

**МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»**

Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

Допускается к защите:

зав. кафедрой, д.э.н., профессор  
\_\_\_\_\_ Р.А. Алборов

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2017 г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

на тему: Развитие методики контроля и анализ эффективности использования запасов (по материалам ООО «ИРЗ-Фотон» г. Ижевска Удмуртской Республики)

Направление подготовки 380401 «Экономика»

Направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник

Н.В. Бабина

Научный руководитель  
к.э.н., доцент

О.П.Князева

**Ижевск 2017**

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ  
АКАДЕМИЯ»

Кафедра Бухгалтерского учета, финансов и аудита

**Утверждаю:**

зав. кафедрой, д.э.н., профессор  
\_\_\_\_\_ Р.А. Алборов

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

**ЗАДАНИЕ**

на подготовку выпускной квалификационной работы  
студенту-магистру Бабиной Наталье Владимировне

1. Тема выпускной квалификационной работы: Развитие методики контроля и анализ эффективности использования запасов (по материалам ООО «ИРЗ-Фотон» г. Ижевска Удмуртской Республики)  
утверждена приказом по академии от «9» января 2017 г. № №03-ПК
2. Срок сдачи студентом-магистром законченной работы: 10.02.2017г.
3. Исходные данные к выпускной квалификационной работе: нормативно – правовые акты, регистры синтетического и аналитического учета, бухгалтерская финансовая отчетность организации за 2013г. – 2015г.
4. Содержание выпускной квалификационной работы (перечень подлежащих разработке вопросов)

Введение

1. Теоретические и методологические аспекты развития методики контроля и анализа эффективности использования запасов
2. Анализ современного состояния экономики организации, состояние бухгалтерского учета и контроля материально – производственных запасов
3. Совершенствование методики контроля и анализ эффективности использования запасов в ООО «ИРЗ-Фотон».

Заключение

Руководитель: к.э.н., доцент

О.П. Князева

Задание принял к исполнению: 16.02.2016 г.

Студент-магистрант \_\_\_\_\_

Н.В. Бабина

## СОДЕРЖАНИЕ

	<b>ВВЕДЕНИЕ</b> .....	4
<b>1</b>	<b>ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ МЕТОДИКИ КОНТРОЛЯ И АНАЛИЗА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ЗАПАСОВ</b> .....	7
1.1	Сущность и экономическое содержание запасов.....	7
1.2	Классификация материально – производственных запасов.....	23
1.3	Теоретические и методологические аспекты проведения контроля использования запасов.....	28
1.4	Международный опыт развития методики анализа эффективности использования запасов.....	37
<b>2</b>	<b>АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ ЭКОНОМИКИ ОРГАНИЗАЦИИ, СОСТОЯНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЯ МАТЕРИАЛЬНО – ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ</b> .....	43
2.1	Анализ современного состояния и тенденции развития экономики организации.....	43
2.2	Оценка современного состояния учета запасов в организации.....	53
2.3	Оценка современного состояния методики проведения контроля запасов в организации.....	69
<b>3</b>	<b>СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ КОНТРОЛЯ И АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ЗАПАСОВ В ООО «ИРЗ-ФОТОН»</b> .....	83
3.1	Совершенствование методики проведения контроля использования запасов в организации.....	83
3.2	Анализ эффективности использования запасов в организации.....	95
3.3	Пути повышения эффективности использования запасов организации.....	104
	<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ</b> .....	118
	<b>СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ</b> .....	123
	<b>ПРИЛОЖЕНИЯ</b> .....	130

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Рациональное управление запасами коммерческого предприятия возможно лишь при наличии действенного механизма, составляющего комплекс процедур анализа и контроля. Экономический анализ в контроле является базой для принятия управленческих решений и обеспечивает разработку рекомендаций по улучшению деятельности коммерческой организации с целью повышения ее финансовых результатов. С помощью контрольных процедур оценивается достоверность бухгалтерской отчетности, исследуется финансовое состояние организации и оценка эффективности ведения бизнеса. Кроме того, контрольные процедуры позволяют найти резервы повышения эффективности использования производственных запасов. Таким образом, в условиях развития экономики повышается актуальность проведения, как экономического анализа, так и контроля материально-производственных запасов.

В современных условиях разработано большое количество методик анализа, которые содействуют в решениях вопросов управления запасами. Выработанные методики экономического анализа включают в себя применение абсолютных и относительных показателей, приемы сравнения, группировки, использование индексного метода, балансового метода и т.д.. Несмотря на наличие предлагаемых традиционных методик анализа материально-производственных запасов, они нуждаются в доработке и серьезном исследовании, выработке способов проведения экономического анализа в контрольной деятельности, отвечающих современным требованиям, учитывающих международный опыт.

С переходом на международную учетную практику, необходимо готовиться к изменениям и разработке новых стандартов внутрихозяйственного контроля в части материально-производственных запасов. Поэтому в данной научной области требуется развитие существующих теоретических и методических основ, а также выработка качественно новых

современных методик проведения анализа и контроля производственных запасов. Указанные обстоятельства обуславливают необходимость расширения исследований, посвященных развитию методики анализа и контроля материально- производственных запасов в коммерческих организациях.

**Степень разработанности проблемы.** Значительный вклад в развитие теории и практики экономического анализа внесли такие отечественные ученые как: М.И. Баканов, В.И. Бариленко, С.Б. Барнгольц, Н.Р. Вейцман, Л.Т. Гиляровская, Л.В. Донцова, Д.А. Ендовицкий, О.В. Ефимова, М.Г. Карпунин, В.В. Ковалев, Я.Г. Любинецкий, Н.П. Любушин, А.Д. Шеремет, а также зарубежные экономисты: Х. Андерсон, Л.А. Бернстайн, И. Бетге, М. Бретт, Т.Р. Карлин, Б. Нидлз, Ф. Обербрикманн, Ж. Ришар, Р. Томас, Г. Харман, К. Хеддервик, Э. Хелферт, Й. Шумпетер, Р. Экклз, Р. Энтони и другие.

Проблемы контроля(аудита) и его развития находят отражение в трудах таких ученых и специалистов, как: Р.А. Алборов, В.Д. Андреев, Н.П. Барышников, А.И. Белоусов, И.Н. Богатая, С.М. Бычкова, Ю.А. Данилевский, А.Н. Кизилов, Н.Т. Лабынцев, Е.Н. Макаренко, О.А. Миронова, С.В. Панкова, Н.В. Подольский, Т.М. Рогуленко, Я.В. Соколов, Л.В. Сотникова, В.П. Суйц, В.И. Ткач, И.А. Харченко, Н.Н. Хахонова, Л.И. Хоружий, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман и др.

Однако, эти исследования носят общетеоретический характер.

**Цель и задачи исследования.** Цель работы — оценка системы контроля и анализ эффективности использования запасов в конкретной организации и на основе этого разработка мероприятий по их совершенствованию.

Для достижения поставленной цели были определены основные задачи:

- охарактеризовать теоретические и методологические аспекты контроля и анализа запасов;
- провести оценку финансовой устойчивости на примере ООО «ИРЗ-Фотон»;
- исследовать систему контроля запасов в организации;
- провести анализ эффективности использования запасов;

- развить методику анализа и контроля материально-производственных запасов для исследуемой организации.

**Объект исследования.** Объектом исследования послужила организация ООО «ИРЗ-Фотон».

**Предмет исследования.** Предметом исследования являются организационно-экономические отношения, в части проведения анализа и контроля материально-производственных запасов в ООО «ИРЗ-Фотон».

**Теоретической и методологической основой исследования** являются труды отечественных и зарубежных ученых экономистов, а также нормативные и законодательные документы и личные исследования. Для реализации методологической основы применялись общенаучные методы, в частности, статистический, балансовый, расчетно-конструктивный, экономико-математический.

**В процессе исследования получены следующие результаты, имеющие признаки научной новизны и являющиеся предметом защиты:**

- охарактеризованы теоретические и методологические положения контроля и анализа запасов;
- проведены оценка системы контроля и анализ эффективности использования запасов на примере ООО «ИРЗ-Фотон»;
- на основе проведенного анализа даны рекомендации по совершенствованию методик контроля и анализа.

**Практическая значимость результатов исследования** заключается в использовании результатов исследования организацией для повышения эффективности своего бизнеса.

**Объем и структура выпускной квалификационной работы.** Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, приложений. Основное содержание работы изложено на 147 страницах машинописного текста, включая 36 таблиц и 12 рисунков.

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ МЕТОДИКИ КОНТРОЛЯ И АНАЛИЗА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ЗАПАСОВ

## 1.1 Сущность и экономическое содержание запасов

Анализ структуры затрат ресурсов на производство готовой продукции показывает, что на любом производственном предприятии основная их доля приходится на материальные затраты. Доля материальных затрат зависит от особенностей производства и видов деятельности организации.

Дусаева Е.М., Карагодин Д.А. приводят данные, что например, на сельскохозяйственных предприятиях на материальные затраты приходится более 60% в растениеводстве и 70% в животноводстве. В связи с этим одним из важных объектов учета являются запасы. От того, как организация производит оценку материально-производственных запасов, каким методом она их списывает на затраты производства, во многом зависит себестоимость производимой продукции, а в конечном итоге - и финансовый результат [33, С.13].

Учитывая тот факт, что запасы представляют собой часть оборотных активов, а их оборачиваемость, соответственно, является одним из главных показателей деловой активности коммерческой организации, запасам должно уделяться значительное внимание в процессе учета имущества организаций. Как пишут Налетова И. А., Слободчикова Т. Е.: «Информация о движении в учетных данных производственных запасов составляет более 30 % всей информации по управлению производством, поэтому контроль состояния учета, полноты и своевременности оприходования, правильности хранения и использования производственных запасов в современных условиях имеет большое значение» [55, С.102].

Они, как и другие оборотные средства, при потреблении полностью переносят свою стоимость на создаваемую продукцию, поэтому у

хозяйствующих субъектов возникает необходимость в их приобретении для обеспечения производственных процессов.

Материально-производственные запасы (МЗП) - понятие, неотъемлемо присущее экономике в целом и требующее адекватного отражения в бухгалтерском учете, применения в целях налогообложения. Поэтому важно понимать, что именно понимают под материально-производственными запасами.

Рассмотрим точки зрения на содержание понятия «материально-производственные запасы» современных ученых и исследователей.

Так, Панченко Т.М. в своей статье «Материальные расходы в бухгалтерском и налоговом учете» пишет: «Материально-производственные запасы - это в широком понимании предметы труда, которые вещественно составляют основу изготавливаемого продукта и включаются в себестоимость продукции, работ и услуг полностью после предварительной обработки в одном производственном цикле»[56, С.30].

Однако, на наш взгляд, в данное определение не вписываются готовая продукция и товары. Более удачные определения дают следующие авторы:

Поддубная З.В. под производственными запасами понимает активы организации, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности или для производства товаров (услуг) для такой продажи, а также сырье и материалы, используемые в процессе производства[42, С.123].

Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Расторгуева Р.Н. утверждают, что производственные запасы - вещественные элементы и непереносимое условие любого производства, используемые в качестве предметов труда [25, С.234].

В соответствии с ПБУ 5/01 «Положение по учету материально-производственных запасов» в бухгалтерском учете в качестве материально-производственных запасов принимаются активы[5]:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнении работ, оказании услуг);
- предназначенные для продажи (готовая продукция и товары);

- используемые для управленческих нужд организации (вспомогательные материалы, топливо, запасные части и др.)

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

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц, и предназначенные для продажи.

Очевидно, что в состав МПЗ готовая продукция и товары попали только в связи с тем, что в организациях формируются запасы этих ценностей, которые нормируют, контролируют их качественное состояние и величину, периодически проводя инвентаризации, т. е. управляют ими так же, как и запасами материалов и инвентаря. Однако в производственном процессе как таковом участвуют только материалы, инвентарь и хозяйственные принадлежности.

Таким образом, в состав МПЗ входят следующие группы оборотных активов:

Материалы – часть МПЗ, являющихся предметами труда, обеспечивают вместе со средствами труда и рабочей силой производственный процесс организации, в которой они используются однократно. Они полностью используются в производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг);

Готовая продукция – часть МПЗ организации, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технические и качественные

характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством;

Товары – часть МПЗ организации, приобретенная или полученная от других юридических и физических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

Помимо этого, в составе МПЗ учитывают специальную оснастку, спецодежду, инвентарь и хозяйственные принадлежности. К ним относят МПЗ организации, которые используются в качестве средств труда в течение не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. В соответствии с п.5 ПБУ6/01, организациям предоставлено право отражать данные активы стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу, в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности в составе МПЗ.

Единицей материально-производственных запасов является номенклатурный номер. Он разрабатывается в разрезе каждого наименования или однородных групп (видов) запасов [5].

В связи с внедрением в российскую практику международных стандартов учета логично рассмотреть содержание понятия «запасы» в соответствии с ними. В международном учете под запасами понимаются активы, предназначенные для продажи в течение обычного делового цикла или для производственного потребления с целью изготовления и реализации продукции.

Согласно МСФО (IAS) 2 запасы - это активы, которые:

- во-первых, предназначены для продажи в ходе обычной деятельности;
- во-вторых, созданы в процессе производства для такой продажи (готовая продукция, незавершенное производство, сырье);
- в-третьих, существуют в форме сырья и материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при оказании услуг [7].

В то время, как международные стандарты определяют запасы в качестве активов, ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов" рассматривает их в качестве имущества.

Согласно МСФО (IAS) 2 запасы включают готовую продукцию, незавершенное производство, сырье и материалы, предназначенные для дальнейшего использования в производственном процессе, его обслуживания или для хозяйственных нужд, а также товары, закупленные и хранящиеся для перепродажи. Земля и другое имущество также относятся к запасам, если они были приобретены и предназначены для перепродажи. Следовательно, запасы - это:

- 1) товары, земля и другое имущество, закупленные и хранящиеся для перепродажи;
- 2) готовая продукция, выпущенная фирмой;
- 3) незавершенная продукция, выпущенная фирмой, включая сырье и материалы, предназначенные для дальнейшего использования в производственном процессе.

В случае если деятельность фирмы связана со сферой услуг, запасы включают затраты на услуги, выручка от предоставления которых еще не признана (т.е. незавершенная деятельность аудиторов, архитекторов, юристов и т.п.) [7].

Для целей учета запасов МСФО (IAS) 2 предлагает их отнесение к одной из следующих групп: сырью, материалам, незавершенному производству, готовой продукции.

В соответствии с российским порядком учета материально-производственные запасы - это товары, приобретенные у других лиц и предназначенные для продажи, сырье и материалы, используемые для производства продукции или управленческих нужд, а также готовая продукция как конечный результат производственного цикла. Обозначенные активы включаются в состав запасов и согласно МСФО (IAS) 2. Вместе с тем для

статьи незавершенное производство, которая является одной из групп запасов по МСФО (IAS) 2, ПБУ 5/01 не применяется.

В то же время Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99) активы, признаваемые незавершенным производством, признает запасами.

Таким образом, можно говорить о том, что в части учета запасов МСФО (IAS) 2 и российские ПБУ являются идентичными.

Согласно ПБУ 5/01 материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, порядок определения которой зависит от источника их поступления в организацию (см. таблицу 1.1).

**Таблица 1.1 - Порядок определения себестоимости МПЗ в зависимости от источника поступления в организацию[18]**

Источник поступления МПЗ в организацию	Определение фактической себестоимости
Приобретение за плату	Сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации)
Изготовление самой организацией	Сумма фактических затрат, связанных с производством данных запасов
Внесение в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации	Исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации
Получение организацией по договору дарения или безвозмездно	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету
Получение в результате выбытия основных средств и другого имущества	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету
Получение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливаемая исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов, а при невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные материально-производственные запасы

По российскому стандарту учета фактическая себестоимость материально-производственных запасов, приобретенных за плату, включает в себя фактические затраты предприятия на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и других возмещаемых налогов. Так, в п. 6 ПБУ 5/01 перечислено, что можно, а что нельзя относить к фактическим затратам на приобретение запасов. К данным затратам относят:

1) суммы, которые уплачены поставщику за товар, различным организациям за оказанные услуги, связанные с поставкой товарно-материальных ценностей;

2) таможенные пошлины;

3) невозмещаемые налоги;

4) затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны для использования. Сюда входят затраты по подработке, сортировке, фасовке и т.д.;

5) затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения предприятия;

6) начисленные проценты по заемным средствам, которые были потрачены на приобретение запасов, до момента принятия данных запасов к бухгалтерскому учету;

7) иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные расходы.

Не всегда запасы приобретаются за плату, есть категория запасов, которая производится на предприятии, например готовая продукция. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, изготовленных в организации, согласно п. 7 ПБУ 5/01, определяется исходя из фактических затрат на производство.

Сформированная таким образом фактическая себестоимость материально-производственных запасов принимается к бухгалтерскому учету и согласно п.

12 ПБУ 5/01 не подлежит изменению. То есть запасы в российском бухгалтерском учете учитываются по исторической стоимости.

Согласно п. 10 МСФО (IAS) 2 "Запасы" себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.

К затратам на приобретение относят:

- 1) цену покупки за товар;
- 2) импортные пошлины;
- 3) налоги, которые не возмещаются предприятию налоговыми органами;
- 4) затраты на транспортировку, погрузку/разгрузку и другие затраты, непосредственно относимые на приобретение продукции, материалов, услуг.

Затраты на переработку включают прямые затраты на оплату труда, которые непосредственно связаны с процессом производства. Сюда также относят часть распределяемых постоянных и переменных производственных накладных расходов, которые возникают при переработке сырья в готовую продукцию.

Постоянные производственные накладные расходы - это косвенные производственные затраты, которые не зависят от объема производства, например амортизация и обслуживание производственных зданий, связанные с производством управленческие затраты. Эти расходы списываются на затраты на переработку с учетом нормальной производительности предприятия. Нормальная производительность - это объем производства, который можно получить от организации в нормальных условиях работы. Так как фактическая производительность никогда не будет совпадать с нормальной, то разницу предлагается списать на расходы периода.

Переменные производственные накладные расходы - это косвенные производственные затраты, которые зависят от объема производства, например косвенные затраты на сырье, оплату труда и прочие затраты. Эти расходы

относятся на единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той мере, в которой они были понесены для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов.

При сравнении перечня статей затрат фактической себестоимости материально-производственных запасов по российскому законодательству с перечнем статей затрат себестоимости запасов по МСФО видно, что перечисленные нами первые четыре статьи затрат в сумме соответствуют друг другу.

Если рассматривать статью затрат ПБУ 5/01 "Затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения предприятия", то ее можно сопоставить с прочими затратами МСФО (IAS) 2. Но в п. 16 данного Стандарта подчеркивается, что если затраты на хранение не предусмотрены процессом производства, то они не включаются в себестоимость запасов и рассматриваются как расходы периода. Действующее российское ПБУ никаких подобных ограничений не рассматривает, следовательно, все затраты, связанные с хранением запасов, будут увеличивать их стоимость.

Чтобы разобраться с шестым пунктом российского перечня затрат, посвященным процентам по заемным средствам, необходимо рассмотреть некоторые положения МСФО (IAS) 23 "Затраты по займам". Основным принцип данного Стандарта заключается в следующем: затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительных затрат времени, включаются в себестоимость этого актива. Прочие затраты по займам признаются в качестве расходов [18].

В большинстве случаев запасы не относятся к активам, подготовка которых требует значительного времени. Поэтому проценты по займам, как правило, в себестоимость запасов не включаются. Исключения могут составить,

например, здания, которые строят на продажу, в связи с этим их относят к товарам, а не к основным средствам. Проценты, уплаченные по займам, потраченные на строительство таких объектов, будут включаться в себестоимость зданий (товаров). Положение по бухгалтерскому учету 5/01 не оговаривает таких условий, поэтому получается, что все проценты по займам, потраченным на приобретение запасов, нужно относить до момента их оприходования на фактическую себестоимость. На практике данное условие ПБУ мало кем соблюдается.

Чтобы проследить, какая сумма запасов приобретена за счет кредитных средств и когда эти запасы были оприходованы, чтобы прекратить начисление процентов по этой сумме кредита, требуются большие затраты труда счетных работников предприятия, а рассчитанная величина процентных расходов, идущих на себестоимость запасов, незначительна. Как правило, главный бухгалтер пользуется принципом существенности, рациональности учета и не рассчитывает этих сумм, а сразу все проценты по кредитам, полученным для приобретения запасов, относит на прочие расходы организации (счет 91, субсчет 2).

Также следует отметить, что российские бухгалтеры свои действия могут оправдать и положениями другого нормативного акта - Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 107н. Пункт 7 ПБУ 15/2008 устанавливает: "Расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива". А инвестиционный актив - это актив, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение. То есть здесь мы видим полное соответствие данного пункта российского ПБУ положениям МСФО (IAS) 23 "Затраты по займам". Но зато следует отметить, что п. 6 ПБУ 5/01 противоречит п. 7 ПБУ 15/2008 и п. 1 МСФО (IAS) 23 [30, С.79].

Рассмотренные различия в определении себестоимости запасов по российским и международным правилам учета не оказали бы такого существенного влияния на стоимость материально-производственных ценностей, если бы не было понятия "чистая цена продаж".

Если в ПБУ 5/01 в основу учета материально-производственных запасов положен принцип исторической стоимости, то в МСФО (IAS) 2 в основу учета запасов положен принцип, предусматривающий, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая может быть получена от их продажи или использования. Для реализации этого принципа в международных стандартах и вводится понятие "чистая цена продажи".

Согласно п. 6 МСФО (IAS) 2 чистая цена продажи - это расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.

По международным стандартам запасы после их приобретения на каждую отчетную дату должны быть подвержены переоценке. Если себестоимость выше чистой цены продаж, то запасы должны быть уценены до размера данной цены.

Во всех случаях оценки запасов: по справедливой стоимости, по чистой цене продаж, рыночной стоимости - существует одна проблема - как точно определить данную стоимость. Справедливая и рыночная стоимости основываются на ценах активного рынка. Согласно п. 8 МСФО (IAS) 41 активный рынок - рынок, на котором выполняются все перечисленные ниже условия:

- обращающиеся на этом рынке товары являются однородными;
- желающие совершить сделку покупатели и продавцы обычно могут быть найдены в любое время;
- информация о ценах является общедоступной.

У российских бухгалтеров возникнет проблема - где найти такой активный рынок. Если продукция животноводства представлена на рынке круглогодично,

то продукция растениеводства - сезонно. В результате активный рынок определить еще сложнее. При отсутствии активного рынка бухгалтеру разрешается использовать для оценки другие цены. Это цена последней сделки на рынке, рыночные цены на подобные активы, скорректированные с учетом имеющихся различий.

В случае отсутствия и этой информации разрешается проводить оценку на основе приведенной стоимости чистых потоков денежных средств, ожидаемых от актива, рассчитанной путем дисконтирования. Далее возникают вопросы о выборе ставки дисконтирования, документальном подтверждении стоимости актива. Как доказать, что бухгалтер не смог или не захотел найти нужную информацию? Все эти проблемы ждут бухгалтера в случае вступления в законную силу ПБУ 5/2012.

