последние должны учитываться на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре или в оценке, согласованной с их собственником.

При отсутствии цены на указанные запасы в договоре или цены согласованной с собственником, они могут учитываться по условной оценке.

Организации-покупатели учитывают на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" ценности, принятые на хранение, в случаях: получения от поставщиков товарно-материальных ценностей, по которым организация на законных основаниях отказалась от акцепта счетов платежных требований и их оплаты; получения от поставщиков неоплаченных товарно-материальных ценностей, запрещенных к расходованию по условиям договора до их оплаты; принятия товарно-материальных ценностей на ответственное хранение по прочим причинам. Организации-поставщики учитывают на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" оплаченные покупателями товарно-материальные ценности, которые оставлены на ответственном хранении, оформленные сохранными расписками, но не вывезенные по причинам, не зависящим от организаций. Товарно-материальные ценности учитываются на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах или в счетах платежных требованиях.

Аналитический учет по счету 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" ведется по организациям-владельцам, по видам, сортам и местам хранения.

**По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам:**

* правильности документального оформления операций по поступлению материалов;
* правильности формирования первоначальной стоимости поступивших материалов;
* правильности отражения хозяйственных операций по поступлению материалов в бухгалтерском и налоговом учете.

### 5. Проверка операций по выбытию материалов

Вопросы проверки операций по выбытию материалов относятся к значимым областям аудита, оказывающим существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В связи с этим получение достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, касающихся операций по выбытию материалов и раскрытия информации о них, а также влияния этих операций на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица, является объектом проверки на всех этапах аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности - от планирования до формирования заключения.

**Выполняя процедуру проверки операций по выбытию материалов, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:**

* Учет операций по отпуску материалов в производство соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по продаже материалов соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по безвозмездной передаче материалов соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по передаче материалов в уставный капитал соответствует положениям нормативных актов?
* Порядок учета операций по передаче материалов в порядке обмена соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по передаче материалов в счет вклада в совместную деятельность соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по передаче материалов в переработку соответствует положениям нормативных актов?
* Порядок списания и учет операций по списанию материалов соответствует положениям нормативных актов?
* Порядок учета операций по созданию и расходованию резерва под снижение стоимости материальных ценностей соответствует положениям нормативных актов?

Подробные комментарии и нормативные документы к вышеуказанным вопросам, описание методики аудита, а также классификатор типовых нарушений смотри в [программе автоматизации аудита ЭкспрессАудит:ПРОФ](http://www.termika.ru/audit/po/ea/index.php).

Проверка договоров на выбытие материалов

Основным правовым документом, закрепляющим все необходимые условия реализации коммерческих планов любой организации, является договор, значение которого в финансово-хозяйственной деятельности организации огромно. От того, насколько грамотно и четко в правовом смысле составлен и заключен тот или иной договор, во многом зависит экономический результат сделки.

В зависимости от совершаемых операций при выбытии материалов могут применяться следующие виды договоров: купли-продажи, комиссии, поручения, мены, дарения, простого товарищества, доверительного управления и др.

При аудите необходимо проверить их наличие, правильность оформления, а также рассмотреть особенности бухгалтерского учета и налоговые последствия заключаемых сделок.

Проверка бухгалтерского учета и налогообложения операций по выбытию материалов

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по выбытию материалов, а именно:

**Порядок оформления и отражения операций по списанию материалов, отпущенных в производство**

По мере отпуска материалов со складов (кладовых) подразделения на участки, в бригады, на рабочие места они списываются со счетов учета материальных ценностей и зачисляются на соответствующие счета учета затрат на производство.

Стоимость материалов, отпущенных для управленческих нужд, относится на соответствующие счета учета этих расходов.

**Списывая материалы в производство, организации могут оценивать их по себестоимости:**

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

Способ оценки для каждого вида материальных ресурсов оговаривается в учетной политике предприятия. Менять однажды выбранный способ можно, но только в случае, если у предприятия есть для этого серьезные основания. Все причины и последствия изменения данного способа необходимо указать в пояснительной записке.

Обратите внимание: с 1 января 2008 г. не применяется для целей бухучета способ оценки по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО).

**Для целей налогообложения прибыли применяется один из следующих методов оценки сырья и материалов (п. 8 ст. 254 НК РФ):**

* метод оценки по стоимости единицы запасов;
* метод оценки по средней стоимости;
* метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
* метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов. Под возвратными отходами понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению (п. 6 ст. 254 НК РФ).