Для решения проблемы определения справедливой стоимости можно обратиться к МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости", где выделяют три уровня источников информации:

- исходные данные первого уровня - это котированные цены на активных рынках для идентичных активов или обязательств, к которым предприятие может получить доступ на дату оценки;

- исходные данные второго уровня - это исходные данные, которые не являются котированными ценами, включенными в первый уровень, и которые прямо или косвенно являются наблюдаемыми для актива или обязательства;

- исходные данные третьего уровня - это ненаблюдаемые данные для актива или обязательства.

Некоторые российские ученые [4] справедливо отмечают, что прописанные в МСФО (IFRS) 13 источники информации не всегда возможно применить в нашей стране. Так, например, биржевые котировки цен (исходные данные первого уровня) использовать практически невозможно, потому что "на российских биржах торгуются в основном ценные бумаги и производные финансовые инструменты, а торги по товарам представлены только незначительным количеством базисных активов в сырьевом секторе" [30, С.80].

Источники второго уровня предоставляют значительную свободу организации. По сути, это могут быть любые источники, к которым у предприятия имеется доступ. Появляется проблема подтверждения данных источников через определенный промежуток времени. В Международном стандарте по этому поводу какие-либо требования отсутствуют. Источники третьего уровня позволяют определять справедливую стоимость расчетным путем полностью по усмотрению организации. В результате появляется возможность злоупотреблений со стороны оценщиков.

С внедрением международных стандартов в систему российского учета возникает новое понятие "профессиональное суждение бухгалтера". Профессиональное суждение - это обоснованное добросовестное заключение специалиста (бухгалтера), способность принятия им решения и ответственность за него относительно интерпретации фактов хозяйственной жизни в условиях неопределенности и при несогласии с указаниями в целях формирования достоверной информации. Российский бухгалтер привык работать строго по утвержденным положениям, методическим рекомендациям по ведению бухгалтерского учета. Международные стандарты содержат общие положения по ведению учета, а бухгалтер, основываясь на своих знаниях, должен их применить в конкретной ситуации. Сразу изменить мировоззрение российского бухгалтера не удастся, а при существующем налоговом законодательстве, которое в некоторых вопросах основывается на бухгалтерском учете, скорее всего, будет невозможно.

Различные подходы к оценке запасов по российским и международным стандартам, естественно, будут давать разную себестоимость производимой продукции из данных запасов.

Сравнивая методики оценки запасов, которые не приобретаются, а производятся на предприятии, следует отметить, что подробно порядок формирования затрат на производство в ПБУ 5/01 не прописан. В МСФО (IAS) 2, наоборот, расписано, какие расходы включаются в затраты на переработку при производстве продукции. Также в Стандарте значительное внимание

уделяется проблеме распределения накладных расходов. В отечественном бухгалтерском учете независимо от объемов производства все косвенные накладные производственные затраты включаются в себестоимость готовой продукции, тогда как международный Стандарт не предоставляет возможности увеличения себестоимости готовой продукции за счет постоянных накладных производственных затрат при существенном сокращении производства.

Известно, что не всегда объект учета затрат совпадает с объектом калькуляции. Бывает, что одному объекту учета затрат соответствуют два и более объекта калькуляции. В данном случае затраты на переработку распределяются между производимыми продуктами на пропорциональной основе. Международные стандарты финансовой отчетности предлагают в качестве базы распределения брать стоимость продаж каждого продукта.

Понятия постоянных и переменных производственных накладных расходов и методика их распределения не рассматриваются в российском стандарте.

Методика распределения постоянных производственных накладных расходов, прописанная в МСФО (IAS) 2, для многих российских предприятий будет новой. Так, аграрные предприятия, согласно Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденным Приказом Минсельхоза России от 06.06.2003 N 792, при распределении затрат всегда за базу брали или заработную плату работников основного производства, или основные затраты за минусом семян - в растениеводстве, кормов - в животноводстве, сырья - в промышленном производстве. То есть понятие "нормальная производительность" не рассматривается[30, С.81].

Но, поставив запасы на учет, их нужно еще списать на затраты производства.

Методики списания запасов на затраты производства по ПБУ 5/01 и по МСФО (IAS) 2 аналогичны. Для оценки товарно-материальных ценностей при их движении используют следующие методы оценки:

1) для запасов, не являющихся взаимозаменяемыми и выполненных по специальным заказам, - по себестоимости каждой единицы, т.е. каждая единица запаса при приходе оценивается индивидуально и по этой же стоимости списывается в расход;

2) для остальных запасов - по средней себестоимости или по методу ФИФО.

Средняя себестоимость определяется по каждому виду запасов как частное от деления общей себестоимости вида запаса на их общее количество. Общая себестоимость вида запаса равна сумме себестоимости остатка запасов на начало месяца и стоимости их прихода за месяц. Общее количество равно сумме запасов на начало месяца и сумме поступивших запасов за месяц.

Согласно методу ФИФО применяют правило: "первая партия на приход - первая партия в расход". Это значит, что независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене первой закупленной партии, затем по цене второй и т.д. в порядке очередности, пока не будет получен общий расход материалов за месяц.

Обозначенные затраты отражаются расходами того периода, в котором они были произведены.

Согласно МСФО (IAS) 2 оценка запасов, отпущенных в производство (или реализованных на сторону), должна производиться путем идентификации затрат фирмы с конкретными видами запасов. Это требование относится к тем их видам, которые:

- не могут рассматриваться как взаимозаменяемые;
- произведены или предназначены для выполнения специального заказа.

Если идентификация затрат невозможна и запасы не отвечают двум вышеприведенным признакам, можно применять основной и альтернативный

подходы (альтернативный подход, или метод ЛИФО, с 1 января 2005 г. запрещен к применению) к оценке потребленных запасов.

Основной подход включает следующие методы оценки запасов:

- метод ФИФО (первое поступление - первый отпуск);
- метод средневзвешенной стоимости;
- метод специфической идентификации.

Фирма, которая составляет финансовую отчетность, основываясь на МСФО, должна применять один и тот же метод расчета себестоимости запасов для всех видов запасов, имеющих идентичную природу. Выбранный метод оценки запасов должен раскрываться в учетной политике фирмы[30, С.81].

Метод ФИФО. Данный метод предполагает, что единицы запасов, закупленные первыми, будут первыми, и, соответственно, объекты, остающиеся в запасах на конец периода, приобретены или произведены последними.

Метод средневзвешенной стоимости. При данном методе стоимость каждого объекта определяется исходя из средневзвешенной стоимости аналогичных объектов в начале периода и стоимости таких же объектов, купленных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться периодически или по мере получения каждой дополнительной поставки, в зависимости от условий работы фирмы.

Метод специфической идентификации. Себестоимость отдельных статей запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов, должна определяться путем специфической идентификации индивидуальных затрат. Этот метод отображения запасов подходит для изделий, предназначенных для специальных проектов, независимо от того, были ли они куплены или произведены. Однако специфическая идентификация затрат не применяется в случае, когда существует большое количество статей запасов, которые могут быть взаимозаменяемыми. В таких обстоятельствах для получения расчетного

влияния на чистую прибыль или убыток за период может быть использован метод оценки тех статей, которые остаются в запасах.

Рассмотренные методы оценки в МСФО (IAS) 2 названы формулами расчета себестоимости запасов. Фирма должна применять идентичные формулы для оценки однородных запасов, сходных по способу их использования. Для разных видов запасов могут применяться различные формы.

ПБУ 5/01 "Учет товарно-материальных запасов" содержит рекомендации по учету запасов для российских фирм, основываясь на применении трех методов определения себестоимости материально-производственных запасов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов.

Как видно, несмотря на некоторые терминологические различия, методы учета запасов, предлагаемые российскими ПБУ, в целом идентичны рекомендуемым МСФО (IAS) 2.

## **1.2 Классификация материально – производственных запасов**

Кроме того, согласно действующего ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», целесообразно отметить, что эти активы по своей классификации представляют большое количество различных видов и наименований.

Проведенный Удаловым А.А. обзор классификаций материально-производственных запасов различных ученых представлен в таблице 1.2.

**Таблица 1.2 - Обзор классификаций материально-производственных запасов [68, С.134]**

Автор	Классификация	Классификационный признак
Кизилев А.Н., Макаренко Е.Н.	Экономическая	Функциональная роль и назначение в процессе производства
	Техническая	Технические признаки; Физико-химические свойства
Ильшева Н.Н., Черненко А.Ф. и Федяй Е.С.	По месту нахождения в производственном цикле	- сырье и материалы; - готовая продукция; - товары для перепродажи
	По номенклатуре	виды, сорта, марки, типоразмеры
	По центрам ответственности и по центрам затрат	- центр прибыли; - центр затрат; - центр доходов; - центр инвестиций; - центр контроля и управления
Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы», приложение №2 к Приказу Министерства финансов РФ от 25.11.2011 №160	Товары, земля и другое имущество, закупленные и хранящиеся для перепродажи	- Телеологические (назначение, применение); - Генетические (исходные материалы, сырье, основные компоненты химического состава);
	Готовая продукция	- Технологические (конструкция, рецептура, процессы производства, способы отделки или оформления)
	Незавершенная продукция, включающая в себя сырье и материалы, предназначенные для дальнейшего использования в производственном процессе	
Хахонова Н.Н., Волков Н.Г., Астахов В.П.	По характеру владения товарно-материальными ценностями	1) Сырье и основные материалы; 2) Вспомогательные материалы; 3) Топливо;
	По порядку использования товарно-материальных ценностей	4) Запасные части; 5) Тара и тарные материалы; 6) Покупные полуфабрикаты;
	В зависимости от выбора финансово-хозяйственной деятельности организации	7) Возвратные отходы производства; 8) Прочие материалы

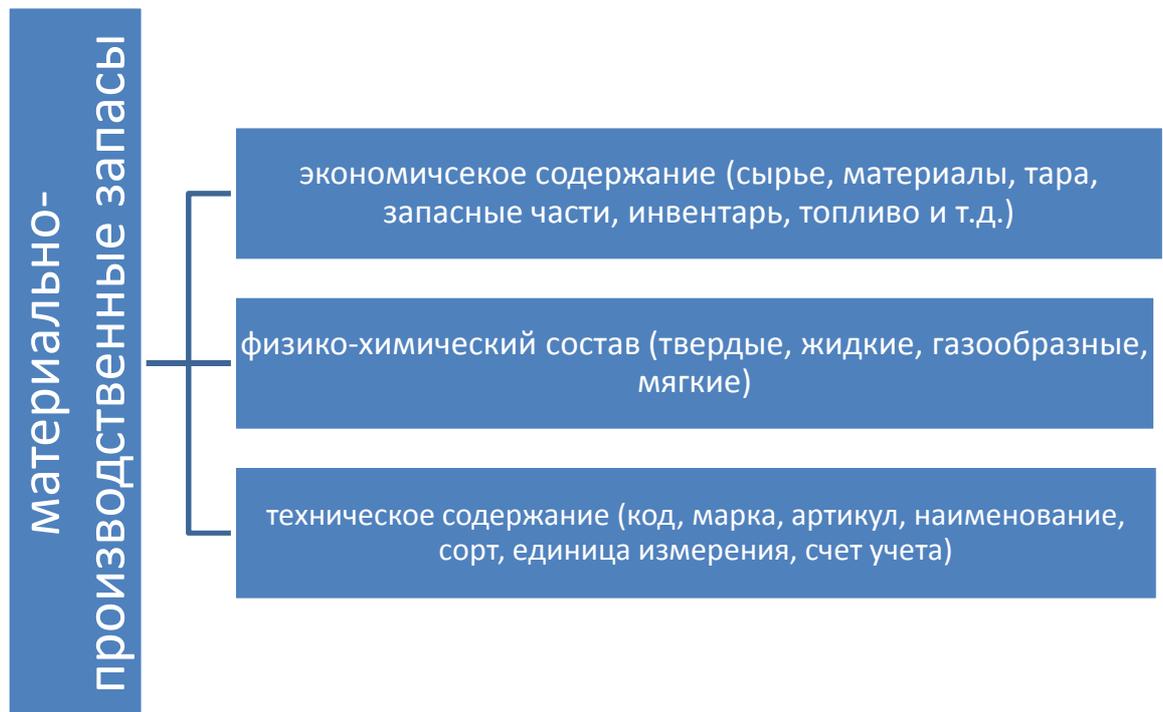
Данные обзора позволили сделать следующие выводы. Существуют различные виды классификаций:

1) по характеру владения товарно-материальными ценностями; по порядку использования товарно-материальных ценностей; в зависимости от выбора финансово-хозяйственной деятельности организации;

2) по функциональной роли и назначению в процессе производства (экономическая); по техническим признакам и физико-химическим свойствам (техническая);

3) по номенклатуре, по центрам ответственности, по центрам затрат [68, С.135].

Астахов В.П. предлагает классифицировать материально-производственные запасы по экономическому содержанию, физико-химическому содержанию и техническому содержанию (Рисунок 1.1).



**Рисунок 1.1 – Классификация запасов [16]**

По порядку использования товарно-материальных ценностей в составе материально-производственных запасов можно выделить активы: применяемые в производстве; предназначенные для продажи, а также используемые как средства труда, стоимостью в пределах установленного учетной политикой организации лимита, но не более 40000 руб. за единицу; оборудование к установке.

Классификация запасов в соответствии с МСФО 2 подразделяется на следующие виды: товары, земля и другое имущество; готовая продукция; - незавершенная продукция, включающая в себя сырье и материалы, предназначенные для дальнейшего использования в производственном цикле.

Таким образом, мы наблюдаем различие в подходах к классификации материально-производственных запасов, принятой в международной и российской учетной практике, которое заключается в том, что сырье и материалы в классификации МСФО не выделяются отдельной категорией, однако, незавершенное производство входит в состав материально-производственных запасов, а в российской практике бухгалтерского учета сырье и материалы выделены в отдельные категории, но незавершенное производство не относится к МПЗ. Классификации материально-производственных запасов должны способствовать формированию достоверной информации о них в учетной системе коммерческой организаций и повышать оперативность и достоверность данных бухгалтерского учета.

Отметим также, что имеется множество детализированных классификаций отдельных элементов запасов.

Например, Семенихин В.В. для такого вида МПЗ, как тара, приводит многоуровневую классификацию.

Так, по степени оборачиваемости различают тару однократного и многократного использования.

Бумажная, картонная и полиэтиленовая тара, а также полиэтиленовые и бумажные мешки, использованные для упаковки товаров, представляют собой тару однократного использования. Так как для производства такой тары

используются непрочные материалы, то понятно, что она приходит в негодность сразу же после вскрытия. Поэтому обычно стоимость такой упаковки включается организацией - изготовителем товаров в себестоимость своей продукции и отдельно не оплачивается покупателем при приобретении товаров.

Деревянная, металлическая, пластмассовая тара, а также мешки из ткани или нетканых материалов отнесены к разряду многооборотной тары. В основе ее производства лежат достаточно прочные материалы, в силу чего такая тара не теряет своих первоначальных свойств после однократного применения.

Тем не менее многооборотная тара может использоваться как один раз, так и несколько, это вытекает из статьи 517 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ). Если в соответствии с договором купли-продажи или поставки товаров тара подлежит возврату поставщику, то она квалифицируется как возвратная тара.

К возвратной таре обычно относятся:

- деревянная тара - ящики, поддоны, бочки, кадки и так далее;
- картонная тара - ящики из гофрированного и плоского картона;
- металлическая и пластмассовая тара - бочки, фляги, ящики, бидоны, корзины и тому подобное;
- стеклянная тара - бутылки, банки, бутыли и так далее;
- тара из тканей и нетканых материалов - мешки тканевые, упаковочные ткани, нетканые упаковочные полотна и так далее;
- специальная тара, то есть тара, специально изготовленная для затаривания определенных товаров.

Заметим, что договорами, стандартами, а также техническими условиями могут предусматриваться особые требования к таре и условия ее возврата.

Но на этом классификация тары не заканчивается - возвратная тара в свою очередь делится на залоговую и прочую.

Общепринятой классификацией материалов в зависимости от роли в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), является следующая их группировка, представленным в таблице 1.3.

**Таблица 1.3 - Классификация материалов[40, С.79]**

Группа материалов	Характеристика
1	2
Сырье и основные материалы	Образуют вещественную основу готовой продукции. Сырье - ранее не обрабатываемый продукт добывающей промышленности и сельского хозяйства Основные материалы - продукция обрабатывающей промышленности
Полуфабрикаты собственного производства	Не являются материально-производственными запасами, относятся к незавершенному производству
Покупные полуфабрикаты	Материалы, которые уже подвергались обработке на других предприятиях
Вспомогательные материалы	Добавки, смазочные материалы, возвратные отходы
Тара	Вспомогательный материал, предназначенный для транспортировки и хранения материалов и готовой продукции
Топливо	По агрегатному состоянию: твердое, жидкое, газообразное По целям использования: энергетическое, технологическое, для хозяйственных нужд
Запасные части	Целевое назначение - поддержание механизмов в рабочем состоянии, осуществление ремонтов
Строительные материалы	Целевое назначение - строительство зданий и сооружений
Хозяйственный инвентарь и принадлежности	Средства труда, которые не могут относиться к основным средствам: канцелярские принадлежности и расходные материалы и т.д.

Приведенные классификации материально-производственных запасов используются для построения синтетического и аналитического учета, а также составления статистического отчета об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов в производственно-эксплуатационной деятельности.

### **1.3 Теоретические и методологические аспекты проведения контроля использования запасов**

Эффективная работа проведения контроля во многом определяется тем, каким образом осуществляется организация и планирование деятельности

проверяющего органа (подразделения) или должностного лица (ревизора). Использование планирования позволяет сконцентрироваться на действительно важном направлении и определить особо значимые участки проверки. Концептуальный подход проведения контроля заключается в выборе базовых подходов и последовательности этапов проведения проверки запасов. В ходе исследования установлено, что в теории и практике контроля при планировании применяются такие базовые подходы как:

- 1) пообъектный подход;
- 2) циклический подход;
- 3) процессно-объективный.

Пообъектный подход включает тестирование фактов хозяйственной жизни в отношении отдельных счетов бухгалтерского учета. Профессора Парушина Н. В. и Суворова С. П. считают этот подход нерациональным, так как, учетные документы проверяются многократно с точки зрения всевозможных сегментов контроля[57, С.123].

Такие ученые как А. Д. Шеремет, В. П. Суйц, рекомендуют использовать циклический подход, базисом которого является выделение сегментов, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность организации, используемой системы бухгалтерского учета, графика документооборота[69, С.111].

Профессор Богатая И.Н.считает оптимальным применение процессно-объектного подхода, который содержит в себе элементы, как циклического подхода, так и пообъектного[21, С.117].

На наш взгляд, применение данного подхода наиболее целесообразно, так как в качестве преимуществ можно выделить системный характер, снижение дублирования действий проверяющих, снижение трудоемкости на проведение проверки, и в целом, повышение качества проверки.

Также нет целостности относительно этапов проверки. Принято выделять четыре стадии:

- 1) предпроектную проверку;

- 2) планирование;
- 3) контрольные процедуры;
- 4) подготовку заключения по результатам контроля.

Ученые Данилевский Ю. А., Старовойтова Е. В., Ремизов Н. А., Шапигузов С. М. определяют три этапа проверки, включающие планирование, сбор доказательств, завершение контроля (аудита)[29, С.48].

В свою очередь, Бурцев В.В.предлагает использовать четыре этапа: подготовка проверки, ее планирование, выполнение контрольных процедур, оформление результатов контроля[23, С.56].

В своих исследованиях В. А. Пискунов, В. А. Ерофеева и Т. А. Битюкова обозначают три этапа проверки: планирование (предварительный этап), сбор доказательств (рабочий этап), завершающий этап [35, С.89].

Булыга Р. П.считает необходимым использовать такие этапы проверки, как планирование, проведение проверки и подготовка заключения [22, С.84].

Нами систематизирована общепринятая схема проведения контроля, включающая:

1. Подготовительный этап, предусматривающий разработку технического задания и календарного плана, оформление организационной документации (предписания).

2. Подготовку проверки, содержащую формирование пакета документов для проверки, организацию командировки, информирование руководителя и участников проверки, первичные запросы, техническую подготовку и финансовую подготовку.

3. Проведение проверки, охватывающую в себя первую встречу с руководством проверяемого подразделения, организационную подготовку, запрос документов, взаимодействие с непосредственным руководителем, оказание содействия руководителям проверок, обеспечение качества контроля в ходе проведения проверки, разрешение спорных вопросов, планирование контроля, определение контрольной выборки, проверку регистров бухгалтерского и налогового учета, проверку первичных документов.

4. Подготовка акта или заключения, включающая в себя описание проверяемых участков, компиляцию отчета ревизора (ревизоров), контроль отчетности, контроль качества, подготовку заключения.

5. Окончание проверки, предполагающую подготовку рабочих документов и архивацию, согласование отчета с руководителем, исправление замечаний, оценку результатов работ участников проверки, прием рабочей документации и отчета, оценку результатов работ, подготовку печатных экземпляров отчета.

Рассмотрим наиболее значимые этапы контроля запасов.

Планирование контроля учета операций с материально-производственными запасами предполагает составление общего плана и программы проверки. Как правило, на крупных предприятиях имеющих собственные ревизионные службы составляется общий годовой план ревизий, включающий тематические и комплексные проверки. Детальное отражение порядка проведения контроля приводится в программе проверки.

Проверка обычно лимитирована по длительности. Поэтому для обеспечения положительного итога к ней следует хорошо подготовиться. Обязательным средством подобной подготовки считается грамотное планирование, которое формировало бы уверенность руководителей в том, что употребляются достаточно эффективные и плодотворные процедуры проведения контроля. Четкое планирование необходимо еще для избрания предполагаемых путей к достижению целей контроля; исполнения и ревизии действия; убеждения в том, что внимание привлечено к важнейшим аспектам, что работа выполнена качественно. После реализации всех процедур предварительного этапа планирования необходимо разработать программу проверки.

Этапы планирования контроля материально-производственных запасов представлены на рисунке 1.2.