Анализ материалов аудиторских проверок показал, что один из важнейших вопросов в рамках аудита материалов - вопрос учета поступления и списания горюче-смазочных материалов (ГСМ). К этим видам материалов относятся топливо, смазочные материалы (трансмиссионные и специальные масла, пластические смазки), тормозные и охлаждающие жидкости.

Горюче-смазочные материалы следует списывать строго по нормам, разработанным и утвержденным организацией на основании паспортных данных по централизованно утвержденным нормам с учетом поправочных коэффициентов. При проверке правомерности списания ГСМ на расходы аудитор исследует путевые листы, которые должны быть оформлены по установленной форме, содержать показания спидометра, расход топлива и точный маршрут следования, подтверждающий производственный характер транспортных расходов. При проверке правильности оформления путевых листов аудитор сравнивает показания спидометров по предыдущим путевым листам для подтверждения отсутствия разрыва их последовательности.

Особое внимание при аудите расходов на эксплуатацию автотранспортных средств уделяют правильности учета автомобильных шин. На каждую покрышку заводится учетная карточка, в которой должны отражаться все перемещения, полученные дефекты, ремонт, количество пройденных километров. В качестве типичных нарушений можно назвать выдачу новых автомобильных шин со склада без обмена на изношенные, подлежащие восстановлению или утилизации шины, отсутствие актов о полной непригодности шин с указанием размера каждой покрышки, ее серийного номера, модели, характера повреждения и пробега.

**Порядок оформления и отражения операций по продаже материалов**

При продаже организацией материалов физическим и юридическим лицам цена продажи определяется по соглашению сторон (продавца и покупателя). Материалы, как правило, должны продаваться по рыночным ценам с учетом их физического состояния.

Продажа материалов оформляется соответствующим подразделением организации, осуществляющим снабженческо-сбытовые функции, либо должностным лицом, выполняющим аналогичные функции, путем выписки накладной на отпуск материалов на сторону, на основании договоров или других документов и разрешения руководителя организации или лиц, им на то уполномоченных.

При продаже материалов оформляют накладную на отпуск материалов на сторону (форма N М-15).

Для накладной на отпуск материалов на сторону предусмотрен типовой бланк. Его форма утверждена постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. N 71а.

**Порядок оформления и отражения операций по безвозмездной передаче материалов**

При безвозмездной передаче материалов оформляют накладную на отпуск материалов на сторону (форма N М-15).

В бухгалтерском учете сумму убытка отражают как прочий расход.

Стоимость безвозмездно переданного имущества и расходов, связанных с такой передачей не учитываются для целей налогообложения прибыли (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 146 НК РФ передача права собственности на материалы на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг) и облагается НДС.

Сумма налога рассчитывается исходя из рыночной стоимости переданного имущества. Так установлено пунктом 2 статьи 154 Налогового кодекса РФ. Датой реализации материалов считается день его передачи (п. 6 ст. 167 НК РФ).

При этом предприятие должно составить счет-фактуру, в котором нужно указать рыночную стоимость безвозмездно передаваемых материалов, а также сумму НДС.

**Порядок оформления и отражения операций по передаче материалов в качестве взноса в уставный капитал**

Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, проводится по соглашению между учредителями. При оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости такого имущества должен привлекаться независимый оценщик. Величина денежной оценки имущества, осуществленной учредителями общества, не может быть выше величины оценки независимого оценщика.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета информация о наличии и движении инвестиций в уставные капиталы других организаций должна отражаться на счете 58 "Финансовые вложения".

Если стоимость материалов, согласованная учредителями, больше его остаточной стоимости, то в бухгалтерском учете сумму превышения отражают в составе прочих доходов. В налоговом учете эту сумму в состав доходов не включают (п. 1 ст. 277 НК РФ).

Если стоимость материалов, согласованная учредителями, меньше его остаточной стоимости, то в бухгалтерском учете сумму убытка отражают в составе прочих расходов.

Налогооблагаемую прибыль такой убыток не уменьшает (п. 3 ст. 270 НК РФ).

Передача имущества в уставный капитал не облагается НДС (пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ). Следовательно, если организация купила материалы с целью вклада их в уставный капитал, то возместить входной налог по ним нельзя (п. 2 ст. 171 НК РФ).

Согласно п. 3 ст. 170 НК РФ (в редакции с 1 января 2006 г.), суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по материалам, в случае их передачи в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов подлежат восстановлению.

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету.

Суммы налога, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость материалов, и подлежат налоговому вычету у принимающей организации. При этом сумма восстановленного налога указывается в документах, которыми оформляется передача указанных имущества. Текст НК РФ не уточняет, что собой представляют подобные документы, поэтому, на наш взгляд, лучше перечислить состав таких документов в решении о внесении вклада.

**Порядок оформления и отражения операций по передаче материалов в порядке обмена**

Выручка от продажи продукции по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией (п. 6.3 ПБУ 9/99). Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

В соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ реализацией товаров признается в том числе обмен товарами. Следовательно, согласно пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ реализация товаров по договору мены является объектом обложения НДС. При реализации товаров по товарообменным (бартерным) операциям налоговая база определяется как стоимость этих товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, без включения НДС (п. 2 ст. 154 НК РФ).

Согласно п. 4 ст. 274 НК РФ доходы, полученные в натуральной форме, учитываются исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 НК РФ.

**Порядок оформления и отражения операций по передаче материалов в переработку**

Если организация передает сырье или материалы в переработку на сторону и затем реализует готовую продукцию, ее деятельность считается производственной.

Организация, передающая сырье в переработку, сохраняет право собственности на него, поэтому такое сырье подлежит учету на счете 10 субсчет "Материалы, переданные в переработку на сторону".

При передаче сырья переработчику оформляется накладная. Так как эта операция не является реализацией, она не является объектом налогообложения НДС. Поэтому при передаче сырья счет-фактура не оформляется. Если операции по реализации заказчиком продукции являются объектом налогообложения НДС, этот налог, уплаченный переработчику, может быть принят к вычету.

**Порядок оформления и отражения операций по списанию материалов**

Подготовка необходимой информации для принятия руководством организации решения о списании материалов осуществляется комиссией с участием материально ответственных лиц.

Аудитор должен особо исследовать порядок списания непроизводственных затрат и потерь. Непроизводственные потери следует отражать обособленно, с подразделением на статьи (потери от брака, потери по неутвержденным ремонтам, недостачи материалов, прочие непроизводственные расходы). Непроизводственные потери должны быть подвергнуты сплошной проверке с выяснением обстоятельств совершения хозяйственных операций. Особое внимание нужно уделить изучению причин нанесенного ущерба и возмещению его за счет виновных лиц.

При списании материалов их фактическая себестоимость (сумма стоимости материалов по учетным ценам и доля отклонений или ТЗР, связанная с их приобретением) относится в дебет счета "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Методические указания по учету МПЗ в этих ситуациях вводят необходимость применения норм естественной убыли. Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач. При этом согласно п. 30 Методических указаний по учету МПЗ при отсутствии норм естественной убыли, утвержденных в установленном порядке, убыль рассматривается как недостача сверх норм.

Недостача запасов и их порча списывается со счета "Недостачи и потери от порчи ценностей" в пределах норм естественной убыли на счета учета затрат на производство или (и) на расходы на продажу; сверх норм - за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи запасов и их порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации, на увеличение расходов у некоммерческой организации.

Списанные материалы, использование которых возможно в хозяйственных целях (материалы с пониженными качественными характеристиками) или подлежащие сдаче в виде отходов (лом, ветошь и т.п.), приходуются на склад (кладовую) организации на основании акта на списание и накладной на внутреннее перемещение материальных ценностей.

Остающиеся от списания материальных ценностей отходы оцениваются по сложившейся на дату списания стоимости исходя из цены возможного использования и зачисляются по указанной стоимости на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации.

Согласно п. 3 ст. 250 НК РФ к внереализационным доходам в целях налогообложения прибыли относятся доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба.

Таким образом, сумма возмещения ущерба, взыскиваемая с работника, признается внереализационным доходом на дату признания должником (или вступления решения суда в законную силу).

**По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам:**

* правильности документального оформления операций по выбытию материалов;
* правильности формирования стоимости выбывающих материалов;
* правильности отражения хозяйственных операций по выбытию материалов, в бухгалтерском и налоговом учете.

### 6. Проверка учета материалов в бухгалтерии

Порядок учета материалов в бухгалтерской службе подробно описан в разделе 7 приказа Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. N 119н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов".

**Выполняя процедуру проверки учета материалов в бухгалтерии, аудитору необходимо ответить на следующий вопрос:**

* Учет материалов в бухгалтерии соответствует положениям нормативных актов?