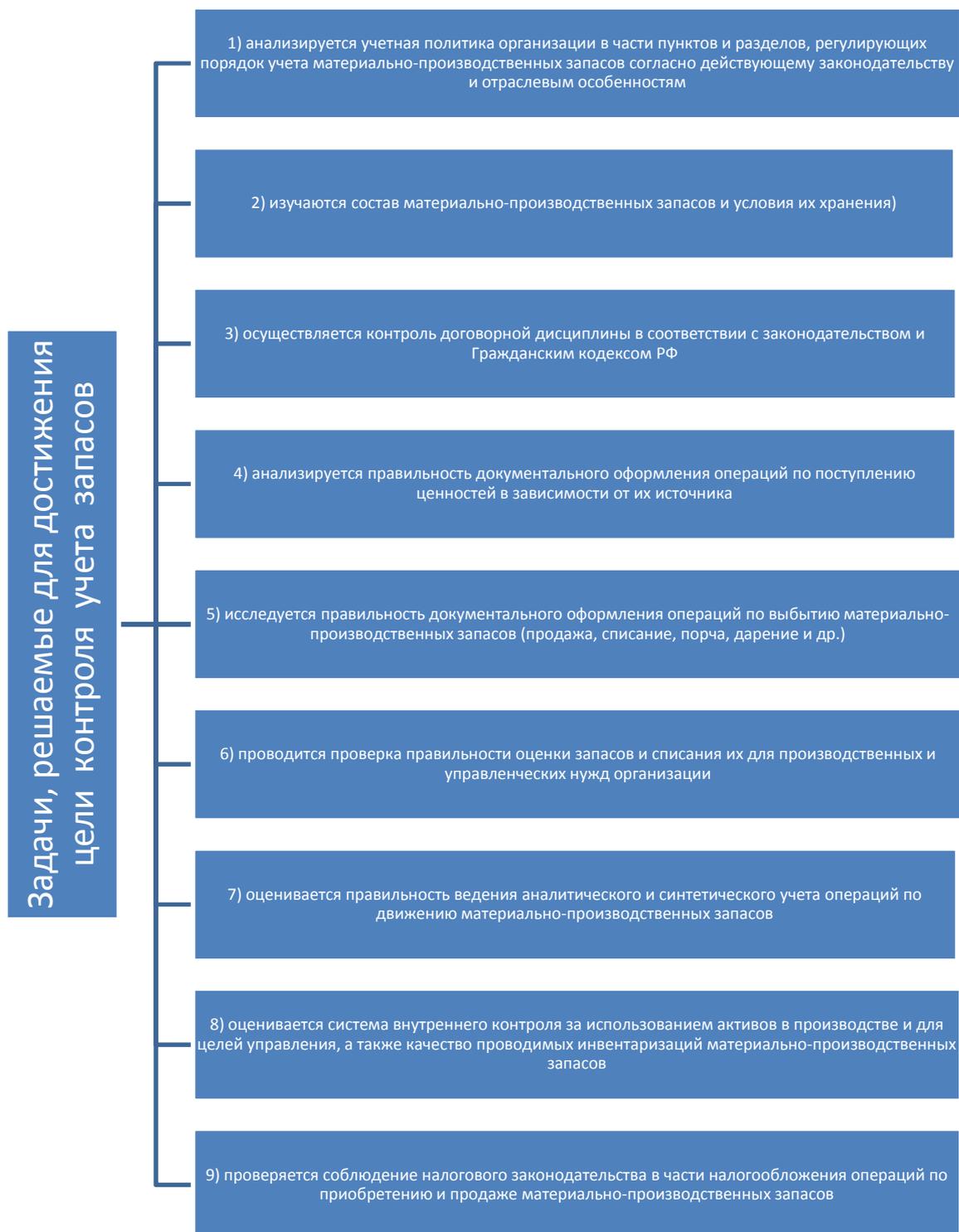


**Рисунок 1.2 – Этапы планирования проверки запасов**

Планирование включает в себя составление программы контроля (ревизии), включающей характер, сроки и объем намеченных контрольных процедур, необходимых для исполнения общего плана или его раздела, если составляется единый годовой план проверок.

В ходе исследования нами проанализированы и обобщены на рисунке 1.3. задачи, которые должны решаться при составлении программы контроля запасов.

Руководствуясь задачами проверки необходимо составлять и корректировать программу проверки. В программе контроля устанавливается объем запланированных процедур, сроки проведения и ответственные за проведение проверки лица.



**Рисунок 1.3 – Задачи контроля учета запасов**

Следующим шагом проверки является этап формирования выборки. При большом объеме хозяйственных операций с материально-производственными запасами ревизор принимает решение об использовании выборки в соответствии, исходя из его профессионального суждения или

внутрикорпоративного стандарта. Сплошной проверке подвергаются крупные по стоимости операции; нетипичные операции и т.д.

Таким образом, на этапе планирования, при составлении программы проверки, ревизоры должны принимать во внимание: виды деятельности коммерческой организации; объем контрольных процедур; значительность операций с материально-производственными запасами; влияние компьютерной обработки данных на ведение учета запасов.

После планирования начинается стадия реализации контроля по существу.

Для выполнения проверки комплексов задач по учету материальных ценностей применяют различные методы, направление на достижения уверенности по следующим критериям:

**Таблица 1.4 - Критерии, на достижение которых направлен контроль [68, С.269]**

Критерий	Содержание
1	2
1. Существование	Следует удостовериться, что отраженные в отчетности запасы действительно существуют
2. Права и обязательства	Следует удостовериться в документальном подтверждении прав организации на запасы, отраженные в отчетности и не ограниченные правами других лиц
3. Возникновение	Следует удостовериться, что отраженные в бухгалтерском учете факты хозяйственной жизни по движению запасов имели место на протяжении отчетного периода
4. Полнота	Следует удостовериться, что запасы, которые должны были быть отражены в учете и отчетности, но не были в нем отражены, отсутствуют
6. Измерение	Следует удостовериться, что приобретение и выбытие запасов отражены в учете в правильной оценке и в соответствующем отчетном периоде
7. Представление и раскрытие	Следует: - удостовериться, что запасы правильно классифицированы в отчетности; - удостовериться, что операции с запасами отражены в учете в соответствии с нормативными актами, регламентирующими порядок ведения бухгалтерского учета в РФ; - удостовериться, что вся существенная информация о запасах раскрыта в отчетности

Способы получения информации – это и есть контрольные процедуры, к ним относятся: инспектирование, запрос, пересчет, наблюдение, подтверждение и аналитические процедуры. При проверке по существу контрольные процедуры позволяют выявить причины существенных изменений в уровне проверяемых показателей. Осуществляя контрольные процедуры, современные ревизоры имеют в своем арсенале множество различных методов и приемов, которые они используют в зависимости от возникающей проблемной ситуации во время проведения контроля. Например, Р.А. Алборов, Л.И. Хоружий и С.М. Концевая предлагают при выполнении контрольных процедур использовать методы и приемы фактического контроля, к которым относят экспертную оценку, контрольные проверки, инвентаризацию, лабораторный анализ и устный опрос.

На рисунке 1.4 схематично отражены основные методы и приемы осуществления контроля запасов.



**Рисунок 1.4 – Методы и приемы контроля запасов**

На наш взгляд наиболее значимым приемом является инвентаризация. При проведении инвентаризации необходимо: провести наблюдение за подсчетами; заполнить и обсудить чек-лист (выборку); подтвердить присутствие всех членов инвентаризационной комиссии; установить каким образом проводится инвентаризация: наличие фактического подсчета, взвешивания, замеров, снятия показаний датчиков, приборов; обратить внимание на обеспечение адекватного контроля за движением запасов во время инвентаризации и т.д. В ходе проведения инвентаризации, ревизор может применить одну процедуру или несколько процедур вне зависимости от того, проверяется ли одна хозяйственная операция или их группа. На рисунке 1.5 схематично представлены методы проведения инвентаризации материально-производственных запасов, используемые ревизорами.



**Рисунок 1.5 - Методы проведения инвентаризации запасов**

Эффективность контроля зависит от выбранных методов и приемов проверки, а также от точного их совмещения в соответствии с поставленной целью и задачами. Методы проверки применяют в различном сочетании, кроме этого они переплетаются с методами экономического анализа.

На заключительном этапе контроля целесообразно совершать обобщение результатов проверки. Ревизоры анализируют выявленные ошибки, недочеты и нарушения в соответствии с требованиями законодательства локальных актов. По материалам проведенной проверки составляется акт или заключение.

Таким образом, концептуальный подход к организации и проведению контроля запасов позволяет глубже понять суть предложенных этапов и приемов методики контроля, что создает условия для совершенствования его проведения. Соблюдение последовательности проведения этапов контроля в коммерческих организациях позволит повысить его качество.

#### **1.4 Международный опыт развития методики анализа эффективности использования запасов**

Анализ источников показал, что зарубежные методики анализа запасов в целом идентичны отечественным. Однако, имеется определенный опыт, который был бы полезен отечественным организациям в процессе управления запасами.

Рассмотрим несколько таких методик. Начнем с уже получивших популярность в российской практике ABC и XYZ-анализа.

Чаще всего используется в зарубежной практике "Модель экономически обоснованного размера заказа" (Economicorderingquantity, EOQ-model), более известная как модель Уилсона. EOQ основана на минимизации совокупных операционных затрат, которые делятся на две группы:

- затраты по размещению: сумма затрат по завозу товаров, расходы по транспортировке и приемке товаров. Определение затрат по размещению заказов на поставку производственных запасов определяется как отношение

объема производственного потребления сырья, материалов за период к среднему объему одной партии поставки, помноженному на среднюю стоимость размещения одного заказа;

- затраты по хранению товаров на складе предприятия как произведение половины среднего объема одной партии поставки сырья и средней стоимости хранения единицы производственного запаса.

Чем больше по объему партии закупки МПЗ, тем меньше операционные затраты по размещению заказов в определенном периоде, т.е. чем больше мы покупаем, тем реже производится завоз материалов, тем ниже сумма затрат по транспортировке, приемке и т.д. Однако наряду с этим большие объемы одной партии закупки увеличивают затраты на хранение МПЗ, так как увеличивается период хранения.

Чтобы оптимизировать затраты, связанные с приобретением и владением МПЗ текущего характера, в целях минимизации их общей величины используется "Модель экономически обоснованного размера заказа" (ЕОQ):

$$\text{СОП}_0 = \sqrt{\frac{2 \cdot \text{ОПП} \cdot \text{Ц}}{3^1_{\text{хр}}}}, \quad (1)$$

где  $\text{СОП}_0$  - оптимальный средний объем партии поставки сырья, материалов и т.п.;

ОПП - объем производственного потребления сырья, материалов за период;

Ц - средняя стоимость размещения одного заказа на поставку сырья, материалов;

$3^1_{\text{хр}}$  - средняя стоимость хранения единицы производственного запаса текущего хранения за период.

Отсюда следует, что оптимальный средний размер производственных запасов ( $\text{ПЗ}_0$ ) определяется по формуле:

$$ПЗ_0 = СОП_0 : 2, \quad (2)$$

где  $СОП_0$  - оптимальный средний объем партии поставки сырья, материалов.

Наряду с управлением оптимизации МПЗ важное значение приобретает постановка систем контроля за движением запасов. Среди систем контроля за движением запасов за рубежом наиболее широкое применение получили ABC-система контроля за движением запасов и XYZ-анализ.

При ABC-анализе вся совокупность материальных запасов разделяется на три категории исходя из их стоимости, объема, частоты расходования, а также с учетом отрицательных финансовых последствий их нехватки для производства продукции.

Категория "А". Наиболее дорогостоящие виды запасов с продолжительным циклом заказа. Частота их завоза и оптимальный размер заказа определяются, как правило, на основе "Модели EOQ".

Категория "В". Менее значимые виды запасов в обеспечении бесперебойного операционного процесса и влиянии на финансовые результаты. Обычно контролируются ежемесячно.

Категория "С". Все остальные запасы с низкой стоимостью, не оказывающие значительного воздействия на финансовые результаты.

При XYZ-анализе материалы распределяются в соответствии со структурой их потребления:

- группа X - материалы, потребление которых носит постоянный характер;

- группа Y - сезонные материалы;

- группа Z - материалы, которые потребляются нерегулярно.

Такая классификация запасов позволяет повысить эффективность принятия решений в области закупки и складирования.

Также отметим, что в соответствии с особенностями МСФО зарубежные экономисты используют при анализе дисконтированную стоимость запасов. Интересной представляется методика дисконтирования запасов

Безусловно, применение дисконтирования изменяет оценку материально-производственных запасов. Но существенным это изменение окажется только в том случае, если:

- период отсрочки платежа будет достаточно продолжительным;
- значение ставки дисконтирования будет на достаточно высоком уровне.

Подобное умозаключение основано на исследовании стандартного подхода к дисконтированию денежных потоков, когда речь идет о приведении будущей стоимости денежного потока к настоящему моменту:

$$\text{Стоимость актива} = PV = \frac{FV_t}{r^t} = FV * r^{-t} \quad (3)$$

где  $FV$  - величина денежного потока по операции приобретения актива, то есть фактически сумма оплаты соответствующего актива;

$t$  - продолжительность временного интервала, прошедшего между моментом получения актива и моментом его оплаты, при этом в момент получения актива  $t = 0$ ;

$r$  - коэффициент дисконтирования за период времени  $t = 1$ .

В результате проведения подобных расчетов стоимость актива (в данном случае материально-производственных запасов) окажется меньше, чем величина будущего денежного потока. Разница между ними должна быть показана как расходы по уплате процентов, начисленных в связи с отсрочкой платежа:

$$\text{Расходы по процентам} = FV - FV * r^{-t} = FV * \left( 1 - \frac{1}{r^t} \right) \quad (4)$$

Исходя из используемого алгоритма расчета, можно определить и цену 1 дня отсрочки платежа. Фактически, если речь идет о применении правила сложных процентов, то цена одного дня составляет:

$$r_{\text{дн.}} = r_{\text{год}}^{\frac{1}{365}} \quad (5)$$

Дополнительные сложности могут возникать в том случае, когда платежи на условиях отсрочки платежа осуществляются не единовременно, а несколькими частями. В этом случае, при расчете дисконтированной стоимости будущих денежных потоков необходимо использовать следующий подход:

$$\text{Стоимость актива} = \sum_{t=0}^n \frac{FV_t}{r^t} \quad (6)$$

где  $FV_t$  - денежный поток, сформировавшийся через интервал времени  $t$  после момента получения актива;

$t$  - число периодов такой продолжительности, за которую рассчитан коэффициент дисконтирования  $r$  (то есть, если  $r$  рассчитан за 1 год, то число периодов должно измеряться в годах, если  $r$  рассчитан за 1 месяц, то число периодов должно измеряться в месяцах);

$n$  - индекс периода, в который был сформирован последний денежный поток  $FV_t$  по оплате приобретения соответствующего актива;

$r$  - значение коэффициента дисконтирования за временной интервал  $t = 1$ . При этом значение коэффициента дисконтирования признается одинаковым на протяжении всего наблюдаемого периода.

Сумма расходов по уплате процентов рассчитывается по традиционной схеме как разность между общей номинальной величиной будущего денежного потока и его дисконтированной величиной:

$$\text{Расходы по процентам} = \sum_{t=0}^n FV_t - \sum_{t=0}^n \frac{FV_t}{r^t} \quad (7)$$

Еще более сложным будет расчет дисконтированной величины будущих денежных потоков в том случае, когда значение коэффициента дисконтирования  $r$  является не одинаковым, а изменяется от периода к периоду. Такая ситуация имеет место в том случае, когда для повышения точности расчета коэффициента дисконтирования предприятие принимает к расчету коэффициент не за какой-либо длинный период, с последующим расчетом уровней за более короткие периоды, а использует именно "короткие" значения коэффициента дисконтирования, например, рассчитанные ежемесячно (цепные индексы). В этом случае уровень коэффициента будет нестабилен, а формула для расчета дисконтированной величины будущего денежного потока примет вид:

$$\text{Стоимость актива} = FV_0 + \sum_{t=1}^n \frac{FV_t}{r_1^* \dots^* r_t} \quad (8)$$

где  $FV_0$  - денежный поток, направленный на оплату соответствующего актива непосредственно в момент его получения

$r_1 \dots r_t$  - это уровни коэффициента дисконтирования в каждом конкретном периоде, начиная с периода  $t = 1$  и заканчивая периодом  $t = n$ . В данном случае значение коэффициента дисконтирования  $r_t$  фактически представляет собой цепной индекс, определяющий временную стоимость денег в периоде  $t$  по сравнению с периодом  $(t-1)$  (фактически уровни представляют из себя цепные индексы).

Таким образом, при определении стоимости активов их оценка должна представлять из себя дисконтированную величину будущего денежного потока, а разница между номинальным будущим потоком и его дисконтированной величиной составляет расходы по уплате процентов.

## **2 АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ ЭКОНОМИКИ ОРГАНИЗАЦИИ, СОСТОЯНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЯ МАТЕРИАЛЬНО – ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ**

### **2.1 Анализ современного состояния и тенденции развития экономики организации**

Полное наименование общества – общество с ограниченной ответственностью «ИРЗ-Фотон», сокращенное - ООО «ИРЗ-Фотон».

Местоположение: Удмуртская Республика, г. Ижевск, ул. Базисная, 19.

Входит в группу компаний АО «Ижевский радиозавод» — группа компаний, которые разрабатывают и производят аппаратуру в интересах ракетно-космической промышленности, железных дорог и нефтедобывающей отрасли.

Основные направления деятельности ООО «ИРЗ-Фотон»:

- разработка и производство печатных плат
- монтаж изделий и электронных блоков
- изготовление электронных узлов методом поверхностного монтажа

Общество обеспечивает полный цикл:

- проектирование печатных плат, сопровождение КД заказчика, доработка КД заказчика;
- обеспечение элементной базой, ее оптимизация;
- входной контроль;
- производство (в том числе контрактное);

Учредителем Общества является юридическое лицо ОАО «Ижевский радиозавод», зарегистрированное 18.08.93г. Администрацией Индустриального района г. Ижевска, расположенное по адресу: 126034, г. Ижевск, ул. Базисная, д.19.

ООО «ИРЗ-ФОТОН» зарегистрировано 27 декабря 2001 года

администрацией Индустриального района г. Ижевска.

Общество является юридическим лицом по законодательству Российской Федерации. Общество имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Целью деятельности общества является извлечение прибыли.

Право общества осуществлять деятельность, на занятие которой необходимо получение лицензии, возникает с момента получения такой лицензии или в указанный в ней срок и прекращается по истечении срока ее действия, если иное не установлено законом или иными правовыми актами.

Общество имеет круглую печать, содержащую его полное фирменное наименование на русском языке и указание на место его нахождения, штампы и бланки со своим наименованием.

Общество несет ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом.

Общество не отвечает по обязательствам своего Учредителя.

Учредитель Общества не отвечает по обязательствам и несет риск убытков, связанных с деятельностью Общества, в пределах стоимости внесенного им вклада.

Общество вправе в установленном порядке открывать банковские счета на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Общество самостоятельно планирует свою производственно-хозяйственную и иную деятельность.

Реализация продукции, выполнение работ и предоставление услуг осуществляется по ценам и тарифам, установленным Обществом самостоятельно, кроме случаев, предусмотренных действующим законодательством.

Оперативный, бухгалтерский и статистический учет Общества ведется в порядке, определенном нормативными актами для хозяйствующих субъектов

соответствующей организационно-правовой формы, неся ответственность за нарушение уставного порядка, в том числе и за нарушение сроков представления отчетности, хранить документы Общества в установленном порядке.

Прибыль Общества, полученную в результате деятельности его за отчетный период, по решению Общего собрания Участников Общества направлять на развитие его и на распределение между Участниками Общества в соответствии с их вкладом в Уставный капитал Общества.

Участник Общества вправе в любое время выйти из Общества независимо от согласия других его участников или Общества.

Общество в своей деятельности руководствуется ГК РФ, Законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 года № 14 ФЗ, Уставом и обязательными для исполнения актами исполнительных органов власти.

Согласно Приказа по предприятию утверждена структура ООО «ИРЗ-Фотон», которая относится к функционально-организационной. Ее характеризует: во-первых, четкое разделение труда, что приводит к появлению высококвалифицированных специалистов в каждой должности; во-вторых, иерархичность уровней управления, при которой каждый нижестоящий уровень контролируется вышестоящим и подчиняется ему; в-третьих, найм на работу в строгом соответствии с техническими квалификационными требованиями.

Организационно-правовая форма предприятия записана в Уставе предприятия, своде правил, регулирующий основные моменты деятельности организации, определяющий ее цели и задачи, принципы образования и деятельности.

Высшим органом управления является Собрание учредителей. Директор Общества назначается Учредителем Общества сроком на один год. Между лицом, назначенным Директором, и Обществом заключается договор (контракт), который от имени Общества подписывает Генеральный директор Учредителя. ООО «ИРЗ-Фотон» арендует помещение площадью 5367 кв.м.

Производственные площади разделяются на два цеха – цех 118 и присоединенный позже, в мае 2002года цех 285. Цеха разделены на участки и на производства. Службы разделены на два отдела: отдел 546 - директор, главный бухгалтер и отдел 547 – бухгалтерия и финансово-экономическая группа.

Рассмотрим основные показатели финансовых результатов деятельности ООО «ИРЗ-Фотон» за 2013 – 2015 гг. в таблице 2.1.

**Таблица 2.1 - Основные показатели деятельности ООО «ИРЗ-Фотон» за 2013 – 2015 г.**

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. к 2013 г. в %
1	2	3	4	5
1.Выручка, тыс. руб.	609615	568370	738021	121,1
2.Себестоимость, тыс. руб.	568069	559289	717668	126,3
3. Коммерческие расходы. Тыс. руб.	108	172	109	100,9
4.Валовая прибыль, тыс. руб.	41546	9081	20353	49,0
5. Прибыль от продажи, тыс. руб.	41438	8909	20244	48,9
6.Прибыль (убыток) до налогообложения (+;-), тыс. руб.	31875	2433	17359	54,5
7.Чистая прибыль (убыток) (+;-), тыс. руб.	23731	654	12903	54,4
8.Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+;-), %	7,29	1,59	2,82	-

Как следует из таблицы 2.1, за анализируемый период выручка от продаж выросла практически на 21,1% за счет наращивания объемов производства и исполнения крупных госзаказов. При этом рост себестоимости составил 26,3%, то есть себестоимость выросла более существенно, чем выручка. Именно это

обстоятельство послужило причиной снижения рентабельности продаж (таблица 2.1). Прочие доходы несколько скорректировали конечный финансовый результат- чистую прибыль, она продемонстрировала меньшее снижение по сравнению с прибылью от продаж – уменьшилась на 45,6%. В итоге имеем: показатель общей рентабельности деятельности снизился с 7,29% до 2,82%. Руководству необходимо разработать меры по оптимизации доходов/расходом.

Далее рассмотрим показатели эффективности использования ресурсов предприятия (таблица 2.2.).

**Таблица 2.2 - Показатели эффективности использования ресурсов и капитала ООО «ИРЗ-Фотон» за 2013 – 2015 г.**

Показатели	2013г.	2014г.	2015 г.	2015 г. к 2013 г. в %
1	2	3	4	5
<b>А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных денежных средств</b>				
1.Среднегодовая стоимость основных средств, тыс,руб,	6141	6786	5883	95,80
в т,ч,производственных	5650	6243	5530	97,88
2.Фондовооруженность, тыс,руб,	17,15	18,96	16,43	95,80
3.Фондоемкость, руб,	0,010	0,012	0,008	79,13
4.Фондоотдача, руб,	99,27	83,76	125,45	126,37
5.Рентабельность (убыточность) использования основных средств, %	386,44	9,64	219,33	-
<b>Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов</b>				
6.Затраты труда, тыс,чел,-час,	696	698	702	100,87
7. Производительность труда, тыс, руб,/чел,	1703	1588	2062	121,06
8.Фонд оплаты труда, тыс,руб,	96076	96144	101759	105,92
9.Выручка на 1 руб, оплаты труда, руб,	6,35	5,91	7,25	114,30
<b>В.Показатели эффективности использования капитала</b>				

Продолжение таблицы 2.2

1	2	3	4	5
10.Рентабельность(убыточность) совокупного капитала (актива), %	20,10	1,21	4,36	-
11.Рентабельность(убыточность) собственного капитала, %	34,89	2,38	14,76	-
12.Рентабельность(убыточность) внеоборотных активов, %	367,90	32,92	262,78	-
13.Рентабельность(убыточность) оборотных активов, %	21,27	1,26	4,43	-

Из данных таблицы 2.2 следуют выводы о том, что:

Среднегодовая стоимость основных средств снизилась в анализируемом периоде на 4,2% за счет начисления амортизации, которое не было компенсировано достаточным введением новых объектов основных средств. Отметим, что снижение стоимости производственных фондов составило всего 2,12%. Динамика показателей фондоотдачи и фондоемкости по вышеобозначенной показывает положительную динамику, то есть основные средства стали использоваться более эффективно. Фондовооруженность снизилась ввиду постоянной численности персонала, в то время, как стоимость основных средств имеет тенденцию к снижению.

Расчетные данные показывают, что выросла эффективность использования трудовых ресурсов: при росте фонда оплаты труда на 5,92%, производительность труда выросла на 21,06%, а показатель выручки на 1 руб, оплаты труда – на 14,3%.

Все показатели рентабельности в 2015 г. снизились по сравнению с 2013г., что связано с более высоким темпом роста расходов, чем доходов.

Далее изучим динамику денежных потоков в организации. В таблице 2.3 представлено движение денежных средств ООО «ИРЗ-Фотон» в период с 2013 года по 2015год.

**Таблица 2.3 - Движение денежных средств ООО «ИРЗ-Фотон» за 2011-2013, тыс.руб.**

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015г. в % к 2013г.
1	2	3	4	5
1.Остаток денежных средств на начало отчетного периода	3 945	1 273	12 537	317,8
2.Поступление денежных средств-всего	582 183	571 460	879 245	151,0
в том числе:				
а) от текущей деятельности	582 167	561 460	876 805	150,6
б) от инвестиционной деятельности	16	0	0	-
в) от финансовой деятельности	0	10 000	2 440	-
3.Расходование денежных средств - всего	574 849	560 260	885 647	154,1
в том числе:				
а)в текущей деятельности	570 703	558 569	884 395	155,0
б)в инвестиционной деятельности	4146	1691	1252	30,2
в) в финансовой деятельности	0	0	0	-
4.Чистые денежные средства – всего	-2 222	11 200	-6 402	288,1
а) от текущей деятельности	11 464	2 891	-7 590	-66,2
б) от инвестиционной деятельности	-4 130	-1 691	-1 252	30,3
в) от финансовой деятельности	-9 556	10 000	2 440	-25,5
Величина влияния изменений курса иностранной валюты	-450	64	-23	5,1
<b>5.Остаток денежных средств на конец отчетного периода</b>	1 273	12 537	6 112	480,1

Как видно из таблицы 2.3, ООО «ИРЗ-Фотон» основные потоки приходятся на текущую производственную деятельность, что является нормой. Отметим, что в 2015 г. у общества имеется кассовый разрыв- отрицательная разница между поступлениями выручки и текущими платежами. Данная ситуация крайне опасна, так как общество выводит денежные средства из оборота и может возникнуть необходимость привлечения дорогостоящих кредитов для финансирования хозяйственной деятельности.

Отметим, что общество осуществляет модернизацию своей производственной базы, поэтому имеются оттоки денежных средств по инвестиционной деятельности. Оценить данную ситуацию не представляется возможным без более глубокого анализа на предмет рентабельности произведенных инвестиций и сроках их окупаемости. Однако, безусловно, обновление производственных фондов должно происходить.

Общество также производит финансовые операции, связанные с куплей-продажей финансовых вложений и получение/ выдачей займов. Отметим, что в 2014 г. и 2015 г данные операции принесли положительные потоки денежных средств ООО «ИРЗ-Фотон».

Для полной характеристики состояния общества проведем коэффициентный анализ его ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости (таблица 2.4.).

**Таблица 2.4 - Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости ООО «ИРЗ-Фотон» за 2013-2015 г.**

Показатели	Нормальное ограничение	На конец года			2015. в % к 2013г.
		2013г.	2014г.	2015г.	
1	2	3	4	5	6
1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности)	$\geq 2$	2,557	2,132	1,425	55,740
2. Коэффициент абсолютной ликвидности	$\geq (0,2-0,5)$	0,022	0,141	0,023	102,726
3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия)	$\geq 0,8$	0,915	0,922	0,651	71,145
4. Наличие собственных оборотных средств, тыс, руб,	–	82701	94858	110985	134,0

## Продолжение таблицы 2.4

5, Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс, руб,	–	86880	99686	115989	134,0
6, Излишек (+) или недостаток (-), тыс, руб,:					
а) собственных оборотных средств	–	-10212	-12719	-98446	-
б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат	–	-6033	-7891	-93442	-
7, Коэффициент автономии (независимости)	$\geq 0,4$	0,576	0,510	0,295	51,255
8, Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	$\leq 1$	0,681	0,920	2,348	344,995
9, Коэффициент маневренности	$\geq 0,5$	0,522	0,473	0,279	53,443
10, Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования	$\geq 0,1$	0,552	0,491	0,283	51,375
11, Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств	$\geq 1$	1,469	1,087	0,426	28,986

Из таблицы 2.4. следуют выводы:

Коэффициенты абсолютной, текущей и промежуточной ликвидности находятся вне рекомендуемого диапазона на конец 2015 г., что

свидетельствует о том, что организация не способна погашать свои текущие обязательства из высоколиквидных активов и оборотных средств в целом. Это подтверждает ранее сделанные выводы о проблемах с денежными потоками общества.

Показатель наличия собственных оборотных средств в 2015 г. вырос на 34% по сравнению с 2013 г., на аналогичное значение выросла общая величина основных источников формирования запасов и затрат.

Увеличился дефицит собственных оборотных средств и общей величины основных источников для формирования запасов и затрат.

На конец 2015 г. коэффициенты автономии и соотношения заемных и собственных средств не соответствуют нормативным значениям, причем ситуация имеет негативную тенденцию.

Коэффициент маневренности ниже рекомендуемого значения с 2014 г., что означает, что активы общества не мобильны.

Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования в 2015 г. ниже нормы.

Коэффициент финансовой зависимости свидетельствует о появлении финансовой зависимости общества от внешних источников финансирования деятельности в 2015 г., в 2013-2014 гг. общество было самодостаточным с точки зрения финансирования своего хозяйственного оборота.

Таким образом, можно сделать выводы о том, что баланс ООО «ИРЗ-Фотон» не ликвиден, коэффициенты, характеризующие финансовое состояние существенно ухудшились, финансовое состояние вызывает серьезные опасения и требует вмешательства менеджмента общества.

## 2.2 Оценка современного состояния учета запасов в организации

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденным Приказом МФ РФ от 09.06.01 г. № 44Н и «Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов», утвержденных Приказом МФ РФ от 28.12.01 г. № 119Н, а также утвержденной приказом руководителя ООО «ИРЗ-Фотон» учетной политики к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов (МПЗ) в исследуемом обществе принимаются активы:

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

- предназначенные для продажи;

- используемые для управленческих нужд организации.

Учет МПЗ в организации ведется по каждому наименованию (номенклатурному номеру) в количественном и суммовом выражении.

МПЗ принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которая включает в себя:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

- таможенные пошлины;

- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;

- затраты по заготовке и доставке МПЗ до места их использования;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением МПЗ.

Фактическая себестоимость МПЗ, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

МПЗ, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или в распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре, и учитываются на забалансовом счете 002 "ТМЦ на ответхранении." (возвратная тара, канистры, давальческие ПКИ, фотошаблоны на ответхранении).

МПЗ, стоимость которых выражена в иностранной валюте, принимаются к учету в соответствии с ПБУ 3/2006.

В ООО «ИРЗ-Фотон» в составе МПЗ учитываются:

- сырье и материалы;
- готовая продукция;
- товары.

Однако, в силу того, что ООО «ИРЗ-Фотон» осуществляет только производственную деятельность, торговлей не занимается, то товаров для перепродажи не имеет на балансе, соответственно данный раздел учета в настоящем исследовании рассматриваться не будет.

В первую очередь, рассмотрим порядок и состояние учета сырья и материалов, как наиболее значимой составляющей в структуре МПЗ общества.

К материалам в ООО «ИРЗ-Фотон» относятся предметы, срок полезного использования которых менее 1 года, которые относятся к предметам труда и необходимы для производства продукции, работ, услуг, для хозяйственных нужд организации.

В ООО «ИРЗ-Фотон» действует наиболее распространенная на промышленных предприятиях классификация материалов:

- основные материалы (используемые в основном производстве);
- вспомогательные материалы (используемые во вспомогательных и обслуживающих производствах);
- покупные полуфабрикаты;
- полуфабрикаты собственного производства;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности;
- специальная оснастка и специальная одежда;

- тара и упаковочный материал;
- прочие материалы.

Данная классификация положена в основу синтетического и аналитического учета материалов в организации.

Кроме того, для управленческих нужд в ООО «ИРЗ-Фотон» используется и другая классификация:

Основные материалы- предметы труда, из которых изготавливают продукт и которые образуют материальную (вещественную) основу продукта.

Вспомогательные материалы в отличие от основных не образуют вещественной основы продукта: они могут присоединиться к основным материалам для придания ему определенного качества, они могут потреблять орудия труда для поддержания их в рабочем состоянии; могут использоваться для обеспечения нормального хода процесса производства: для ремонта и т.д.

Полуфабрикаты - сырье и материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией. В изготовлении продукции они выполняют такую же роль, как и основные материалы, т.е. составляют ее материальную основу.

Отходы производства - остатки сырья и материалов, образующиеся в результате раскроя материалов и их обработки. Одни отходы полностью утрачивают свои потребительские свойства, другие могут вновь пройти обработку.

В отдельные группы выделены: топливо, запасные части, которые по своей роли являются вспомогательными материалами, но, учитывая, что они имеют значительный удельный вес, они выделяются в отдельную группу.

Топливо в производстве подразделяется на энергетическое (горючее) и технологическое, а также для хозяйственных нужд.

Запасные части используются для ремонта основных средств и имеют, как правило, строго целевой характер. Они нужны для поддержки оборудования в рабочем состоянии.

В своей производственной деятельности ООО «ИРЗ-Фотон» использует следующие сырье и материалы: стеклотекстолиты и стеклоткани различных марок для производства печатных плат, фотобумагу и фотопленку для производства фотошаблонов, химические растворы для гальванического производства, сверла, фрезы для обрабатывающих станков, ЗИП для ремонта оборудования, микроскопы, скальпели, фоторезисты, ПКИ и т.д.

Приобретаемые материалы учитываются по фактической стоимости приобретения.

Постановка учета по фактической стоимости возможна, при достаточно высоком уровне автоматизации бухгалтерского и складского учета, что и отмечено в ООО «ИРЗ-Фотон».

Процесс движения сырья и материалов состоит из трех основных стадий: поступление сырья и материалов в организацию, расходование материалов в процессе производства и управления, выбытие из организации.

На первой стадии производится принятие сырья и материалов к учету на основании первичных учетных документов и их стоимостная оценка.

На второй стадии происходит расходование сырья и материалов – их отпуск на производство продукции, исправление брака, обслуживание производства для управленческих нужд организации.

На третьей стадии осуществляется учет сырья и материалов, выбывающих из организации в следствие различных причин.

Согласно ч. 1, 4 ст. 9 Закона N 402-ФЗ каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Указанный Закон не содержит положений, ограничивающих организацию в разработке форм первичных кассовых документов. Все формы первичных документов определены в Учетной политике организации.

В соответствии с принятой Учетной политикой учет сырья и материалов в ООО «ИРЗ-Фотон» осуществляется на основании следующих первичных документов: приходного ордера, доверенности, акта о приемке материалов, требования, накладной на внутреннее перемещение, накладной на отпуск материалов, карточки складского учета материалов, ведомости учета остатков материалов на складе.

Согласно требованию учетной политики на предприятии применяются унифицированные формы, утвержденные Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 №71а (ред. от 21.01.2003) «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве».

Доверенность (формы № М-2 и № М-2а) применяются для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению. Выдачу этих доверенностей регистрируют в заранее пронумерованном и прошнурованном журнале учета выданных доверенностей.

Приходный ордер по форме № М-4 применяется для учета материалов, поступающих от поставщиков. Приходный ордер в одном экземпляре составляет материально ответственное лицо в день поступления ценностей на склад. Приходный ордер должен выписываться на фактически принятое количество ценностей.

Акт о приемке материалов (форма № М-7) применяется для оформления приемки материальных ценностей, имеющих количественное и качественное расхождение, а также расхождение по ассортименту с данными сопроводительных документов поставщика; составляется также при приемке материалов, поступивших без документов; является юридическим основанием для предъявления претензии поставщику, отправителю.

Требование-накладная (форма № М-11) и отпуск материалов непосредственно в карточках учета материалов (форма № М-17) применяется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами. Представитель структурного подразделения при получении материалов расписывается непосредственно в карточках учета материалов

Накладная на отпуск материалов на сторону (форма № М-15) применяется для учета отпуска материальных ценностей сторонним организациям, на основании договоров и других документов.

Карточка учета материалов (форма № М-17) применяется для учета движения материалов на складе по каждому виду и размеру; заполняется на каждый номенклатурный номер материала и ведется материально ответственным лицом (кладовщиком). Записи в карточке ведут на основании первичных приходно-расходных документов в день совершения операции.

Количественные остатки материалов на 1-е число каждого месяца на основании выверенных карточек складского учета по каждому номенклатурному номеру переносятся в сальдовую ведомость сотрудником бухгалтерской службы.

В таблице 2.5 указаны применяемые в организации формы по учету материалов.

**Таблица 2.5 - Формы первичных документов по учету материалов**

Номер формы	Наименование формы	Количество экземпляров
1	2	3
М-2 и М-2а	Доверенность	1
М-4	Приходный ордер	1
М-7	Акт о приемке материалов	2
М-11	Требование-накладная	2
М-15	Накладная на отпуск материалов на сторону	3
М-17	Карточка учета материалов	1

Итак, операции, связанные с поступлением, внутренним перемещением и отпуском сырья и материалов в организации оформляются первичными учетными документами типовой формы. Первичные документы составляются в момент совершения операций.

Для учета сырья и материалов в ООО «ИРЗ-Фотон» используется счет 10 «Материалы».

Счет 10 «Материалы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, тары и т.п. ценностей организации (в том числе находящихся в пути и переработке).

Учет приобретенных материалов и сырья в ООО «ИРЗ-Фотон» ведется на счете 10 «Материалы», без использования счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», то есть по фактической себестоимости их приобретения.

К счету 10 «Материалы» открыты следующие субсчета:

**Таблица 2.6 - Субсчета учета сырья и материалов согласно рабочему плану счетов предприятия**

Счет/субсчет	Наименование	Вид счета	Субконто 1
1	2	3	4
10	Материалы	Активный	-
10.1	Сырье и материалы	Активный	Группа материалов
10.2	Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали	Активный	Группа материалов
10.3	Топливо	Активный	Группа материалов
10.4	Тара и тарные материалы	Активный	Группа материалов
10.5	Запасные части	Активный	Группа материалов
10.6	Прочие материалы	Активный	Группа материалов
10.7	Материалы, переданные в переработку на сторону	Активный	Группа материалов
10.8	Строительные материалы	Активный	Группа материалов
10.9	Инвентарь и хозяйственные принадлежности	Активный	Группа материалов

## Продолжение таблицы 2.6

1	2	3	4
10.10	Специальная оснастка и специальная одежда на складе	Активный	Группа материалов
10.11	Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации	Активный	Группа материалов
10.17	Транспортно-заготовительные расходы	Активный	

Поступающие материалы согласно представленным документам и отчетам в ООО «ИРЗ-Фотон» относятся в Дебет счета 10 «Материалы». Фактической себестоимостью материалов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

При поступлении сырья и материалов ООО «ИРЗ-Фотон» использует следующие корреспонденции счетов (таблица 2.7).

**Таблица 2.7 - Журнал регистрации хозяйственных операций по поступлению материалов**

№ п/п	Содержание операции	Сумма руб.	Корреспонденция счетов		Документ-основание
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
<b>Корреспонденция счетов по учету поставки материалов с оплатой поставщику после получения материалов</b>					
1.	Отражается поступление материалов от поставщика на склад организации. Без НДС.	105700	10-1	60-1	Товарная накладная, Приходный ордер
2.	Отражается сумма НДС, относящегося к полученным материалам	19026	19-3	60-1	Товарная накладная, счет-фактура
3.	Отражена сумма ТЗР без НДС	26000	10-17	60-1	Товарно-транспортная накладная
4.	Учтена сумма НДС по ТЗР	4680	19-3	60-1	Счет-фактура
5.	Относится сумма НДС к возмещению из бюджета	23706	68-2	19-3	Счет фактура, Товарная накладная

1	2	3	4		
6.	Отражается факт погашения задолженности поставщику за полученные ранее материалы	105700	60-1	51	Банковская выписка Платежное поручение
<b>Проводки по учету поставки материалов по предоплате</b>					
7.	Отражается предоплата поставщику за материалы	86900	60-1	51	Банковская выписка Платежное поручение
8.	Отражается поступление материалов от поставщика на склад организации.	86900	10-1	60-1	Товарная накладная Приходный ордер
9.	Отражается сумма НДС, относящегося к полученным материалам	15642	19-3	10-1	Товарная накладная, счет-фактура
10.	Относится сумма НДС к возмещению из бюджета.	15642	68-2	19-3	Счет фактура Товарная накладная
11.	Зачитывается ранее перечисленная предоплата в счет погашения задолженности за полученные материалы	86900	60-1	60-2	Бухгалтерская справка-расчет
<b>Проводки по учету поступления материалов через подотчетных лиц</b>					
12.	Отражается выдача денежных средств из кассы, либо перевод на карту подотчетному лицу	37000	71	50, 51	Расходный кассовый ордер, банковская выписка
13.	Отражается поступление материалов от подотчетного лица на склад организации на основании первичных документов, приложенных к авансовому отчету.	37000	10-1	71	Товарная накладная приходный ордер, авансовый отчет
14.	Отражается сумма НДС, относящегося к полученным материалам	6660	19-3	71	Товарная накладная, счет - фактура
15.	Относится сумма НДС к возмещению из бюджета. Проводка делается при наличии счета фактуры поставщика	6660	68-2	19-3	счет – фактура, товарная накладная

Тара, поступившая с материальными ценностями, приходится одновременно с полученными материалами:

- тара однократного использования (бумажная, картонная, полиэтиленовая и др.) учитывается в стоимости полученных материалов;

- тара, стоимость которой выделена отдельной строкой в договоре (накладной, счете-фактуре) и является оборотной, приходится на отдельный субсчет 10 счета (10.04 «Тара и тарные материалы») по цене поставщика под отчет материально-ответственному лицу (на центральный склад или цеховую кладовую) с присвоением отдельного номенклатурного номера.

Оборотная тара, пришедшая в негодное состояние вследствие естественного износа, списывается с К-та счета 10.04 в Д-т счета 91.02, как прочие расходы.

Транспортно-заготовительные расходы, понесенные при приобретении материалов, учитываются на счете 10.17.

К транспортно-заготовительным расходам относятся:

- оплата расходов по доставке приобретаемых материалов до места их использования;

- наценки (надбавки) снабженческо-сбытовых организаций, комиссионное вознаграждение;

- таможенные пошлины и иные платежи, связанные с импортом материальных ценностей;

- оплата за хранение материалов в местах их приобретения, на железнодорожных станциях;

- недостача и порча материалов в пути в пределах норм естественной убыли;

- другие расходы, включаемые в фактическую себестоимость материалов.

Сумма ТЗР ежемесячно списывается на те счета бухгалтерского учета, на которых отражен расход соответствующих материалов, пропорционально их учетной стоимости. ТЗР, относящиеся к запасам, оставшимся на складах, остаются не распределенными (т.е. числятся на счете 10.17).

Величина ТЗР распределяется исходя из удельного веса (процента к учетной стоимости материалов), сложившегося за отчетный месяц. Т.е. процент

ТЗР к учетной стоимости материалов текущего месяца определяется исходя из отношения суммы остатка ТЗР на начало текущего месяца и суммы ТЗР за отчетный месяц к сумме остатка ТМЦ на начало текущего месяца и поступивших материалов за месяц по учетной цене.

Стоимость инструмента, оснастки, специальной оснастки, предназначенной для индивидуальных заказов, хозяйственного инвентаря и принадлежностей, специальной, форменной и технологической одежды, а также средств индивидуальной защиты списывается на затраты по мере их передачи в производство или эксплуатацию с центрального склада в подразделения. Учет таких материалов ведется на счете 10.11 по номенклатуре и количеству.

Учет и контроль выдачи работникам форменной одежды индивидуального пользования в установленные сроки возлагается на заведующего хозяйством. Ее выдача (возврат) фиксируется записью в личной карточке учета и выдачи форменной одежды индивидуального пользования.

Не пригодный к дальнейшему использованию инструмент, оснастка, инвентарь и т.п., списываются с учета по акту на списание ТМЦ.

Отходы (ветошь, металлолом, драгоценные металлы, тара б/у), образующиеся при использовании, списании и ликвидации МПЗ, по накладной (форма М-11) приходятся на шихтовом участке.

Продажа материалов производится по договорной цене в соответствии с договором купли-продажи.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается по сырью, материалам и другим материально-производственным запасам, используемым при производстве готовой продукции, работ, оказании услуг, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость этой готовой продукции, работ, услуг соответствует или превышает ее фактическую себестоимость.

В ООО «ИРЗ-Фотон» при отпуске материалов на производство продукции их оценка производится организацией по методу ФИФО.

В бухгалтерском учете операции по отпуску сырья и материалов на

производство продукции и на другие хозяйственные цели отражаются проводками (таблица 2.8):

**Таблица 2.8- Журнал регистрации хозяйственных операций по передаче материалов в производство**

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов		Документ-основание
			Дебет	Кредит	
1.	Списаны материалы на изготовление продукции основного производства	232000	20	10-1	Требование-накладная
2.	Списана стоимость запчастей на проведение ремонтных работ	930,75	25	10-5	Требование-накладная М-11
3.	Списаны материалы на общехозяйственные нужды.	6000	26	10-3	Требование-накладная
4.	Списаны материалы, использованные при устранении брака в производстве	43000	28	10-1	Требование-накладная
5.	Списаны материалы на осуществление операций, связанных с реализацией продукции	80000	44	10-10	Накладная

Аналитический учет материалов на складах организации осуществляется по каждому типу и размеру, в соответствии с порядком хранения материалов, определяемом как условиями производственного потребления материалов, так и требованиями организации складского хозяйства.

Прием-сдача первичных учетных документов оформляется составлением реестра, в котором работник бухгалтерии расписывается в получении документов.

В книгах складского учета на каждый номенклатурный номер открывается карточка регистрации партии, далее по тексту КРП (номер партии прихода). В КРП заносится следующая информация: поставщик, дата изготовления, наличие драгоценных металлов, страна происхождения. Книги складского учета пронумерованы и прошнурованы, количество листов в книге заверяется подписью главного бухгалтера.

Одним из сложных вопросов в управлении материалами, является получение данных об их движении. В своей основе аналитический учет призван

обеспечить контроль над движением и сохранностью материалов, как по каждому наименованию, так и по каждому складу и материально ответственному лицу.

Аналитический учет по счету 10 «Материалы» ведется в местах хранения материалов (на складах) и в бухгалтерии. На складах учет ведут материально ответственные лица на специальных карточках, которые заполняют складские работники на каждое наименование и вид материалов. В карточках материально-ответственные лица отражают операции по поступлению и расходу материалов. Карточки ведутся в электронном виде.

Каждому складу приказом по предприятию присваивается постоянный номер, который впоследствии указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада.