Подробные комментарии и нормативные документы к вышеуказанным вопросам, описание методики аудита, а также классификатор типовых нарушений смотри в [программе автоматизации аудита ЭкспрессАудит:ПРОФ](http://www.termika.ru/audit/po/ea/index.php).

Все первичные учетные документы по движению материальных ценностей на складах (кладовых) подразделений организации должны быть сданы в бухгалтерскую службу в установленные в организации сроки. Бухгалтерская служба организации принимает и проверяет первичные учетные документы с точки зрения правильности их оформления и законности совершенных операций.

После проверки первичные учетные документы таксируются (если таксировка ранее не была проведена), т.е. определяется сумма (денежная оценка) операций путем умножения количества на цену.

Аналитический учет материалов (количественный и суммовой учет) ведется на основе использования оборотных ведомостей или сальдовым методом.

Учет ведется в разрезе каждого склада, подразделения, других мест хранения материалов, а внутри них - в разрезе каждого наименования (номенклатурного номера), групп материалов, субсчетов и синтетических счетов бухгалтерского учета.

Независимо от принятого метода аналитического учета материалов (оборотный или сальдовый) в бухгалтерской службе должен вестись синтетический учет движения материалов в стоимостном выражении по соответствующим синтетическим счетам, а внутри их по складам (кладовым, материально ответственным лицам) и группам материалов.

Обобщение и группировка информации о движении материалов осуществляется в ведомостях движения материалов (накопительных ведомостях) ежемесячно, отдельно по каждому складу, подразделению, другим местам хранения материалов. Ведомости движения материалов составляются отдельно по приходу и расходу материалов. Указанные ведомости могут вестись по фактической себестоимости материалов или их учетным ценам. Формы ведомостей движения материалов устанавливаются организацией самостоятельно. В указанных ведомостях подсчитываются (формируются) итоги оборотов за месяц (отчетный период) в разрезе групп материалов по субсчетам, синтетическим счетам по каждому складу (подразделению, месту хранения).

Ежемесячно составляется сводная ведомость движения материалов, в которую переносятся итоги из ведомостей движения материалов по складам и подразделениям (местам хранения материалов). В сводных ведомостях движения материалов приводятся также данные об остатках материальных ценностей на начало и конец месяца (отчетного периода) в разрезе групп материалов по соответствующим синтетическим счетам и субсчетам бухгалтерского учета.

Данные сводной ведомости движения материалов и накопительных ведомостей ежемесячно сверяются с данными аналитического учета, т.е. с оборотными ведомостями и сальдовыми ведомостями (книгами).

### 7. Проверка операций по учету материалов на складах

Порядок учета материалов на складах подробно описан в разделе 6 приказа Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. N 119н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов".

**Выполняя процедуру проверки учета материалов на складах, аудитору необходимо ответить на следующий вопрос:**

* Учет материалов на складах соответствует положениям нормативных актов?

Подробные комментарии и нормативные документы к вышеуказанным вопросам, описание методики аудита, а также классификатор типовых нарушений смотри в [программе автоматизации аудита ЭкспрессАудит:ПРОФ](http://www.termika.ru/audit/po/ea/index.php).

Как правило, все товарно-материальные ценности поступают на склад. Учет ценностей на складе ведет работник, которого назначает руководитель (например, кладовщик). С этим работником должен быть заключен договор о полной материальной ответственности.

Учет материалов на складе ведут в специальных карточках (форма N М-17).

Для карточки учета материалов предусмотрен типовой бланк. Его форма утверждена постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. N 71а.

Бухгалтер заполняет карточку в одном экземпляре на основании приходного ордера (форма N М-4) или акта о приемке материалов (форма N М-7). Карточку оформляют на каждый номенклатурный номер или вид материалов (например, отдельные карточки выписывают на кирпич, цемент, доски и т.д.). Затем карточку передают кладовщику.

Кладовщик должен фиксировать в карточке каждую операцию по приходу или расходу материала и заверять ее своей подписью.

Кладовщик сдает карточку в бухгалтерию после того, как она будет полностью заполнена (но не реже одного раза в месяц). К карточке прикладывают все документы по приходу и расходу материалов.

Конкретные порядок и сроки сдачи карточки в бухгалтерию определяют в графике документооборота. Если при заполнении карточки кладовщик допустил ошибку, можно сделать необходимые исправления. Однако не забывайте о том, что все исправления должны быть заверены подписями как самого кладовщика, так и работника, которому были отпущены материалы.