Далее рассмотрим организацию учета готовой продукции в обществе.

Готовая продукция – часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, предусмотренных законодательством).

Учет готовой продукции на складах предприятия осуществляется на счете 43 «Готовая продукция» (субсчета к счету открываются в разрезе складов и видов продукции), без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Аналитический учет готовой продукции на счете 43 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)», ведется в разрезе складов и видов готовой продукции. В течение месяца готовая продукция учитывается по нулевой стоимости в разрезе количеств, один раз в месяц происходит расчет полной фактической производственной себестоимости. В связи с этим бухгалтерский учет готовой продукции ведется по полной фактической себестоимости.

Оперативный (складской) учет изготовленной и отгруженной готовой продукции осуществляется в разрезе номенклатуры и по количеству.

Если готовая продукция используется подразделениями организации, то по требованию (форма М-11) оформляется перемещение НЗП одного подразделения в НЗП другого подразделения в разрезе статей. На первое число каждого месяца проводится корректировка калькуляции по подразделениям, формируется проводка Д-т 20 К-т 20.

Организация отгруженные, но не оплаченные товары, отдельно на счете 45 «Отгруженные товары» не отражает в соответствии с принятой учетной политикой.

Таким образом, на предприятии составляются следующие бухгалтерские записи по учету выпуска готовой продукции:

**Таблица 2.9 - Журнал регистрации хозяйственных операций по учету выпуска готовой продукции**

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.	Корреспонденци я счетов		Документ
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1. Оприходована на склад готовая продукция	14203	43	20	Накладная на внутреннее перемещение материалов
2. Продажа готовой продукции	14203	90.2.1.	43	Накладная-пропуск, счет-фактура

Следует отметить также, что часть готовой продукции ООО «ИРЗ-Фотон» использует на собственные нужды. Такие материальные ценности приходятся по их фактической производственной себестоимости в дебет соответствующих счетов (в зависимости от их дальнейшего назначения) с кредита счета «Готовая продукция». То есть в зависимости от того, для чего будет использоваться готовая продукция, в бухгалтерском учете предприятия могут быть сделаны следующие бухгалтерские проводки:

**Таблица 2.10 - Журнал регистрации хозяйственных операций учета использования готовой продукции на собственные нужды**

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.	Корреспонденция счетов		Документ
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1. Списывается стоимость готовой продукции, переданной во вспомогательные производства	70	23	43	Накладная на внутреннеперемещение материалов, требования
2. Списывается стоимость готовой продукции, использованной при осуществлении общепроизводственных расходов	16	25	43	Накладная на внутреннее перемещение материалов, требования
3. Списывается стоимость готовой продукции, использованной при осуществлении общехозяйственных расходов	300	26	43	Накладная на внутреннее перемещение материалов, требования
4. Списывается стоимость готовой продукции, использованной при исправлении производственного брака	150	28	43	Накладная на внутреннее перемещение материалов, требования

Движение первичных документов в обществе регламентируется Распоряжением директора по финансам, с целью упорядочивания документооборота в бухгалтерском учете.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, также ответственность за своевременное и качественное создание документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота по предприятию осуществляет главный бухгалтер.

В ООО «ИРЗ-Фотон» применяется автоматизированная форма учета, в частности, используется программа «1С : Бухгалтерия» версия 8.

Схема документооборота ООО «ИРЗ-Фотон» в части учета материально-производственных запасов представлена на рисунке 2.1. Как видно из рисунка

2.1 на основании первичных документов (накладных, счетов-фактур и др.) вводятся данные в учетную систему «1С:Бухгалтерия», формируются бухгалтерские проводки, которые в свою очередь формируют учетные регистры и бухгалтерскую и налоговую отчетность.

Первичные документы, создаваемые вручную и поступающие извне: товарно-транспортная накладная, счет-фактура и др.	Справочники			
	Общего назначения: учетная политика, План счетов (сч. 10, 43), константы, подразделения и др.		Субконто: номенклатура (материалы и готовая продукция), склады (места хранения), счета учета номенклатуры, типы цен, цены номенклатуры, классификатор единиц измерения	
Регистрация хозяйственных операций				
Поступление материалов, выпуск готовой продукции	Поступление дополнительных расходов	Перемещение МПЗ	Отгрузка МПЗ на сторону	Счет-фактура (ввод на основании)
Журналы				
Операций		Проводок (регистр бухгалтерии)		
Отчеты (формирование результативной информации)				
Стандартные		Регламентированные		
Регистры синтетического учета: - обороты счета 10,43 (главная книга); - анализ счета 10, 43		Бухгалтерская отчетность		
Регистры аналитического учета: - оборотно-сальдовая ведомость по счетам 10, 43; - анализ субконто; - обороты между субконто; - карточка субконто; - карточки счетов 10, 43 и др.		Налоговая отчетность		

**Рисунок 2.1 - Схема организации учетного процесса материально-производственных запасов в ООО «ИРЗ-Фотон»**

Таким образом, проведенное исследование состояния учета материально-производственных запасов в ООО «ИРЗ-Фотон» позволяет сделать следующие **выводы:**

Методология ведения бухгалтерского учета производственных запасов полностью соответствует требованиям действующего законодательства и принятой Учетной политики организации. Однако, имеется проблема громоздкого первичного учета в силу применения значительного количества унифицированных форм. Также проблема ведения автономных (параллельных) видов учета: складского и бухгалтерского, то есть каждая операция по движению материально-производственных запасов дважды дублируется в различных системах: 1С:Раруз, в подсистемах справочной системы «Монитор»ТМЦ2.0, АУ ГП, АСУ «Договора», Потребность.

### **2.3 Оценка современного состояния методики проведения контроля запасов в организации**

Концептуальные подходы проведения современной методики контроля материально-производственных запасов, рассмотренные выше, дают возможность их практического применения в коммерческой организации. Рассмотрим применение рассмотренных нами этапов контроля материально-производственных запасов на ООО «ИРЗ-Фотон».

Контроль в ООО «ИРЗ-Фотон» проводится в рамках внутреннего аудита, проводимого силами и специалистами бухгалтерии ООО «ИРЗ-Фотон». Создается инвентаризационная комиссия, которая проводит полную проверку МПЗ в ООО «ИРЗ-Фотон».

Первый этап - планирование контроля материально-производственных запасов предполагает составление плана и программы контроля запасов. Общий план проверки материально-производственных запасов приведен в таблице 2.11.

Общий план является достаточно подробным и служит руководством при разработке программы контроля (таблица 2.12). В нем нашла отражение, изученная автором в первой главе исследования, стратегия проведения проверки учета материально-производственных запасов.

**Таблица 2.11 - Общий план проверки учета материально-производственных запасов**

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения
1	2	3
1	Контроль операций по поступлению материальных ценностей	1.10.2016-30.10.16
2	Контроль движения материальных ценностей	1.10.2016-30.10.16
3	Контроль учета использования материальных ценностей	1.10.2016-30.10.16
4	Контроль сводного учета материальных ценностей	1.10.2016-30.10.16
5	Контроль полноты и качества инвентаризации МПЗ	1.10.2016-30.10.16
6	Проведение анализа использования материальных ценностей	1.10.2016-30.10.16

**Таблица 2.12 - Программа контроля учета материально-производственных запасов**

№ п/п	Содержание	Источники информации	Приемы проверки
1	2	3	4
1	проверка остатков сырья и материалов, готовой продукции	Учетные данные отчетности, регистров	Пересчет выборочный, подтверждение
2	проверка соответствия остатков сырья и материалов, готовой продукции аналитического и синтетического учета и бухгалтерской отчетности	Аналитические и синтетические регистры учета	Сопоставление, подтверждение
3	оценка применимости выбранной учетной политики организации и анализ правильности и последовательности ее применения	Учетная политика, НПА	Сопоставление, подтверждение
4	проверка правильности проведения организацией инвентаризации и отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете	Учетная политика, приказ о проведении инвентаризации, положение об	Прослеживание, сканирование, сопоставление

Продолжение таблицы 2.12

1	2	3	4
		инвентаризационной комиссии, акты инвентаризации, регистры учета	
7	проверка обеспечения сохранности сырья и материалов, готовой продукции	Договоры о материальной ответственности, должностные инструкции материально-ответственных лиц, акты ревизий, наблюдение	Подтверждение
8	проверка документального подтверждения прав собственности на сырье и материалы	Договоры, накладные, счета-фактуры	Сканирование, подтверждение
9	проверка документального подтверждения операций по движению сырья и материалов, готовой продукции отраженных в бухгалтерском учете	Накладные, карточки складского учета, регистры учета	Сканирование, подтверждение
10	проверка правильности оформления документов	Приходные ордера, доверенности, акты о приемке материалов, требования, накладные на внутреннее перемещение, накладные на отпуск материалов, карточки складского учета материалов и готовой продукции, ведомости учета остатков материалов и готовой продукции на складе	Сканирование
11	проверка правильности оценки сырья и материалов, готовой продукции	Учетная политика, регистры учета	Прослеживание, пересчет
12	проверка правильности формирования стоимости материалов и готовой продукции при их приобретении (изготовлении)	Договоры, накладные, счета-фактуры, счета поставщиков	Сканирование, подтверждение
13	проверка полноты раскрытия информации о сырье, материалах и готовой продукции в бухгалтерской отчетности	Бухгалтерская отчетность, регистры учета	Сканирование, подтверждение
14	анализ эффективности использования материалов	Расчеты	Анализ, прослеживание, расчет
15	оформление результатов контроля	Анализ результатов контроля	

Второй этап– тестирование оценки системы внутреннего контроля (СВК). В структуре АО «ИРЗ» за организацию внутреннего контроля отвечает отдел внутреннего аудита самого завода, который проводит контроль в дочерних организациях АО «ИРЗ». Внешний контроль осуществляется со стороны налоговой инспекции в ходе выполнения налоговых проверок, а также со стороны внешних аудиторских компаний. Мы продолжим рассматривать проведения контроля внутренними аудиторами.

Контроль правильности учета материально-производственных запасов целесообразно начинать с тестирования системы учета и внутривозвратного контроля, осуществляемого с помощью вопросника составленного проверяющими лицами.

**Таблица 2.13 -Тестирование системы внутривозвратного контроля системы учета МПЗ**

№ п/п	Фактор	Оценка		
1	2	3		
<b>1. Стиль и основные принципы управления</b>				
1.1	Отношение руководства к предпринимательскому риску	Рискованность руководства	Умеренность	Осторожность руководства
1.2	Отношение руководства к бухгалтерскому учету и отчетности	Непонимание их роли	Недостаточное понимание	Понимание их роли
1.3	Готовность руководства к исправлению ошибок и нарушений	Нежелание исправлять что-либо	Неопределенность позиции	Понимание необходимости и принятие соответствующих мер
1.4	Выполнение рекомендаций аудиторов	Невыполнение рекомендаций	Частичное невыполнение	Своевременное
<b>2. подготовка бухгалтерской отчетности</b>				
2.1	Соблюдение графика подготовки отчетности	Отчетность сдается с опозданием	График не соблюдается. Отчетность сдается в последний день	График подготовки отчетности соблюдается. Отчетность сдается не менее чем за два дня до установленного срока

Продолжение таблицы 2.13

1	2	3	4	5
2.2	Подготовка рабочего плана счетов и инструкций по ведению учета	Рабочий план счетов отсутствует	Рабочий план счетов составлен формально и не соответствует особенностям организации	Рабочий план счетов частично корректируется в соотв. с установленным и требованиями и особенностями организации
2.3	Реакция на изменение в порядке ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности	Плохая	Средняя	Отслеживаются изменения и оперативно применяются необходимые меры
2.4	Сверка внешней бухгалтерской отчетности с данными управленческого учета	Данные отсутствуют		
3. Подготовка внутренней отчетности для целей управления				
3.1	Установление и поддержание системы подготовки внутренней отчетности для целей управления, соответствующих размерам и сложности организации	Отчеты готовятся эпизодически по запросу руководства	Установленная внутренняя отчетность согласована с целями управления	Установлена детализированная система внутренней отчетности, работоспособность которой надлежащим образом поддерживается
3.2	Сметные показатели, другие финансовые и производственные показатели			
	Установление	Не устанавливаются	Устанавливаются нерегулярно или ограничено	Устанавливаются на постоянной основе
	Взаимосвязь	Не взаимосвязаны	Взаимосвязаны нерегулярно или частично	Взаимосвязаны на постоянной основе
	Контроль	Не осуществляется	Осуществляется нерегулярно или частично	Осуществляется на постоянной основе

Продолжение таблицы 2.13

1	2	3	4	5
3.3	Выявление отклонений от запланированного хода деятельности	Не выявляются	Выявляются нерегулярно или частично	Выявляются на постоянной основе
3.4	Сообщения руководству об отмеченных отклонениях	Не поступают	Поступают случайным образом или частично	Поступают руководству соответствующего уровня на постоянной основе
3.5	Анализ причин отклонений	Не осуществляется	Проводится нерегулярно или частично	Проводится на постоянной основе. По результатам анализа причин отклонений принимаются своевременные и эффективные меры
<b>4. Кадровая политика</b>				
4.1	Наличие в организационной структуре кадровой службы	Отсутствие лиц, занимающихся вопросами кадровой политики	Кадровые вопросы отнесены к компетенции других служб	Имеется профессиональная кадровая служба
4.2	Подбор кадров	Случайный	В зависимости от конкретных потребностей	В соответствии с систематической кадровой политикой
4.3	Наличие системы обучения, повышение квалификации кадров	Система отсутствует	Имеются элементы подобной системы	Имеется
4.4	Квалификация и опыт персонала	Низкие	Среднее	Высокие
4.5	Понимание персоналом своих обязанностей	Плохое понимание	Среднее	Хорошее понимание
4.6	Загруженность персонала бухгалтерии	Персонал не загружен или загружен чрезмерно	Некоторые работники не загружены или перегружены	Разумная
4.7	Давление на бухгалтерский персонал	Присутствует	Ограниченно присутствует	Отсутствует
4.8	Текучесть кадров	Высокая (ротация кадров)	Средняя (имела место ротация кадров незадолго до проверяемого периода)	Низкая

Продолжение таблицы 2.13

1	2	3	4	5
5. Распределение ответственности и полномочий				
5.1	Наличие должностных инструкций	Не разработаны	Разработаны частично	Разработаны
5.2	Разделение полномочий сотрудников, отвечающих за хранение, списание и учет архивов	Не разделены	Разделены частично	Полномочия разделены
5.3	Установление ответственности за совершение нарушений	Не установлена	Установлена частично	Установлена

Таким образом, уровень внутрихозяйственного контроля по данному разделу можно оценить как высокий.

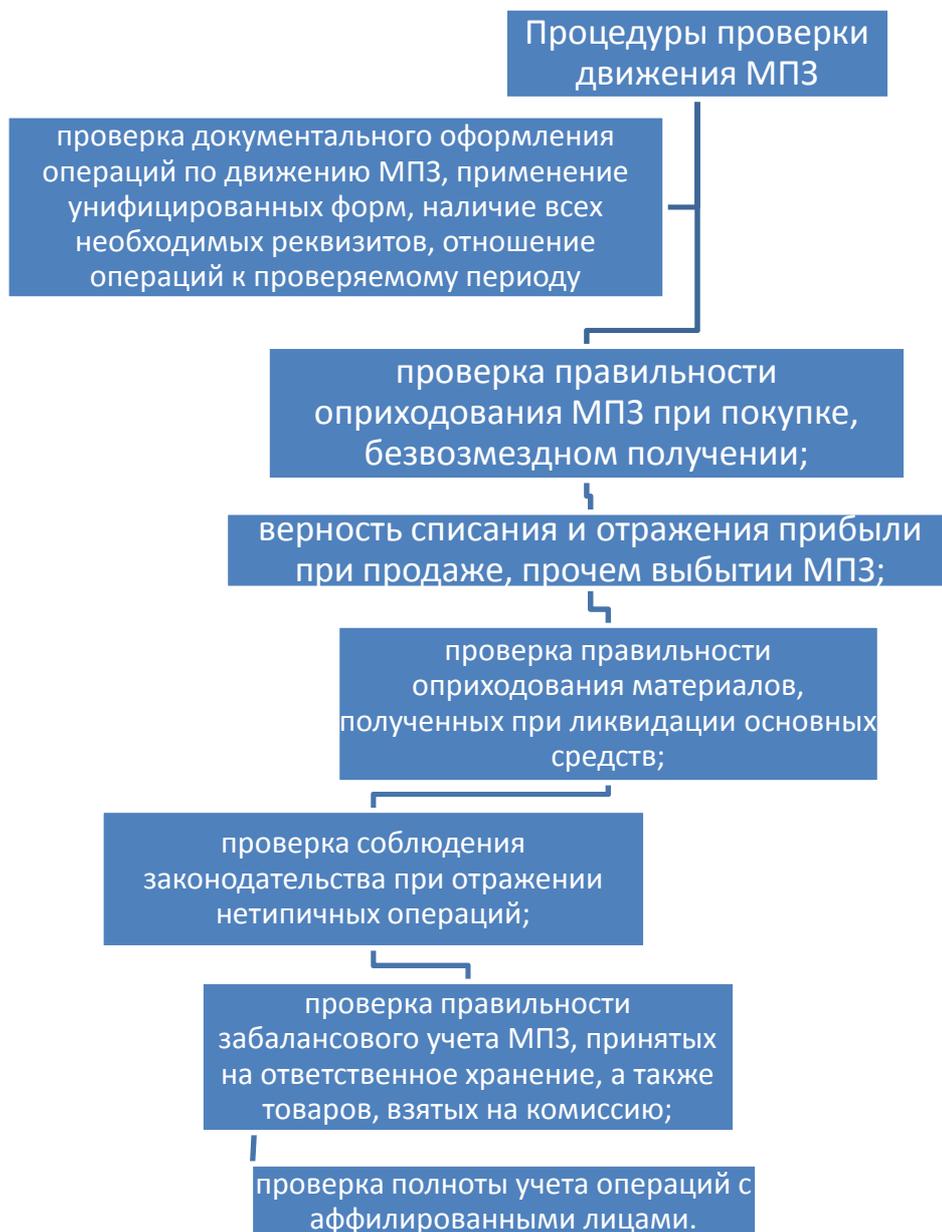
В целом внутренний контроль в ООО «ИРЗ-Фотон» осуществляется в соответствии с учетной политикой, разработанной на основе законодательства РФ. В части контрольных действий производится проверка наличия и сохранности материально-производственных запасов. Следует рекомендовать в целях совершенствования системы внутреннего контроля, использовать потенциал риск-ориентированного подхода, проводить регулярный мониторинг средств контроля в части операций с материально-производственными запасами.

Третий этап контроля включает контрольную выборку. Приступая к данной процедуре необходимо определиться с применяемым методом проверки. В ходе проведения процедуры нами был выбран вариант «Проверка на выборочной основе. Для этого используется программа случайной выборки хозяйственных операций по дате их составления. То есть если в выборку попадает дата, то проверяются все документы по учету МПЗ датированные ей.

Четвертый этап предполагает проведение высококачественного и риск-ориентированного контроля за счет применения проводимых контрольных процедур по существу. Типичной тенденцией стало использование аналитических процедур. Проверку материально-производственных запасов

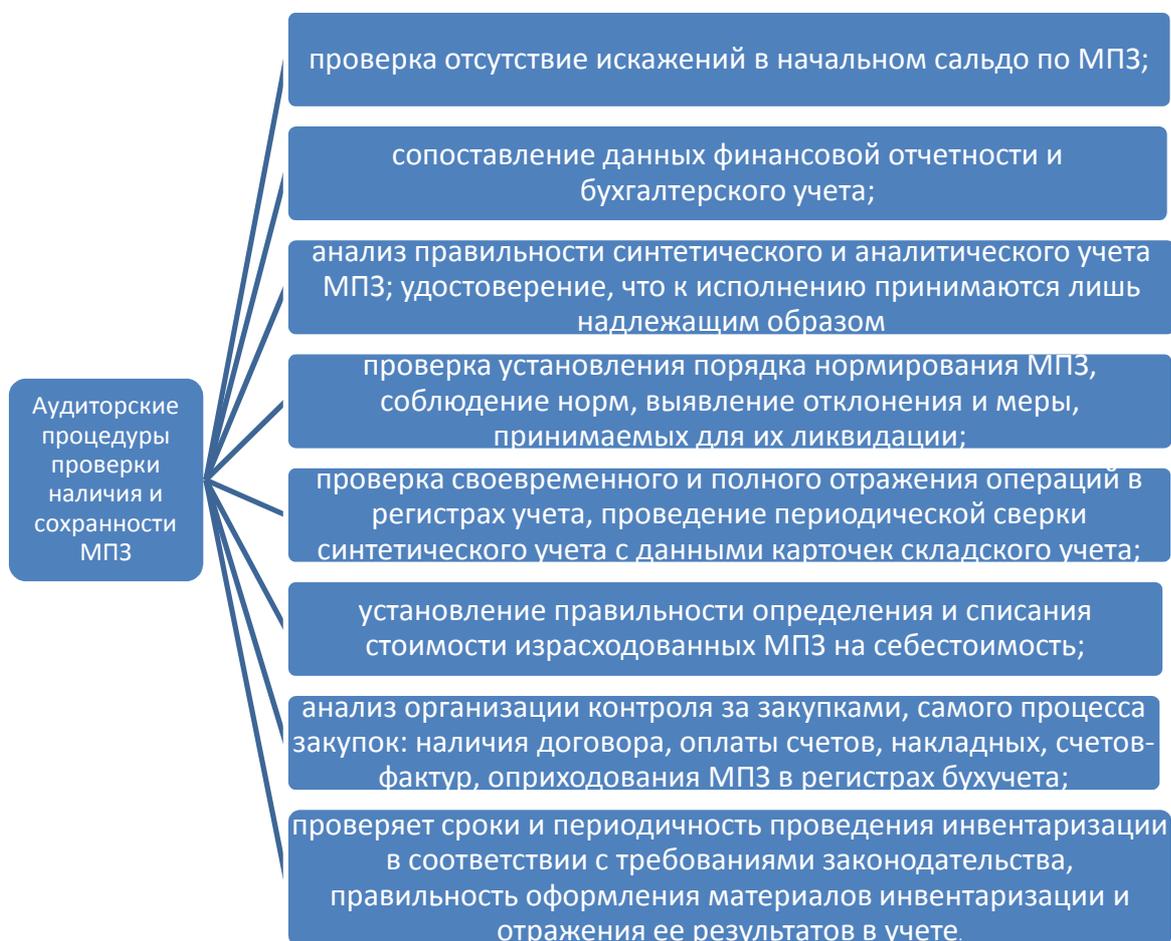
можно разделить на две группы: контроль наличия и сохранности и контроль движения материально-производственных запасов.

Рассмотрим процедуры проверки наличия, сохранности и движения МПЗ, представленные на рисунках 2.2 и 2.3.



**Рисунок 2.2 - Контрольные процедуры проверки движения материально-производственных запасов**

С помощью данных процедур можно систематизировать полученную аналитическую информацию о динамике, структуре, стоимости материально-производственных запасов, что позволит сформировать мнение о достоверности полученных сведений.



**Рисунок 2.3 - Контрольные процедуры проверки наличия и сохранности материально-производственных запасов**

В ходе проверки материально-производственных запасов ООО «ИРЗ-Фотон» проверялись:

- 1) правильность оценки материально-производственных запасов в учете;
- 2) правильность применения первичных документов по учету запасов;
- 3) каким способом производится прием товарно-материальных ценностей;
- 4) составляются ли коммерческие акты, предъявлялись ли по ним

претензии;

5) выполняются ли договоры поставки;

6) правильно ли осуществляется бухгалтерский учет запасов в бухгалтерии организации;

7) правильно ли ведется учет заготовления запасов;

8) правильно ли отражен учет хозяйственных операций по продаже товарно-материальных ценностей;

9) выделяется ли в платежных документах и в первичной учетной документации налог на добавленную стоимость (НДС), при продаже товарно-материальных ценностей;

10) проводилась ли в организации инвентаризация материальных ценностей, правильно ли отражены в учете результаты инвентаризации, составлены ли протоколы о проведении инвентаризации, установлены ли члены инвентаризационной комиссии, оформлены ли инвентаризационные описи;

11) правильно ли отражались в учете операции с тарой и др.

Аналитические процедуры по проверке материально-производственных запасов включают: арифметическую проверку правильности бухгалтерских записей; проверку правильности осуществления документооборота; проверку наличия разрешительных записей руководящего персонала на первичных документах; проведение периодических плановых и внеплановых инвентаризаций имущества и обязательств и др.

Проводимые контрольные процедуры документируются проверяющими в разработочных (рабочих) документах. Приведем выписки из некоторых рабочих документов проверяющих.

**Таблица 2.14 - Выписка из рабочего документа в части проверки документов по учету материально- производственных запасов**

Наименование проверяемого документа	Объект проверки	Дата составления документа	№ докум.	Замечания
1	2	3	4	5
Накладная на внутреннее перемещение	Правильность заполнения акта	24.02.2015	24	Отсутствует подпись получающей стороны
Накладная на внутреннее перемещение	Правильность заполнения акта	12.03.2015	31	Неоговоренные исправления
Накладная на внутреннее перемещение	Правильность заполнения акта	02.04.2015	39	Не указано наименование материала
Накладная на внутреннее перемещение	Правильность заполнения акта	06.04.2015	42	Не указано наименование материала, неоговоренные исправления
Требование-накладная	Правильность заполнения акта	05.04.2015	9	Отсутствуют подписи
Требование-накладная	Правильность заполнения акта	22.06.2015	14	Отсутствуют подписи, неоговоренные исправления
Требование-накладная	Правильность заполнения акта	11.07.2015	16	Не указано количество материала
Требование-накладная	Правильность заполнения акта	28.09.2015	102	Неоговоренные исправления
Карточка складского учета	Правильность заполнения акта	12.01.2015	38	Неоговоренные исправления, не выведены остатки, отсутствуют подписи получателей
Карточка складского учета	Правильность заполнения акта	24.01.2015	44	Неоговоренные исправления, не выведены остатки, отсутствуют подписи получателей
Карточка складского учета	Правильность заполнения акта	17.01.2015	62	Неоговоренные исправления, не выведены остатки, отсутствуют подписи получателей

Установлено:

1. В основной массе документы составляются по форме, содержащейся в альбоме унифицированных форм первичной учетной документации.

2. Соблюдено наличие всех обязательных реквизитов, однако, допускаются неоговоренные исправления и др. дефекты оформления первичных документов.

3. Документы соответствуют реальной рабочей обстановке.

**Таблица 2.15 -Выписка из рабочего документа в части проведения проверки правильности корреспонденций счетов**

п/п	Дата	Сумма, руб.	Корреспонден- ция		Замечание	Правильная корреспонден- ция	
			Дебет	Кредет		Дебет	Кредет
1	2	3	4	5	6	7	8
1	26.01.2015	521	26	71	Не отражено оприходование материала	10	71
2	02.02.2015	602	26	71	Не отражено оприходование материала	10	71
3	06.02.2015	811	26	71	Не отражено оприходование материала	10	71

Таблица 2.15 свидетельствует, что была выявлена типовая для общества ошибка по отражению в учете материалов, приобретенных для управленческих нужд. Данные ценности не отражались на счете 10 «Материалы», а минуя его списывались на затраты, что нарушает методологию учета материалов. Выявленная ошибка исправлена бухгалтером в ходе контроля.

**Таблица 2.16 - Выписка из рабочего документа в части проверки документального подтверждения операций по движению материалов, отраженных в бухгалтерском учете**

Номенклатурный номер материала	Поступление		Выбытие		Подтверждающий документ	Кол-о по документу	Сумма по документу	Расхождение
	Кол-во	Сумма	Кол-во	Сумма				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
20600	12	8965,2			Приходный ордер № 102 от 09.01.2015	12	8965,2	0
36521			14	6400	Требование накладная №16 от 11.01.2015	14	6400	0
45123	6	1160			Приходный ордер № 44т 12.02.2015	6	1160	0
23654	11	1100			Приходный ордер № 78 от 16.04.2015	11	1100	0
33657			11	1100	Требование накладная №86 от 24.04.2015	11	1100	0
92630	8	976			Приходный ордер № 106 от 12.07.2015	8	976	0
98745			4	488	Требование накладная №214 от 22.08.2015	4	488	0

Таким образом, проведенные аналитические процедуры не выявили случаев расхождения данных бухгалтерского учета и данных первичных документов, что свидетельствует о высокой организации бухгалтерского и первичного учета, достигнутой за счет автоматизации.

На заключительном этапе анализируются обнаруженные ошибки и выявленные нарушения в соответствии с требованиями нормативной документации и составляется акт о проведенной проверке. При проведении

проверки материально-производственных запасов по состоянию на 31 декабря 2015 г., были выявлены следующие нарушения и искажения финансовой отчетности:

- допускаются неоговоренные исправления в первичных документах, данное нарушение носит системный характер;

- допускаются не типовые корреспонденции счетов, нарушающие методологию учета материально-производственных запасов.

### **3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ КОНТРОЛЯ И АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ЗАПАСОВ В ООО «ИРЗ- ФОТОН»**

#### **3.1 Совершенствование методики проведения контроля использования запасов в организации**

Качество контроля зависит от правильно разработанных внутрифирменных стандартов. В настоящее время в АО «ИРЗ» действует Положение по проведению внутреннего аудита в головной и дочерних компаниях. Однако, данный документ носит общеметодологический характер и не конкретизирует проведение контрольных процедур по разделам учета и управления организацией. Таким образом, актуальным направлением совершенствования методики контроля запасов в группе компаний АО «ИРЗ», в том числе и исследуемого ООО «ИРЗ-Фотон» является разработка внутреннего стандарта проведения контроля запасов. Одним из основных требований к разработке внутреннего стандарта является построение его фундамента на основных принципах и методических подходах, охватывающих всю систему способов, методов и приемов проведения контроля.

Так как в ближайшем будущем все-таки будут в отечественную практику внедрены стандарты МСФО, а по части аудита данный процесс начнется уже с 01.01.2017, то предлагаем методику контроля запасов уже с ориентацией на международные нормы.

Итак, в контексте перехода на международную практику учета и аудита, рассмотрим разработку внутреннего стандарта контроля для головной организации ООО «ИРЗ-Фотон» - АО «ИРЗ», так как именно ревизорами радиозавода осуществляется внутренний аудит различных бизнес-процессов, в том числе и учетных функций. Необходима разработка регламента проведения контроля, учитывающего требования Положений по бухгалтерскому учету

(ПБУ) и требования международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Для этого воспользуемся предлагаемыми концепциями и положениями Удалого А.А., которые он разработал в своем диссертационном исследовании в целях совершенствования методики проведения внешнего аудита запасов, при этом внесем корректировки в связи со спецификой деятельности исследуемого предприятия и проведения внутреннего, а не внешнего аудита[68].

Предлагаемый стандарт представлен в Приложении Г к настоящему исследованию. Рассмотрим его разделы:

- 1) Общие положения;
- 2) Основные понятия и определения, используемые в стандарте;
- 3) Цель и задачи контроля;
- 4) Нормативно-правовая база, используемая при контроле учета операций с запасами;
- 5) Методика проведения контроля операций с запасами;
- 6) Типичные ошибки и нарушения бухгалтерского и налогового учета запасов и рекомендации по их устранению.

В первом разделе «Общие положения» содержится описание нормативно-правовой базы, на основе которой разработан стандарт, определены цели стандарта, его состав и сущность. Целью стандарта является установление методов и подходов для проведения контроля запасов.

Сущность настоящего стандарта заключается в обеспечении высокого качества контроля, содействие внедрения в рабочую деятельность группы компаний АО «ИРЗ» научных разработок в области учета операций с запасами. Срок действия стандарта неограничен, подлежит пересмотру по мере изменения нормативно-правовой базы Российской Федерации, не реже одного раза в год

Во втором разделе стандарта «Основные понятия и определения, используемые в стандарте». Мы предлагаем раскрыть такие понятия, как «

запасы», «контроль эффективности операций с запасами», планирование контроля», «система внутреннего контроля», «контрольная выборка» и т.д.).

В соответствии с МСФО 2 «Запасы» в качестве запасов принимаются активы, отвечающие критериям, представленным на рисунке 3.1. Это прежде всего, активы предназначенные для использования в производственной деятельности, предназначенные для продажи и перепродажи.



**Рисунок 3.1 – Основные критерии отнесения активов к запасам согласно МСФО 2 «Запасы»[68, с. 87].**

В третьем разделе приводится цель и задачи проверки. Цель контроля операций с запасами состоит в контроле обеспечения сохранности, эффективности использования, достоверности и полноте информации о материально-производственных запасах, отраженной в учете. Основные задачи контроля операций с запасами могут быть систематизированы по следующим направлениям проверки:

- состояния бухгалтерского учета запасов;
- соразмерности фактического наличия запасов данным бухгалтерского учета;
- полноты и своевременности оприходования и целесообразности использования запасов;
- стоимостной оценки запасов;
- способов хранения и эффективности потребления запасов;

- обнаружения материальных ценностей с истекшим сроком полезного использования с дальнейшим выявлением виновных лиц и сумм нанесенного ущерба;

- соблюдения определенных норм потребления запасов;

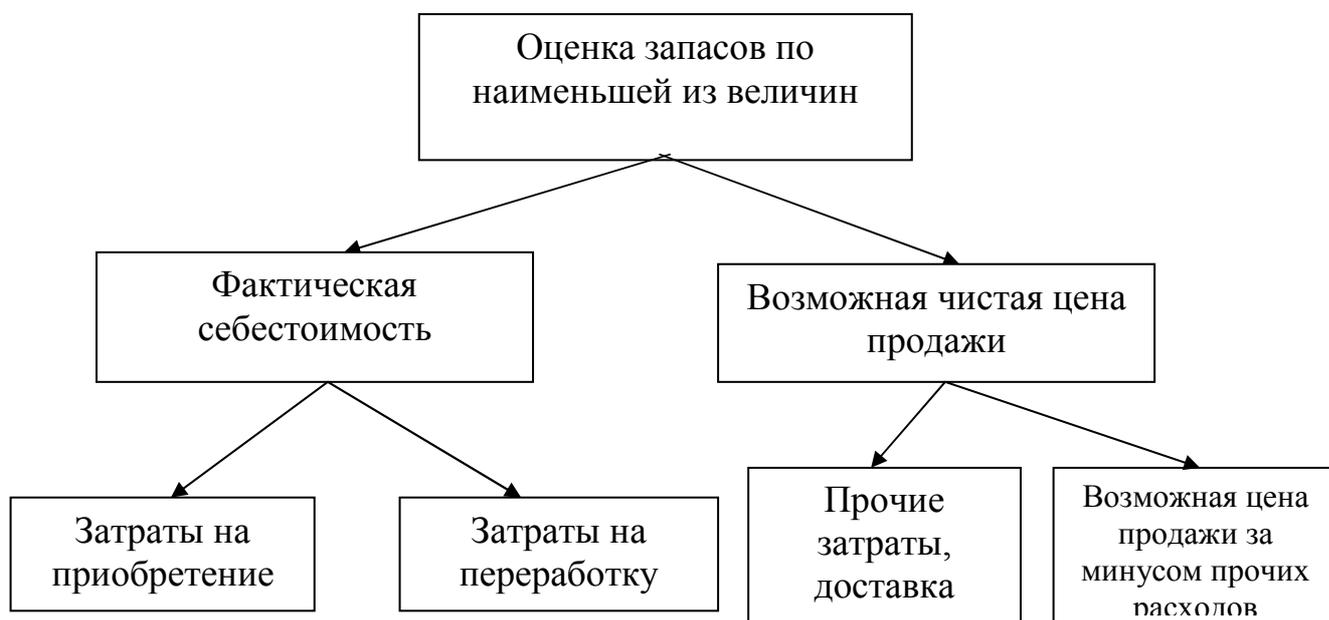
- целесообразности, качества и своевременности проведения инвентаризаций и правильности принимаемых по ее результатам решений;

- системы внутреннего контроля в отношении операций с запасами.

- подтверждения прав и обязанностей, возникающих в ходе операций с запасами.

- правильности оформления фактов хозяйственной жизни с запасами.

Остановимся более подробно на проверке стоимостной оценки запасов. При аудите запасов следует помнить, что первоначальная оценка запасов согласно МСФО 2 возможна одним из трех методов: по себестоимости запасов; по нормативным затратам; по розничным ценам (рисунок 3.2).

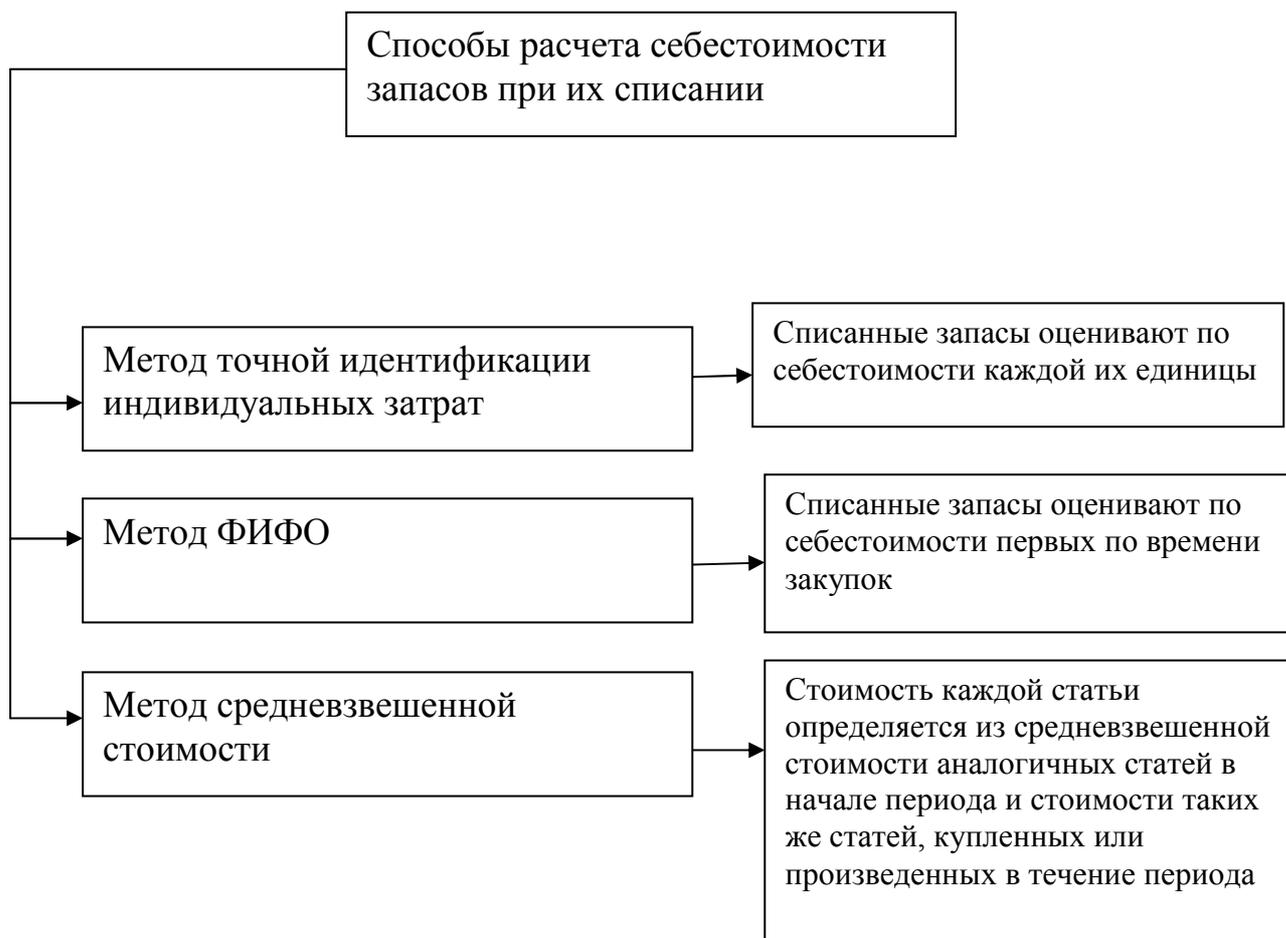


**Рисунок 3.2 – Оценка запасов в финансовой отчетности согласно МСФО**

При этом методы оценки запасов по нормативным затратам и розничным ценам, согласно МСФО 2 используются в тех случаях, когда это не ведет к возникновению существенных отклонений от реальных значений

себестоимости. При составлении финансовой отчетности запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой цене продаж.

Оценка запасов, отпущенных в производство (или реализованных на сторону), согласно МФСО 2 должна осуществляться путем идентификации затрат компании с конкретными видами запасов. Это требование относится к тем их видам, которые: не могут рассматриваться как взаимозаменяемые; произведены или предназначены для выполнения специального заказа. Если идентификация затрат невозможна и запасы не отвечают двум приведенным признакам, стандарт предлагает применение методов ФИФО и оценки запасов по средневзвешенной стоимости (Рисунок 3.3).



**Рисунок 3.3 - Способы расчета себестоимости запасов при их списании согласно МСФО (IAS) 2**

Необходимо помнить, что согласно методу ФИФО запасы списываются в той же последовательности, в которой закупаются. Таким образом, стоимость запасов на конец периода определяется по ценам последних поступлений. Оценка методом средневзвешенной стоимости осуществляется, когда все запасы имеют одинаковую среднюю цену за период. Организация обязана применять одинаковые формулы оценки для всех запасов, сходных не только по физическим характеристикам, но и по методу их использования.

Во внутреннем стандарте необходимо предусмотреть, что в международной практике используют два метода учета запасов - периодический и непрерывный. Периодический учет запасов предполагает списание их стоимость в расход со счета «Запасы» периодически по результатам инвентаризации наличных запасов. Себестоимость потраченных запасов определяется по формуле:

$$C = H + П + В - K; (3.1)$$

где С – себестоимость запасов, списанных за период;

Н, К – стоимость начального и конечного остатков запасов;

П – стоимость запасов, поступивших за период;

В – себестоимость готовой продукции, выпущенной за период.

Парушина Н.В отмечает, что главными недостатками периодического учета запасов являются отсутствие детализированного количественно-суммового учета запасов в номенклатуре, а также невозможность отслеживать себестоимость расходов и продаж; преимуществами — простота и невысокая трудоемкость учета. Этот учет применяют в организациях малого и среднего бизнеса, в торговых организациях, небольших промышленных предприятиях. Непрерывный учет запасов основан на детальном отражении на счетах всей номенклатуры поступивших и выбывших запасов или израсходованных сырья и материалов [57, с. 117].

В четвертом разделе следует рассмотреть нормативную базу и источники информации. Структура нормативно-законодательной базы при проведении контроля операций с запасами содержит следующие разделы:

1) законодательно-нормативные акты, применяемые в области службы внутреннего аудита;

2) законодательно-нормативные акты, регламентирующие вопросы бухгалтерского финансового и налогового учета операций с запасами.

К законодательно-нормативным актам, носящим общий характер, относятся: Кодексы (Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ и др.); Федеральные законы, например ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ и др. О нормативных актах, регламентирующих вопросы учета запасов, говорится в п.1.2 диссертации. В процессе проверки используются 5 укрупненных групп источников, приведенных в таблице 3.1.

**Таблица 3.1 - Источники информации при проведении контроля операций по учету и использования запасов**

<b>1. Базовые документы, регламентирующие методику ведения учета операций с запасами</b>
Приказы по учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета, организационно-распорядительные документы, регламентирующие порядок проведения инвентаризации запасов, график документооборота, порядок списания операций с запасами, хозяйственные договоры и т.д.
<b>2. Первичные документы по учету операций с запасами</b>
номенклатура-ценник; договоры с материально ответственными лицами; первичные документы по движению запасов (накладные, товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, доверенности (формы № М-2, Мб М-2а); приходные ордера (форма № М-4), акты о приемке материалов (форма № М-7), накладные-требования на отпуск (внутреннее перемещение) материалов (форма № М-11), лимитно-заборные карты (форма № М-8), накладные на отпуск материалов на сторону (форма № М-15), карточки складского учета материалов (форма № М-17), реестры карточек); акты об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма № М-35), инвентаризационные описи товарно-материальных ценностей (ТМЦ) (форма № ИНВ-3), сличительные ведомости результатов инвентаризации ТМЦ (форма № ИНВ-19), приказ о проведении инвентаризации (форма № ИНВ-22), акты инвентаризации ТМЦ, находящихся в пути (форма № ИНВ-6), инвентаризационная опись ТМЦ, принятых на ответственное хранение (форма № ИНВ-5), материальных ценностей отгруженных (форма № ИНВ-4), ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией (форма № ИНВ-26)

Продолжение таблицы 3.1	
<b>3. Регистры аналитического и синтетического учета</b>	
учетные регистры по счетам 10, 14, 15, 16, 19, 20, 23, 25, 26, 41, 44, 60, 76, 90, 91, налоговые регистры.	
<b>4. Формы бухгалтерской отчетности</b>	
Бухгалтерская отчетность: Бухгалтерский баланс, Пояснения к бухгалтерскому балансу.; налоговые декларации	
<b>5. Прочие документы</b>	
Прочие документы: книги покупок, книги продаж, нормативы расхода материалов, производственные программы и т.д.	

В пятом разделе целесообразно изложить методику проверки операций с запасами в соответствии с планом и программой контроля.

Перед проведением контрольных процедур по существу необходимо составить мнение о степени надежности внутреннего контроля самого предприятия, насколько эффективно сами работники могут обеспечивать прозрачность и надежность информации по операциям с запасами. Для этого можно использовать тест-опросник, разработанный Алборовым Р.А.