Карточка должна храниться в архиве организации в течение 5 лет.

При перемещении материалов оформляют лимитно-заборную карту (если отпуск материалов со склада ограничен) (форма N М-8) или требование-накладную (форма N М-11).

При перемещении товаров внутри организации выписывают накладную на внутреннее перемещение.

Для лимитно-заборной карты предусмотрен типовой бланк. Его форма утверждена постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. N 71а.

Карту используют, если в организации установлено ограничение (лимит) на отпуск материалов со склада. Устанавливает лимит руководитель организации или работник, назначенный его приказом (например, начальник структурного подразделения).

Как правило, такой лимит устанавливают для обеспечения бесперебойного производства.

Максимальное количество материалов, которое может быть отпущено со склада, указывают в графе "Лимит".

Сверхлимитный отпуск материалов или изменение лимита допускается только с разрешения руководителя организации (или уполномоченного им лица).

Бухгалтер оформляет карту на каждое наименование материалов в 2 экземплярах:

* первый экземпляр передают потребителю материалов (например, в цех);
* второй экземпляр передают на склад.

Работник, получающий материалы, предъявляет свой экземпляр карты кладовщику. Кладовщик должен указать на всех экземплярах карты дату отпуска, количество отпущенных материалов, а также остаток лимита. После этого кладовщик расписывается в карте работника, получающего материалы. Работник, получающий материалы, расписывается в экземпляре карты, находящемся у кладовщика.

Требование-накладную оформляют, если в организации не установлено ограничения (лимита) на отпуск материалов со склада. Для требования-накладной предусмотрен типовой бланк (форма М-11). Его форма утверждена постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. N 71а.

Требование составляет кладовщик, отпускающий материалы, в 2 экземплярах:

* первый экземпляр остается на складе;
* второй экземпляр передается работнику, который получает материалы.

На материалы разных наименований можно выписать общее требование-накладную.

Оба экземпляра требования сдают в бухгалтерию.

### 8. Проверка операций по учету тары

**Выполняя процедуру проверки операций по учету тары, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:**

* Учет тары у покупателя соответствует положениям нормативных актов?
* Учет тары у поставщика соответствует положениям нормативных актов?
* Учет затрат на изготовление тары соответствует положениям нормативных актов?
* Учет затрат по ремонту тары соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по списанию тары соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций с тарой, обращающейся по залоговым ценам, соответствует положениям нормативных актов?
* Учет тары-оборудования соответствует положениям нормативных актов?

Подробные комментарии и нормативные документы к вышеуказанным вопросам, описание методики аудита, а также классификатор типовых нарушений смотри в [программе автоматизации аудита ЭкспрессАудит:ПРОФ](http://www.termika.ru/audit/po/ea/index.php).

Проверка учета тары у покупателя

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по учету тары у покупателя.

Правила учета тары у покупателя прописаны в п. 178-181 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. N 119н.

Тара, поступившая от поставщиков вместе с продукцией (товаром), учитывается одновременно с оприходованием поставленной продукции:

а) если тара поставщику оплачена (подлежит оплате) отдельно, т.е. сверх стоимости затаренной в нее продукции, - по цене, указанной в договоре (дебет счета "Материалы", субсчет "Тара и тарные материалы", кредит счета учета расчетов);

б) если тара поставщику отдельно не оплачена, но может использоваться в организации-покупателя или быть продана, то такая тара приходуется по рыночной цене с учетом физического состояния с одновременным отнесением указанной стоимости на счета учета финансовых результатов.

Если иное не установлено договором поставки, покупатель (получатель) обязан возвратить многооборотную тару, в которой поступил товар, в порядке и сроки, установленные законом, иными правовыми актами, принятыми в соответствии с ними обязательными правилами или договором.

Возвращенная (отгруженная) поставщику тара на основании предъявленного к оплате счета (расчетного документа) списывается по ценам, предусмотренным в договоре с кредита счета "Материалы", (субсчет "Тара и тарные материалы") в дебет счета учета расчетов. Разрешается аналитический учет возвратной тары вести в учетных ценах. В случае расхождения суммы, подлежащей оплате тарополучателем, от стоимости возвращенной тары, определенной по учетным ценам, разница относится на транспортно-заготовительные расходы или на счет "Отклонения в стоимости материальных ценностей".

Если поставщиком (тарополучателем) произведена неполная оплата за полученную (возвращенную) от покупателя тару, то последний списывает сумму недоплаты с кредита счета учета расчетов:

а) в случаях обоснования недоплаты и признания ее покупателем (удержание тарополучателем в возмещение расходов на ремонт, очистку и промывку тары, неправильное указание цены и т.д.) - на транспортно-заготовительные расходы или счет отклонений;

б) при несогласии покупателя с действиями поставщика и предъявления им претензии или иска к поставщику - в дебет счета учета расчетов по претензиям.

Расходы покупателя продукции по очистке и ремонту тары, полученной от поставщиков вместе с поставленной продукцией, списываются на транспортно-заготовительные расходы этой группы материалов.

Если по условиям договора тара переходит к покупателю в собственность, то она учитывается на счете 10 "Материалы" (субсчет "Тара и тарные материалы").

Но договором может быть предусмотрено, что тара покупателю в собственность не переходит, а только хранится до передачи обратно продавцу.

В таком случае принять ее на баланс покупатель не может. Поэтому в бухгалтерском учете будет использован счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение".

Проверка учета тары у поставщика

Правила учета тары у поставщика прописаны в п. 172-177 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. N 119н.

В случаях, когда стоимость тары входит в продажную цену продукции, которая упакована в данную тару, т.е. покупателем, отдельно (сверх стоимости продукции) не оплачивается, стоимость такой тары относится:

а) в дебет счета "Основное производство" (т.е. включается в производственную себестоимость продукции), если упаковка продукции в тару осуществляется в производственных подразделениях организации;

б) в дебет счета "Расходы на продажу", если упаковка продукции в тару осуществляется после ее сдачи на склад готовой продукции.

Стоимость тары списывается с кредита счета "Материалы" (субсчет "Тара и тарные материалы"), если тара была учтена на указанном счете. Если тара изготовлена непосредственно в организации, то затраты по ее изготовлению предварительно списываются с кредита счетов учета затрат, как правило, счета "Вспомогательные производства" в дебет счета "Материалы" (субсчет "Тара и тарные материалы") по фактической себестоимости или учетным ценам.

Если стоимость тары покупателем оплачивается отдельно (т.е. сверх стоимости затаренной в нее продукции), то стоимость тары (по фактической себестоимости или учетным ценам) списывается у поставщика с кредита счета "Материалы" (субсчет "Тара и тарные материалы") в дебет счета учета расчетов по мере отгрузки (отпуска).

Возвратная тара в счетах, платежных требованиях, платежных требованиях-поручениях и других расчетных документах указывается отдельной строкой, по ценам указанным в соответствующих договорах, без включения ее стоимости в продажную цену затаренной в нее продукции.

Стоимость возвращенной поставщику или тароремонтной организации порожней тары оплачивается тарополучателем таросдатчику по ценам, предусмотренным соответствующими договорами (купли-продажи, поставки и др.).

В случае, если поставщик или тароремонтная организация (тарополучатель) несут дополнительные расходы по ремонту, очистке и промывке, полученной от таросдатчика тары, то указанные расходы являются услугой и подлежат возмещению тарополучателю сверх стоимости возвращенной тары, если иное не предусмотрено договором между тарополучателем и таросдатчиком.

Полученная возвратная тара учитывается у поставщика по дебету счета "Материалы" (субсчет "Тара и тарные материалы") по фактической себестоимости или учетной цене в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов.

При возникновении разницы между фактической себестоимостью или учетной ценой тары и ее стоимостью, указанной в договоре (договорной ценой), указанная разница списывается со счетов учета расчетов на финансовые результаты как операция расхода.

Сумма возмещенных расходов по ремонту и очистке тары (величина полученных скидок) относится поставщиком также на финансовые результаты как операция дохода.

Поставщик продукции расходы по ремонту возвратной (залоговой) тары, полученной от покупателя, учитывает на соответствующих счетах учета затрат на производство (расходов на продажу) и списывает их с указанных счетов в дебет счета учета финансовых результатов как операции расходов у коммерческих организаций или увеличение расходов у некоммерческих организаций.

При приобретении и изготовлении тары предприятие уплачивает "входной" НДС. Можно ли его возместить, если тара является многооборотной и будет передаваться покупателю по залоговым ценам?