**Таблица 3.2 - Тестирование системы внутрихозяйственного контроля запасов**

№	Направления и вопросы контроля	Ответы			Примечания
		да	нет	н/о	
1	Защищены ли помещения складов от доступа посторонних лиц? Контролируется ли выдача и вывоз ценностей?	+			
2	Проводятся ли инвентаризации материальных ценностей?	+			
3	Оформляются ли результаты инвентаризации соответствующими документами?	+			
4	Составляются ли на дату инвентаризации отчеты материально ответственных лиц?	+			
5	Имеется ли постоянно действующая инвентаризационная комиссия?	+			
6	Заключаются ли договора о материальной ответственности с кладовщиками, заведующими складами и др.?	+			
7.	Разработаны ли: должностные инструкции, разграничивающие обязанности и ответственность работников при осуществлении операций с материалами инструкции по хранению, приемке, отпуску материалов?	+			

## Продолжение таблицы 3.2

1	2	3	4	5	6
8	Применяются ли унифицированные формы первичной документации?	+			
9	Составляются ли приходные и расходные документы на каждую операцию?	+			
10	Заполняются ли все обязательные реквизиты?			+	
11	Документы составляются в день совершения операции?			+	
12	Имеются ли образцы заполнения документов, образцы подписей материально ответственных лиц?		+		
13	Фиксируются ли документы (счета-фактуры, доверенности) в журналах регистрации?	+			
14	Производится ли проверка полноты оприходования материалов?	+			
15	Применяется ли система нормирования расхода материалов?	+			
16	Утверждается ли сверхнормативный расход администрацией (при использовании нормативов)?	+			
17	Выявляются ли лица, виновные в перерасходе?	+			
18	Произведено ли деление материалов на классификационные группы?	+			
19	Прикладываются ли первичные документы к отчетам материально ответственных лиц?	+			
20	Сверяются ли данные этих отчетов с данными первичных документов?	+			
21	Применяются ли программы автоматизации бухгалтерского учета материалов?	+			
22	Оговорены ли в учетной политике принципы учета материалов (используемые счета, методы оценки и др.)?	+			
23	Проводится ли регулярная сверка данных регистров с Главной книгой (в случае, если учет не автоматизирован)?	Учет автома-тизиро-ван			
24	Организовано ли в организации структурное подразделение для осуществления внутреннего контроля (отдел внутреннего контроля, ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита и т.д.)	+			
25	Существует ли утвержденное положение об отделе внутреннего контроля?	+			
26.	Имеется ли утвержденная программа, график проведения проверок?	+			
27	Имеются ли акты и другие внутренние документы, отражающие результаты проведенных проверок?	+			
28	Регулярно ли проводятся проверки и соответствует ли их периодичность утвержденным нормативным положениям по организации?	+			

Таким образом, уровень внутривозвратного контроля запасов можно оценить как высокий.

Начинать проверку запасов следует с экспертизы договоров на соответствие их требованиям ГК РФ. При необходимости следует привлечь эксперта. Затем подвергаются проверке бухгалтерское оформление операций с запасами, включая первичные документы по движению запасов, регистры аналитического и синтетического учета запасов, проверка налогообложения операций с запасами.

**Таблица 3.3 – Общий план контроля операций с запасами**

№	Планируемые работы	Период проведения	Исполнитель	Примечание
1	Подготовка и планирование контроля МПЗ			
2	Проведение контрольных процедур по существу в части контроля МПЗ			
3	Анализ результатов контроля и подготовка заключения (акта) в части контроля МПЗ			

**Таблица 3.4 – Программа контроля операций с запасами**

№ п/п	Содержание	Источники информации	Приемы проверки
1	Подготовка и планирование контроля (внутреннего аудита)		
1.1	проверка остатков МПЗ	Учетные данные отчетности, регистров	Пересчет выборочный
1.2	проверка соответствия остатков МПЗ аналитического и синтетического учета и бухгалтерской отчетности	Аналитические и синтетические регистры учета	Сопоставление, подтверждение
1.3	оценка применимости выбранной учетной политики организации и анализ правильности и	Учетная политика, НПА	Сопоставление, подтверждение

## Продолжение таблицы 3.4

1	2	3	4
	последовательности ее применения		
1.4	тестирование системы внутреннего контроля	Опрос, наблюдения аудитора	Сканирование, опрос
2.	Проведение контрольных процедур по существу		
2.1	проверка правильности проведения организацией инвентаризации и отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете	Учетная политика, приказ о проведении инвентаризации, положение об инвентаризационной комиссии, акты инвентаризации, регистры учета	Прослеживание, сканирование, сопоставление, объяснения, выборочная инвентаризация
2.2	проверка обеспечения сохранности МПЗ	Договоры о материальной ответственности, должностные инструкции материально-ответственных лиц, акты ревизий, наблюдение,	Подтверждение, осмотр
2.3	проверка документального подтверждения прав собственности МПЗ	Договоры, накладные, счета-фактуры	Сканирование, подтверждение
2.4	проверка документального подтверждения операций по движению МПЗ, отраженных в бухгалтерском учете	Накладные, карточки складского учета, регистры учета	Сканирование, подтверждение
2.5	проверка правильности оформления документов	Приходные ордера, доверенности, акты о приемке материалов, требования, накладные на внутреннее перемещение, накладные на отпуск материалов, карточки складского учета материалов, ведомости учета остатков материалов на складе	Сканирование
2.6	проверка правильности оценки МПЗ	Учетная политика, регистры учета	Прослеживание, пересчет, экспертное заключение
2.7	проверка правильности формирования стоимости МПЗ при их приобретении	Договоры, накладные, счета-фактуры, счета поставщиков	Сканирование, подтверждение
2.8	проверка полноты раскрытия информации о МПЗ в бухгалтерской отчетности	Бухгалтерская отчетность, регистры учета	Сканирование, подтверждение

Продолжение таблицы 3.4

1	2	3	4
3.	Анализ результатов контроля и подготовка заключения		
3.1	анализ ошибок, выявленных в ходе проверки	Рабочие записи проверяющих	Анализ, прослеживание, расчет, экспертное заключение
3.2	Оформление заключения по результатам контроля		

В шестом разделе стандарта необходимо рассмотреть типичные нарушения запасов.

По мнению Бычковой С.М. обнаруженные ошибки могут оказывать влияние на результаты: инвентаризации и переоценки материалов; определения себестоимости продукции (товаров, работ, услуг); формирования финансовых результатов; исчисления и уплаты налога на прибыль; исчисления и уплаты НДС. При анализе ошибок, выявленных в ходе аудита, необходимо определить степень их влияния на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

По результатам контроля проверяющие должны разработать рекомендации для устранения ошибок в учете и совершенствования системы учета запасов.

Таким образом можно сделать вывод, что разработанный внутренний стандарт способствует детализации профессионального поведения. Применение на практике внутреннего стандарта позволит повысить качество проверки операций с запасами, снизить хозяйственные и налоговые риски в части операций с запасами, повысить эффективность управления производственными и учетными бизнес-процессами.

### **3.2 Анализ эффективности использования запасов в организации**

При анализе обеспеченности предприятия материальными ресурсами в первую очередь проверяют качество плана материально-технического снабжения. Проверку реальности плана начинают с изучения норм и нормативов, которые положены в основу расчета потребности предприятия в материальных ресурсах. Затем проверяется соответствие плана снабжения потребностям производства продукции и образования необходимых запасов исходя из прогрессивных норм расхода материалов.

Важным условием бесперебойной работы предприятия является полная обеспеченность потребности в материальных ресурсах источниками покрытия. Они могут быть внешними и внутренними. К внешним источникам относятся материальные ресурсы, поступающие от поставщиков в соответствии с заключенными договорами. Внутренние источники - это сокращение отходов сырья, использование вторичного сырья, собственное изготовление материалов и полуфабрикатов, экономия материалов в результате внедрения достижений научно-технического прогресса.

Реальная потребность в завозе материальных ресурсов со стороны – это разность между общей потребностью в определенном виде материала и суммой собственных внутренних источников ее покрытия.

В процессе анализа необходимо также проверить обеспеченность потребности в завозе материальных ресурсов договорами на их поставку и фактическое их выполнение.

В таблице 3.5 представлен анализ обеспечения потребности в материальных ресурсах договорами на поставку и фактическое их выполнение.

**Таблица 3.5 – Обеспечение потребности в материальных ресурсах договорами на поставку и фактическое их выполнение**

Вид материала	Плановая потребность	Источники покрытия потребности, шт.		По заключ. договорам	Обеспечение потребности договорами, %	Поступило от поставщиков	Выполнение договоров, %
		внутренние	внешние				
1	2	3	4	5	6	7	8
Стекло-текстолит, шт	2800	120	2680	2590	96,79	2585	96,61
Эпоксид, гр	1200	40	1160	1157	99,75	1145	98,75
Полиамидная смола, шт.	480	15	465	465	100,00	465	100,00

Коэффициент обеспечения по плану:

- Стеклотекстолит:

$$Kob_{пл} = \frac{120 + 2590}{2800} = 0,967.$$

- Эпоксидт:

$$Kob_{пл} = \frac{40 + 1157}{1200} = 0,997$$

- Полиамидная смола:

$$Kob_{пл} = \frac{15 + 465}{480} = 1.$$

Фактически дело обстоит еще хуже, т.к. план поставки материалов

недовыполнен:

- Стеклотекстолит:

$$Kob_{ф} = \frac{2585 + 120}{2800} = 0,966.$$

- Эпоксид:

$$Kob_{ф} = \frac{1145 + 40}{1200} = 0,987.$$

- Полиамидная смола:

$$Kob_{пл} = \frac{15 + 465}{480} = 1.$$

Результаты анализа показывают, что по всем материалам на производство плат недовыполнены договора поставки на 3,39% и на 1,25%.

Процент невыполнения договоров поставки невысокий и чаще всего является следствием либо невыполнения поставок по качеству либо обнаружения недостатков при приемке.

Особое внимание нужно уделить состоянию складских запасов сырья и материалов. Различают запасы текущие, сезонные и страховые. Величина текущего запаса зависит от интервала поставки (в днях) и среднесуточного расхода  $i$ -го материала:

$$Z_{тек.} = Инт \cdot P_{сут.} \quad (3.1)$$

где  $Z_{тек.}$  - величина текущего запаса;

Инт – интервал поставки (в днях);

$P_{сут.}$  – среднесуточный расход  $i$ -го материала

В таблице 3.6 представлен анализ соответствия фактического размера запасов важнейших видов сырья и материалов нормативным.

**Таблица 3.6 – Анализ состояния запасов материальных ресурсов**

Показатель	Среднесуточный расход	Фактический запас		Норма запаса, дни	Отклонение от нормы запаса	
		Шт(гр)	дни		дни	м (шт.)
Стекло-текстолит, шт	10	270	27	20	7	70
Эпоксид, гр	4	100	25	20	5	20
Полиамидная смола, шт.	1	25	25	15	10	10

Изучают также состояние запасов сырья и материалов с целью выявления лишних и ненужных. Их можно установить по данным складского учета путем сравнения прихода и расхода. Если по каким-либо материалам нет расхода на протяжении года и более, то их относят в группу неходовых и подсчитывают общую стоимость.

Управление запасами – это очень важный и ответственный участок работы. От оптимальности запасов зависят все конечные результаты деятельности предприятия. Эффективное управление запасами позволяет ускорить

оборачиваемость капитала и повысить его доходность, уменьшить текущие затраты на их хранение, высвободить из текущего хозяйственного оборота часть капитала, реинвестируя его в другие активы.

Искусство управления запасами заключается:

- в оптимизации общего размера и структуры запасов ТМЦ;
- минимизации затрат по их обслуживанию;
- обеспечении эффективного контроля за их движением.

Для оптимизации текущих запасов в зарубежных странах используется ряд моделей, среди которых наибольшее распространение получила «Модель экономически обоснованного заказа» (EOQ-model).

Расчетный механизм этой модели основан на минимизации совокупных затрат по закупке и хранению запасов на предприятии. Эти затраты делятся на две группы:

а) сумма затрат по завозу товаров, включая расходы по транспортировке и приемке товаров;

б) сумма затрат по хранению товаров на складе предприятия (содержание складских помещений и оборудования, зарплата персонала, финансовые расходы по обслуживанию капитала, вложенного в запасы и др.).

Чем больше партия заказа и реже производится завоз материалов, тем ниже сумма затрат по завозу материалов. Ее можно определить по следующей формуле:

$$Z_{з.м.} = \frac{V_{ПП}}{P_{ПП}} \cdot C_{п.з.} \quad (3.2)$$

где  $Z_{з.м.}$  – затраты по завозу материалов;

$V_{ПП}$  – годовой объем производственной потребности в данном сырье или материале;

$P_{ПП}$  – средний размер одной партии поставки;

$C_{п.з.}$  – средняя стоимость размещения одного заказа.

Из формулы видно, что при неизменном  $VIII$  и  $C_{p.з.}$  с ростом  $RIII$  сумма затрат уменьшается, и наоборот. Следовательно, предприятию более выгодно завозить сырье большими партиями.

Но, с другой стороны, большой размер одной партии вызывает соответствующий рост затрат по хранению товаров на складе, так как при этом увеличивается размер запаса в днях.

Учитывая эту зависимость, сумма затрат по хранению товаров ( $Z_{xp}$ ) на складе может быть определена следующим образом:

$$Z_{xp} = \frac{RIII}{2} \cdot C_{xp} \quad (3.3)$$

где  $C_{xp}$  – себестоимость хранения единицы товара в анализируемом периоде.

Отсюда видно, что при неизменной  $C_{xp}$  сумма затрат по хранению товаров на складе минимизируется при снижении среднего размера одной партии поставки.

Модель EOQ позволяет оптимизировать пропорции между двумя группами затрат таким образом, чтобы общая сумма затрат была минимальной.

Математическая модель EOQ выражается следующей формулой:

$$EOQ = \sqrt{\frac{2 \cdot VIII \cdot C_{p.з.}}{C_{xp}}} \quad (3.4)$$

где  $EOQ$  – оптимальный средний размер партии поставки.

Отсюда оптимальный средний размер производственного запаса определяется так:

$$ПЗ_{opt.} = \frac{EOQ}{2} \quad (3.5)$$

Годовая потребность в стеклотекстолите – 1200 м<sup>2</sup>. Средняя стоимость размещения одного заказа – 100 руб. Средняя себестоимость хранения единицы товара – 5 руб. Время доставки заказа от поставщика – 5 дней. Предприятие работает 247 дней в году.

$$EOQ = \sqrt{\frac{2 \cdot 1200 \cdot 100}{5}} = \sqrt{48000} = 219 \text{ м}^2$$

$$ПЗ_{opt.} = \frac{219}{2} = 110 \text{ м}^2$$

Количество заказов при этом составит 5 раз в год ( $1200 : 219$ ), а интервал поставки будет равен:

$$t = \frac{EOQ \cdot 247}{V_{ПП}} = \frac{219 \cdot 247}{1200} = 45 \text{ дней.}$$

Поскольку время доставки заказа составляет 5 дней, то подача нового заказа должна производиться в тот момент, когда уровень запаса данного материала равен  $24 \text{ м}^2$  ( $1200 : 247 \times 5$ ).

При таких объемах средней партии поставки и среднего запаса материала затраты предприятия по обслуживанию запаса будут минимальными. Минимальная сумма затрат по завозу и хранению определяется следующим образом:

$$Z_{min.} = C_{п.з.} \cdot \frac{V_{ПП}}{EOQ} + C_{xp.ед.} \cdot \frac{EOQ}{2} = 100 \cdot \frac{1200}{219} + 5 \cdot \frac{219}{2} = 1095 \text{ руб.}$$

Любое отклонение от оптимальной партии поставки вызовет увеличение данных расходов. К примеру, если бы снабженцы подавали заказы на поставку данного материала в меньшем размере (по  $200 \text{ м}^2$ ), то величина общей суммы затрат по завозу и хранению данного вида материала составила бы:

$$Z = 100 \cdot \frac{1200}{200} + 5 \cdot \frac{200}{2} = 1100 \text{ руб.}$$

При размере партии поставки  $300 \text{ м}^2$  затраты по завозу и хранению составят:

$$Z = 100 \cdot \frac{1200}{300} + 5 \cdot \frac{300}{2} = 1150 \text{ руб.}$$

Чтобы снизить вероятность нехватки запасов, необходимо иметь резервный запас ( $50 \text{ м}^2$ ), что повлечет за собой дополнительные затраты на его хранение. В такой ситуации затраты по завозу и хранению определяются следующим образом:

$$Z_{\min.} = C_{p.z.} \cdot \frac{V_{III}}{EOQ} + C_{xp.ed.} \cdot \left( \frac{EOQ}{2} + P3 \right) = 100 \cdot \frac{1200}{219} + 5 \cdot \left( \frac{219}{2} + 50 \right) = 1345 \text{ руб.}$$

Повышение эффективности использования материальных ресурсов – одна из важнейших задач предприятий. Чем лучше используются сырьё, топливо, вспомогательные материалы, тем меньше их расходуется для выработки определённого количества продукции, тем самым создаётся возможность увеличить объём производства продукции.

Расход материальных ресурсов представляет собой их производственное потребление. Расход на производство охватывает всё количество материальных ресурсов, затраченных предприятием непосредственно на выполнение программы по выпуску продукции. Расходование материальных ресурсов осуществляется также на ремонтные нужды, обслуживание транспорта, обеспечение подсобного хозяйства, культурно-бытовые нужды. Потребление материальных ресурсов характеризуется их общим и удельным расходом.

Необходимость систематического выявления и мобилизации резервов снижения материальных затрат и материалоёмкости продукции предусматривает применение в анализе системы показателей, всесторонне характеризующей эффективность использования материальных ресурсов и позволяющей планировать, учитывать и анализировать результаты работы предприятий, объединений и отраслей промышленности в области снижения материалоёмкости продукции.

Для характеристики эффективности использования материальных ресурсов применяется система обобщающих и частных показателей.

К обобщающим показателям относятся материалоёмкость; материалоотдача; коэффициент соотношения темпов роста объёма производства и материальных затрат; удельный вес материальных затрат в себестоимости продукции; коэффициент использования материалов.

Материалоёмкость продукции представляет собой величину затрат материальных ресурсов на производство единицы продукции или работ. Это определение в самом общем виде характерно для любого уровня управления.

Материалоёмкость товарной продукции является обобщающим стоимостным показателем и представляет величину материальных затрат на один рубль товарной продукции предприятия:

$$ME = MЗ / ВП, \quad (3.6)$$

где ME – материалоёмкость продукции;

MЗ – материальные затраты на производство продукции;

ВП – стоимость произведенной продукции.

Материалоотдача определяется делением стоимости произведенной продукции на сумму материальных затрат. Этот показатель характеризует отдачу материалов, т.е. сколько произведено продукции с каждой рубля потреблённых материальных ресурсов (сырья, материалов, топлива, энергии и т.д.):

$$MO = ВП / MЗ, \quad (3.7)$$

где MO – материалоотдача.

Материалоёмкость, так же как и материалоотдача, зависит от объёма валовой (товарной) продукции и суммы материальных затрат на её производство. В свою очередь объём валовой (товарной) продукции в стоимостном выражении может измениться за счёт количества произведённой продукции, её структуры и уровня отпускных цен. Сумма материальных затрат также зависит от объёма произведенной продукции, её структуры, расхода материалов на единицу продукции и стоимости материалов. В итоге общая материалоёмкость зависит от структуры произведенной продукции, нормы расхода материалов на единицу продукции, цен на материальные ресурсы и отпускных цен на продукцию.

Для анализа эффективности использования материальных ресурсов ООО «ИРЗ-Фотон» по общим показателям эффективности использования материальных ресурсов необходимо воспользоваться таблицами 3.7, 3.8.

**Таблица 3.7 - Основные показатели деятельности ООО «ИРЗ-Фотон» за 2013 – 2015 г.**

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. к 2013 г. в %
1	2	3	4	5
1.Выручка, тыс. руб.	609615	568370	738021	121,1
2.Себестоимость, тыс. руб.	568069	559289	717668	126,3
3. Коммерческие расходы. Тys. руб.	108	172	109	100,9
4.Валовая прибыль, тыс. руб.	41546	9081	20353	49,0
5. Прибыль от продажи, тыс. руб.	41438	8909	20244	48,9
6.Прибыль (убыток) до налогообложения (+;-), тыс. руб.	31875	2433	17359	54,5
7.Чистая прибыль (убыток) (+;-), тыс. руб.	23731	654	12903	54,4
8. Материальные затраты, тыс. руб.	266992	262866	337304	126,33

Как следует из таблицы 3.7 за анализируемый период выручка от продаж выросла практически на 21,1% за счет наращивания объемов производства и исполнения крупных госзаказов. При этом рост себестоимости составил 26,3%, то есть себестоимость выросла более существенно, чем выручка. Именно это обстоятельство послужило причиной снижения рентабельности продаж (табл. 2.1). Прочие доходы несколько скорректировали конечный финансовый результат- чистую прибыль, она продемонстрировала меньшее снижение по сравнению с прибылью от продаж – уменьшилась на 45,6%. В итоге имеем: показатель общей рентабельности деятельности снизился с 7,29% до 2,82%. Руководству необходимо разработать меры по оптимизации доходов/расходом.

Далее на основании таблицы 3.7 рассчитаем показатели эффективности использования запасов в таблице 3.8.

**Таблица 3.8 - Показатели эффективности использования запасов ООО «ИРЗ-Фотон» за 2013 – 2015 г.**

Показатели	2013г.	2014г.	2015 г.	2015 г. к 2013 г. в %
1	2	3	4	5
Материалоотдача, руб,	2,28	2,16	2,19	95,83
Материалоемкость, руб,	0,44	0,46	0,46	104,35
Прибыль на 1 руб, материальных затрат, руб,	0,07	0,02	0,03	38,78
Затраты на 1 руб, выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб,	0,93	0,98	0,97	104,35

Таким образом, можно отметить негативную тенденцию увеличения материалоемкости по показателю выручки (на 4,35%), снижение материалоотдачи (на 4,17%). Также отметим негативные изменения показателя прибыли, приходящейся на 1 руб. материальных затрат, то есть фактически упала рентабельность материальных затрат. Причем данное снижения является весьма существенным – 61,22 %. С практической точки зрения последний показатель имеет приоритет над другими показателями эффективности использования материальных ресурсов, так как характеризует отношение конечного финансового результата к затратам на материальные ресурсы. Итак, можно констатировать, что в исследуемой организации имеется проблема эффективности использования материальных ресурсов.

### **3.3 Пути повышения эффективности использования запасов в организации**

С целью поиска путей повышения эффективности использования материальных ресурсов большую роль играет экономический анализ, который способствует изысканию внутрихозяйственных ресурсов более экономического

использования сырья и материалов с целью сокращения затрат на производство продукции. Поиск вариантов экономии и рационального использования материальных ресурсов составляет основное содержание анализа.

ООО «ИРЗ-ФОТОН» занимается разработкой и производством печатных плат, изготовлением электронных узлов методом поверхностного монтажа. Необходимо дать оценку обеспеченности предприятия «ИРЗ-ФОТОН» производственными запасами для бесперебойного процесса производства.

Анализ обеспеченности основными видами производственных запасов ООО «ИРЗ-ФОТОН» на примере 10 позиций представлен в таблице 3.9.