Чтобы ответить на этот вопрос, обратимся сначала к подпункту 1 пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса РФ. Там сказано, что "входной" НДС можно возместить только по тем товарам, которые в дальнейшем будут использоваться при осуществлении операций, облагаемых НДС. А передача многооборотной тары по залоговым ценам НДС не облагается (п. 7 ст. 154 Налогового кодекса РФ). Поэтому "входной" НДС при принятии к учету многооборотной тары не возмещается. Его надо включить в себестоимость тары. Это следует из подпункта 1 пункта 2 статьи 170 Налогового кодекса РФ.

Что касается налога на прибыль, то многооборотная тара отражается в налоговом учете по фактической стоимости приобретения (п. 2 ст. 254 Налогового кодекса РФ). По этой же стоимости ее и списывают на расходы в целях налогообложения прибыли.

Значит, установив в бухгалтерском учете залоговую цену на возвратную тару, которая будет отличаться от ее фактической себестоимости, организация будет иметь расхождения в данных бухгалтерского и налогового учета.

При реализации упакованной продукции стоимость тары учитывается отдельно по залоговой цене. Она не включается в выручку и не облагается НДС (п. 7 ст. 174 Налогового кодекса РФ).

Проверка правильности учета затрат на изготовление тары

Правила учета затрат на изготовление тары прописаны в п. 186 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. N 119н.

Затраты по изготовлению и ремонту тары в организациях, у которых изготовление и ремонт тары относится к их основной деятельности учитываются на счете 20 "Основное производство".

Затраты по изготовлению и ремонту тары в других организациях учитываются на счете 23 "Вспомогательные производства".

По дебету счета 23 "Вспомогательные производства" отражаются прямые и косвенные расходы, связанные непосредственно с выпуском тары.

По кредиту счета 23 "Вспомогательные производства" отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством тары. Эти суммы списываются со счета 23 "Вспомогательные производства" в дебет счета 10 субсчет "Тара и тарные материалы".

Изготовленная новая тара сдается на склад по приемо-сдаточным накладным и оценивается в порядке, указанном в пункте 166 Методических указаний.

Приемка тары от тарных цехов и участков своей организации оформляются первичными учетными документами.

Проверка правильности учета затрат по ремонту тары

В процессе эксплуатации многооборотная, или возвратная, тара (тара, которая возвращается от покупателя к производителю продукции) может сломаться раньше рассчитанного срока. В этом случае у предприятия есть два выхода из создавшегося положения. Первый - списать тару, а оставшиеся от нее части оприходовать как материалы. Второй - отремонтировать.

В ст. 481 ГК РФ закреплена обязанность поставщика передать покупателю товар в таре, отвечающей обязательным требованиям договора или соответствующих нормативных документов по стандартизации и обеспечивающей сохранность товаров.

Затраты по ремонту тары учитываются:

а) в организациях, у которых изготовление и ремонт тары относится к их основной деятельности, - на счете "Основное производство";

б) в других организациях - на счете "Вспомогательные производства".

Если виновной стороной в повреждении многооборотной тары является покупатель, то он обязан за свой счет произвести ее ремонт либо возместить поставщику понесенные им расходы по ремонту тары. Условия и порядок возмещения должны быть определены договором.

Если по условиям договора покупатель возмещает поставщику понесенные им убытки по ремонту многооборотной тары путем перечисления денежных средств на его расчетный счет, то в соответствии с п. 15 ГК РФ сумма указанных убытков подлежит возмещению как реальный ущерб и упущенная выгода.

Поступления, полученные в порядке возмещения убытков по ремонту многооборотной тары, у поставщика признаются для целей бухгалтерского учета согласно п. 8 ПБУ 9/99 прочими доходами.

Фактические затраты по ремонту тары, произведенные поставщиком на основании п. 12 ПБУ 10/99, относятся к прочим расходам и учитываются при налогообложении прибыли.

У покупателя расходы по возмещению причиненных поставщику убытков отражаются в соответствии с п. 12 ПБУ 10/99 в составе прочих расходов и учитываются при налогообложении прибыли.

Проверка операций по списанию тары

Тара, пришедшая в негодность вследствие естественного износа, поломки (боя) или порчи, оформляется соответствующим актом. Акт составляется Комиссией. Комиссия производит осмотр тары и определяет причины ее непригодности и виновных лиц, допустивших поломку, бой или порчу тары. Списание непригодной тары производится после утверждения акта руководителем организации или лицом, им уполномоченным. Непригодная тара подлежит обязательной сдаче для утилизации в соответствующее подразделение организации, организациям по сбору вторичного сырья или другим организациям для переработки. Сдача непригодной тары в соответствующее подразделение, осуществляющее ее утилизацию, оформляется накладной. Отпуск (отгрузка) непригодной тары (стеклянный бой, металлический лом и др.) организациям по сбору вторичного сырья или другим организациям для переработки (стекольные заводы и др.) оформляется накладной (товарно-транспортной накладной).

Тара, пришедшая в негодное состояние вследствие естественного (нормального) износа, списывается с кредита счета материалов (субсчет "Тара и тарные материалы") и относится на счета учета финансовых результатов как прочие расходы.

Тара, пришедшая в негодность до истечения срока полезного использования (в результате ее порчи, боя и т.д.), списывается с кредита счета учета материалов (субсчет "Тара и тарные материалы") с отнесением в дебет счета "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Проверка операций с тарой, обращающейся по залоговым ценам

Многооборотная тара как покупная, так и собственного изготовления, на которую в соответствии с условиями договора установлены суммы залога цены (в дальнейшем - залоговая тара), учитывается по сумме залога (в дальнейшем - залоговым ценам).

Разница между фактической себестоимостью и залоговой ценой тары при ее приобретении в организации учитывается в порядке, предусмотренном в пункте 166 Методических указаний.

Залоговая тара является возвратной. При отгрузке продукции (товаров) в таре, учтенной по залоговым ценам, стоимость тары отражается в расчетных документах (счет, платежное требование, платежное требование-поручение и т.д.) отдельно по залоговым ценам и оплачивается покупателем сверх стоимости затаренной в нее продукции (товаров).

Покупатель полученную тару учитывает по залоговым ценам на субсчете "Тара и тарные материалы" счета "Материалы" или субсчета "Тара под товаром и порожняя" счета "Товары". При возврате залоговой тары поставщику в исправном состоянии покупателю возмещается ее стоимость по залоговым ценам.

Расходы покупателя по очистке, промывке и ремонту указанной тары как выполненные собственными силами, так и удержанные поставщиком за выполнение этих работ (в суммах, признанных покупателем), относятся на транспортно-заготовительные расходы или на счет "Отклонения в стоимости материальных ценностей".

Поставщик (тарополучатель) стоимость возвращенной тары учитывает по залоговым ценам.

Расходы по очистке, промывке и ремонту тары, не подлежащие возмещению покупателем, списываются поставщиком на затраты на производство (расходы на продажу).

В случае невозвращения покупателем поставщику залоговой тары, сумма залога за эту тару не возвращается. Поставщик относит указанную сумму залога на финансовые результаты как операцию дохода. Условиями договора (поставки, купли-продажи и др.) могут предусматриваться дополнительные санкции за невыполнение обязательств по возврату залоговой тары.

Суммы, оплаченные (подлежащие оплате) организациями - получателями залоговой тары торговым организациям сверх залоговых цен на тару в возмещение расходов по сбору и хранению тары, организации-поставщики относят на расходы на продажу.

Итоговым этапом аудита хозяйственных операций, связанных с учетом материалов, являются обобщение результатов аудита, анализ ошибок, выявленных в ходе аудита.

Необходимо проанализировать обнаруженные ошибки и нарушения в соответствии с требованиями [федерального стандарта аудиторской деятельности "Существенность в аудите"](http://www.termika.ru/audit/mo/st/index2.php?ELEMENT_ID=1445). Существенность ошибок оценивается количественно и качественно. Для количественной оценки аудитор сравнивает обнаруженные ошибки с уровнем существенности, установленным на стадии планирования. При качественной оценке аудитор руководствуется собственным практическим опытом и знаниями.

Ошибки, обнаруженные в процессе аудита по данному объекту аудита, могут оказывать влияние:

* на правильность проведения инвентаризации и переоценки материалов;
* на правильность определения себестоимости продукции (товаров, работ, услуг);
* на правильность определения финансовых результатов;
* на правильность исчисления и уплаты налога на прибыль;
* на правильность исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

При анализе ошибок, выявленных в ходе аудита, необходимо определить степень их влияния на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

По результатам аудита аудитор может разработать рекомендации по устранению ошибок в бухгалтерском и налоговом учете и совершенствованию системы бухгалтерского и налогового учета материалов.

Перечень проверенных документов, выявленные ошибки и нарушения, а также мнение аудитора по результатам проверки, фиксируются в рабочих документах.