**Таблица 3.9–Анализ обеспеченности основными видами запасов предприятия в 2015 году**

Наименование запасов	План потребности с учетом остатка на начало года	Заключено договоров	Получено по договорам фактически	Отклонение от потребности			Коэффициент обеспеченности и фактический
				Всего	в т. ч.		
					заключено договоров от плановой потребности	получено по договорам от заключенных договоров	
СТЕКЛОТЕКСТОЛИТ ФОЛЬГ.DURAVER-E- CU Q IPC-4101/21 DE104 ML 18/18 0,1*1070*1165, кг	240,3	220,3	234,7	-5,6	-20	14,4	0,98
СТЕКЛОТЕКСТОЛИТ ФОЛЬГ.DURAVER-E- CU Q IPC-4101/21 DE104 ML 18/18 1,0*1070*1165, кг	30	0	0	-30	-30	0	0,00
НИКЕЛЬ (II) ХЛОРИД (НИКЕЛЬ 2-ХЛОР)6- ВОДНЫЙ, к	50	46	46	-4	-4	0	0,92
МАСКА СУХАЯ ПЛЕНОЧНАЯ ПАЯЛЬНАЯ ДУНАМАСК КМ 75МКМ(3,0MIL), кг	4000	3700	3623,1	0	76,9	-76,9	0,91
МАСКА ЗАЩИТНАЯ TAIYO INK MFG CO.,LTD PSR-4000 H855, кг	500	460	549	49	-40	89	1,10

Продолжение таблицы 3.9

1	2	3	4	5	6	7	8
ФОТОРЕЗИСТ СУХОЙ ПЛЕНОЧ.RISTON PLATE MASTER ФИРМЫ DU PONT PM-250 0.050, кг	15899	16000	16051,2	152,2	101	51,2	1,01
ПОЛИИМИД ФОЛЬГИРОВАННЫЙ, кг	400	400	380,3	-19,7	0	-19,7	0,95
МАТЕРИАЛ УГЛЕВОДОРОДНЫЙ СТЕКЛОКЕРАМИЧ. Ф.ROGERS RO 4003 , кг	0	4	3,9	3,9	4	-0,1	x
СТЕКЛОТКАНЬ PREPREG DE104 ML, РУЛОН	1870	1970	1986,6	116,6	100	16,6	1,06
ФОТОПЛЕНКА PLOTTER FILM FUJIFILM HG HPR-7S 660*762, шт.	148	150	159	11	2	9	1,07

**Таблица 3.10 - Оценка обеспеченности предприятия запасами в стоимостном выражении (по данным 2015 года)**

Наименование	План, тыс. руб.	Факт, тыс. руб.	Отклонение
СТЕКЛОТЕКСТОЛИТ ФОЛЬГ.DURAVER-E-CU Q IPC-4101/21 DE104 ML 18/18 0,1*1070*1165, кг	778,56	776,59	-1,97
СТЕКЛОТЕКСТОЛИТ ФОЛЬГ.DURAVER-E-CU Q IPC-4101/21 DE104 ML 18/18 1,0*1070*1165, кг	5,23	0,00	-5,23
НИКЕЛЬ (II) ХЛОРИД (НИКЕЛЬ 2-ХЛОР)6- ВОДНЫЙ, кг	23,66	22,51	-1,15
МАСКА СУХАЯ ПЛЕНОЧНАЯ ПАЯЛЬНАЯ DYNAMASK KM 75МКМ(3,0MIL), кг	3 785,69	3 678,78	-106,91
МАСКА ЗАЩИТНАЯ TAIYO INK MFG CO.,LTD PSR-4000 H855, кг	1 336,57	1 346,42	9,85
ФОТОРЕЗИСТ СУХОЙ ПЛЕНОЧ.RISTON PLATE MASTER ФИРМЫ DU PONT PM-250 0.050, кг	2 375,82	2 390,63	14,80
ПОЛИИМИД ФОЛЬГИРОВАННЫЙ, кг	3 375,70	3 364,73	-10,97

Продолжение таблицы 3.10

1	2	3	4
МАТЕРИАЛ УГЛЕВОДОРОДНЫЙ СТЕКЛОКЕРАМИЧ. Ф.ROGERS RO 4003 , кг	35,56	35,46	-0,10
СТЕКЛОТКАНЬ PREPREG DE104 ML, РУЛОН	5 178,56	5 198,91	20,35
ФОТОПЛЕНКА PLOTTER FILM FUJIFILM HG HPR-7S 660*762, шт.	3 025,85	3 047,46	21,61

В целом по полученным данным можно сделать вывод о том, что по предприятию наблюдается недообеспеченность основными видами производственных запасов. Хотя и небольшая. Запланированная потребность в производственных запасах по предприятию не выполнена по следующим запасам:

- 1) по стеклотекстолиту фольгированному DURAVER-E-CUQIPC-4101/21 DE104 ML 18/18 0,1\*1070\*1165 на 1, 97 тыс. руб.;
- 2) по стеклотекстолиту фольгированному DURAVER-E-CUQIPC-4101/21 DE104 ML 18/18 1,0\*1070\*1165 на 5,23 тыс. руб.;
- 3) по никелю на 1,15 тыс. руб.;
- 4) по маске сухой пленочной паяльной на 106,91 тыс. руб.;
- 5) по полиимиду фольгированному на 100 руб.

Предприятие «ИРЗ-ФОТОН» запланировало невыполнимые для себя нормы потребности в производственных запасах. Впоследствии необходимо более точно планировать нормы потребности в основных видах производственных запасов, исходя из реального расхода каждого вида запасов.

При анализе производственных запасов уделяется большое внимание соответствию фактического размера основных видов производственных запасов нормативным размерам. С этой целью на основании данных о фактическом наличии материалов в натуре и среднесуточном их расходе рассчитывают фактическую обеспеченность материалами в днях и сравнивают ее с

нормативной. Анализ состояния запасов основных видов материалов представлен в таблице 3.11.

**Таблица 3.11 - Анализ состояния запасов основных видов производственных ресурсов**

Наименование запасов	Среднесуточный расход, кг	Фактический запас		Норма запаса, дни	Отклонение от нормы запаса	
		кг (рулон., шт.)	дни		кг (рулон., шт.)	дни
СТЕКЛОТЕКСТОЛИТ ФОЛЬГ.DURAVER-E- CU Q IPC-4101/21 DE104 ML 18/18 0,1*1070*1165, кг	0,66	20,3	31	30	0,58	1
СТЕКЛОТЕКСТОЛИТ ФОЛЬГ.DURAVER-E- CU Q IPC-4101/21 DE104 ML 18/18 1,0*1070*1165, кг	0,23	48,2	206	180	6,05	26
НИКЕЛЬ (II) ХЛОРИД (НИКЕЛЬ 2-ХЛОР)6- ВОДНЫЙ, кг	0,07	20,0	277	245	2,31	32
МАСКА СУХАЯ ПЛЕНОЧНАЯ ПАЯЛЬНАЯ DYNAMASK КМ 75МКМ(3,0MIL), кг	10,32	46,5	5	30	-263,22	-26
МАСКА ЗАЩИТНАЯ TAIYO INK MFG CO.,LTD PSR-4000 H855, кг	1,39	132,0	95	60	48,50	35
ФОТОРЕЗИСТ СУХОЙ ПЛЕНОЧ.RISTON PLATE MASTER ФИРМЫ DU PONT PM-250 0.050, кг	45,43	0,0	0	5	-227,16	-5
ПОЛИИМИД ФОЛЬГИРОВАННЫЙ, кг	1,06	0,0	0	5	-5,28	-5
МАТЕРИАЛ УГЛЕВОДОРОДНЫЙ СТЕКЛОКЕРАМИЧ. Ф.ROGERS RO 4003 , кг	0,03	0,0	0	5	-0,15	-5
СТЕКЛОТКАНЬ PREPREG DE104 ML, РУЛОН	5,56	60,0	11	10	4,43	1
ФОТОПЛЕНКА PLOTTER FILM FUJIFILM HG HPR-7S 660*762, шт.	0,45	10,0	22	15	3,29	7

По полученным данным таблицы 3.8 можно сказать, что на предприятии недостаточно некоторых видов материальных запасов для осуществления бесперебойной работы. Так, по маске сухой пленочной паяльной нехватка составляет 263,22 кг, фоторезистора пленочного – 227,16 кг, полиимида фольгированного -5,28 кг.

На предприятии осуществляется постоянный контроль за реальным расходом запасов.

От оптимальности запасов зависят все конечные результаты деятельности предприятия. Эффективное управление запасами позволяет ускорить оборачиваемость капитала и повысить его доходность.

Одним из наиболее известных методов проведения анализа запасов является ABC-анализ.

Есть известное правило в бизнесе, да и не только в бизнесе: 20% усилий приносят 80% результата. Данное правило часто называют также правилом 20/80 или законом Парето. Применяя это правило к производственным запасам.

В таблице 3.12 представлен метод формирования ABC-анализа.

**Таблица 3.12 - Метод формирования ABC-анализа**

Группа	Количество	Доход
А	20%	80%
В	30%	15%
С	50%	5%

Проведем ABC-анализ по выбранной ранее группе производственных запасов по производственному запасу (таблица 3.13).

**Таблица 3.13 – ABC-анализ**

Наименование	Производственный запас на 2015 г. тыс. руб.	Доля позиций в общей сумме товарных запасов, %	Доля нарастающим итогом, %	Группа
СТЕКЛОТКАНЬ PREPREG DE104 ML, РУЛОН	5192,73	26,17	26,16564	A
МАСКА СУХАЯ ПЛЕНОЧНАЯ ПЯЯЛЬНАЯ ДУНАМАСК КМ 75МКМ(3,0MIL), КГ	3751,98	18,91	45,07149	A
ПОЛИИМИД ФОЛЬГИРОВАННЫЙ, КГ	3364,73	16,95	62,026	A
ФОТОПЛЕНКА PLOTTER FILM FUJIFILM HG HPR-7S 660*762, ШТ.	3042,58	15,33	77,35726	A
ФОТОРЕЗИСТ СУХОЙ ПЛЕНОЧ. RISTON PLATE MASTER ФИРМЫ DU PONT PM-250 0.050, КГ	2434,45	12,27	89,6242	B
МАСКА ЗАЩИТНАЯ TAIYO INK MFG CO.,LTD PSR-4000 H855, КГ	1136,60	5,73	95,35142	B
СТЕКЛОТЕКСТОЛИТ ФОЛЬГ. DURAVER-E-CU Q IPC-4101/21 DE104 ML 18/18 0,1*1070*1165, КГ	760,59	3,83	99,18395	C
МАТЕРИАЛ УГЛЕВОДОРОДНЫЙ СТЕКЛОКЕРАМИЧ. Ф. ROGERS RO 4003, КГ	85,07	0,43	99,61262	C
СТЕКЛОТЕКСТОЛИТ ФОЛЬГ. DURAVER-E-CU Q IPC-4101/21 DE104 ML 18/18 1,0*1070*1165, КГ	64,15	0,32	99,93588	C
НИКЕЛЬ (II) ХЛОРИД (НИКЕЛЬ 2-ХЛОРИД) 6-ВОДНЫЙ, КГ	12,72	0,06	100	C
ВСЕГО	19845,60	100,00		

Проведенный ABC-анализ показывает, что основную долю производственных запасов составляют такие запасы, которые относятся к группе А.

Фото пленка, которая относится к группе С, необходимо постоянно иметь в запасы на складе. Данный вид запаса пользуется большой популярностью на предприятии и всегда в обороте.

Однако, проведенного ABC-анализа не достаточно для объективного анализа производственных запасов, поэтому проведем XYZ-анализ.

XYZ-анализ – это инструмент, позволяющий разделить запасы по степени стабильности и уровня колебаний потребления.

Метод данного анализа заключается в расчете каждой позиции коэффициента вариации или колебания расхода. Этот коэффициент показывает отклонение расхода от среднего значения и выражается в процентах.

Результат XYZ-анализа - группировка ресурсов по трем категориям:

- **Категория X** – запасы, характеризуются стабильностью использования и, как следствие, высокими возможностями прогноза потребления. Коэффициент вариации не превышает 10%, можно по этим категориям делать оптимальные запасы и использовать математические методы прогноза спроса и оптимального запаса.

- **Категория Y** – запасы, имеющие колебания в спросе и как следствие, средний прогноз потребления. Коэффициент вариации составляет от 10% до 25%.

- **Категория Z** – запасы с нерегулярным потреблением, какие-либо тенденции отсутствуют, точность прогноза использования невысокая. Коэффициент вариации превышает 25% и может быть более 100%. Это может быть группа запасов.

Коэффициент вариации рассчитывается по формуле (3.8):

$$v = \frac{\sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2}{n}}}{\bar{x}} \cdot 100\%, \quad (3.8)$$

где  $x_i$  - значение параметра по оцениваемому объекту за  $i$ -ый период;

$\bar{x}$  – среднее значение по оцениваемому объекту анализа;

$n$  – число периодов.

В таблице 3.14 представлены результаты проведения XYZ-анализа.

Таблица 3.14 – Результаты XYZ-анализа

№	Наименование	Потребление за квартал 2015 г., тыс. руб.				Потребление за 4 квартала 2015 года, тыс. руб.	Среднее значение реализации за квартал	Коэффициент вариации, %	Группа
		1	2	3	4				
1	СТЕКЛОТЕКСТОЛИТ ФОЛЬГ.DURAVERE-CU Q IPC-4101/21 DE104 ML 18/18 0,1*1070*1165, кг	100,00	58,00	190,59	412,00	760,59	190,15	71,92	Z
2	СТЕКЛОТЕКСТОЛИТ ФОЛЬГ.DURAVERE-CU Q IPC-4101/21 DE104 ML 18/18 1,0*1070*1165, кг	20,00	18,00	9,15	17,00	64,15	16,04	25,68	Z
3	НИКЕЛЬ (II) ХЛОРИД (НИКЕЛЬ 2-ХЛОР)6-ВОДНЫЙ, кг	3,18	3,18	3,18	3,18	12,72	3,18	0,00	X
4	МАСКА СУХАЯ ПЛЕНОЧНАЯ ПАЯЛЬНАЯ DYNAMASK KM 75МКМ(3,0MIL), кг	350,00	935,00	1526,98	940,00	3751,98	937,99	44,36	Z
5	МАСКА ЗАЩИТНАЯ TAIGU INK MFG CO.,LTD PSR-4000 H855, кг	284,00	297,00	281,60	274,00	1136,60	284,15	2,92	X
6	ФОТОРЕЗИСТ СУХОЙ ПЛЕНОЧ.RISTON PLATE MASTER ФИРМЫ DU PONT PM-250 0.050, кг	605,00	607,00	612,45	610,00	2434,45	608,61	0,47	X
7	ПОЛИИМИД ФОЛЬГИРОВАННЫЙ, кг	842,00	840,00	845,73	837,00	3364,73	841,18	0,38	X
8	МАТЕРИАЛ УГЛЕВОДОРОДНЫЙ СТЕКЛОКЕРАМИЧ. Ф.ROGERS RO 4003, кг	8,00	15,00	38,07	24,00	85,07	21,27	52,84	Z
9	СТЕКЛОТКАНЬ PREPREG DE104 ML, РУЛОН	1298,00	1299,00	1295,73	1300,00	5192,73	1298,18	0,12	X
10	ФОТОПЛЕНКА PLOTTER FILM FUJIFILM HG HPR-7S 660*762, шт.	761,00	763,00	764,58	754,00	3042,58	760,64	0,53	X
Итого									

Отсутствие Y говорит о нерегулярных сбоях или сбоях в поставках.

Необходимо совместить результаты ABC- и XYZ-анализа, в результате чего запасы делятся на 9 сегментов исходя из двух критериев — доли в группе запасов и доли в группе потребления запасов. Результаты совмещенного анализа представлены в таблице 3.15.

**Таблица 3.15 – Совмещенный ABC- и XYZ-анализ**

AX	AY	AZ
СТЕКЛОТКАНЬ PREPREG DE104 ML, РУЛОН	-	МАСКА СУХАЯ ПЛЕНОЧНАЯ ПАЯЛЬНАЯ DYNAMASK KM
ФОТОПЛЕНКА PLOTTER FILM FUJIFILM HG HPR-7S 660*762, ШТ.		
ПОЛИИМИД ФОЛЬГИРОВАННЫЙ, КГ		
BX	BY	BZ
ФОТОРЕЗИСТ СУХОЙ ПЛЕНОЧ. RISTON PLATE MASTER ФИРМЫ DU PONT PM-250 0.050, КГ		
МАСКА ЗАЩИТНАЯ TAIYO INK MFG CO., LTD PSR-4000 H855, КГ	-	-
CX	CY	CZ
НИКЕЛЬ (II) ХЛОРИД (НИКЕЛЬ 2-ХЛОР)6-ВОДНЫЙ, КГ	-	СТЕКЛОТЕКСТОЛИТ ФОЛЬГ. DURAVER-E-CU Q IPC-4101/21 DE104 ML 18/18 0,1*1070*1165, КГ
		МАТЕРИАЛ УГЛЕВОДОРОДНЫЙ СТЕКЛОКЕРАМИЧ. Ф. ROGERS RO 4003, КГ
		СТЕКЛОТЕКСТОЛИТ ФОЛЬГ. DURAVER-E-CU Q IPC-4101/21 DE104 ML 18/18 1,0*1070*1165, КГ

Проведенный анализ позволил выделить наиболее выгодные и наименее подходящие для запасов группы.

Так, наиболее важными запасами являются стеклоткань, фото пленка и полиимид. Данные запасы должны всегда присутствовать на складе ООО «ИРЗ-ФОТОН» для обеспечения бесперебойного производственного процесса.

К числу групп, нуждающихся в специальных мероприятиях по повышению их эффективности использования, относятся AZ, BX, CX и CZ, которые являются менее важными и второстепенными запасами. Данные группы обладают достаточным потенциалом, но не пользуются достаточным спросом, необходимо оптимизировать их поставки.

Далее рассмотрим структуру затрат, которая направлена на хранение производственных запасов.

Структура затрат, связанных с хранением запасов следующая:

1. Затраты на содержание помещений складов (5% от стоимости запасов).
2. Затраты на содержание складского оборудования (3% от стоимости запасов).
3. Оплата рабочей силы, занятой перемещением и наблюдением за запасами, их учетом и контролем (3%).
4. Затраты, обусловленные инвестированием (6%).

Потери, обусловленные дефицитом ресурса на складе, включают затраты на срочное приобретение этого ресурса на худших коммерческих условиях и (или) потери от простоя, то есть нерационального использования ресурсов организации.

Проведенный выше ABC- и XYZ-анализ запасов позволил выявить группы запасов имеющие наибольшую важность для предприятия. Именно эти группы запасов будут далее исследованы как наиболее влияющие на прибыль предприятия.

Интенсивность потребления ресурса известна и постоянна.

Потребление осуществляется мелкими партиями или поштучно, а пополнение запаса – более крупной партией.

Пополнение запаса происходит мгновенно при снижении его уровня до нуля.

Проблема управления запасами сведена к определению объема заказа и частоты выполнения заказов за планируемый промежуток времени. Что в свою очередь рассчитывается посредством балансирования между затратами, связанными с выполнением одного заказа, и затратами на хранение единицы запасов.

Таблица 3.16 - Результаты расчетов выбранных групп товаров

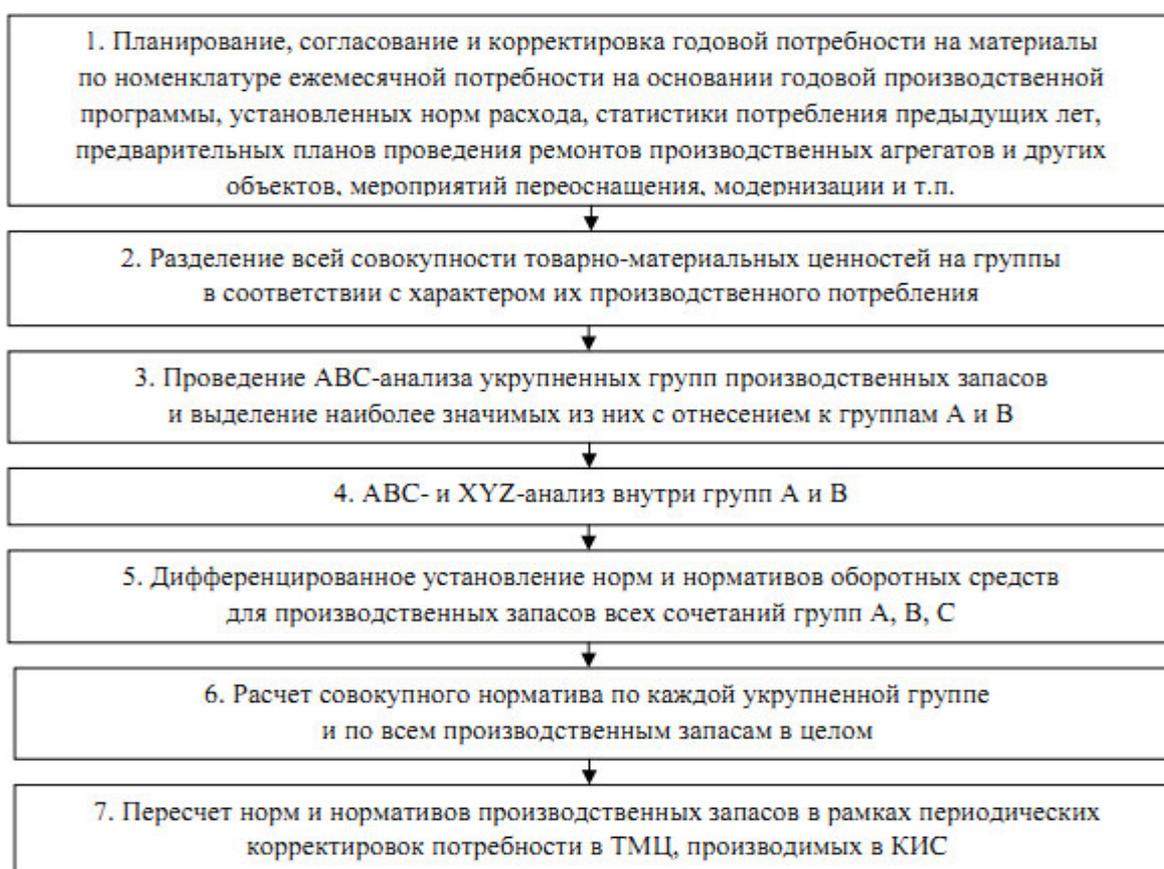
Наименование статьи	ФОТОПЛЕНКА PLOTTER FILM FUJIFILM HG HPR-7S 660*762, шт.	ПОЛИИМИД ФОЛЬГИРОВАННЫЙ,	СТЕКЛОТКАНЬ PREPREG DE104 ML, РУЛОН
Средняя цена поставки, руб/ед (С)	120	150	202
Затраты на хранение ед, руб. (h), в том числе	20,40	25,50	34,34
на содержание помещений, руб. (5% от цены)	6,00	7,50	10,10
на содержание оборудования, руб. (3% от цены)	3,60	4,50	6,06
оплата труда рабочих, руб. (3% от цены)	3,60	4,50	6,06
на инвестирование, руб. (6% от цены)	7,20	9,00	12,12
Годовой объем потребления, шт. (D)	161,0	380,30	2000,5
издержки хранения всей продукции, руб. (Z1)	3284,4	9697,65	68697,17
затраты на поставку, тыс. руб. (Z2)	14	16	15
Оптимальная партия, ед.	44	62	153
Средняя партия поставки, ед (фактическая)	40	60	150
Упущенная выгода, тыс. руб.	-480	-300	-606

Как видно из таблицы, оптимальная партия запасов больше чем фактическая партия, которая была в течение года. Это сказалось на прибыли предприятия, так как эти запасы являются наиболее важными для

бесперебойного производства, но как показывает данный анализ на предприятие бывают непредвиденные простои в ожидание нужного ресурса).

Кроме того, затраты на меньшую партию поставки бывают больше.

Предлагается предприятию «ИРЗ-ФОТОН» проводить ABC- и XYZ-анализ с помощью корпоративной информационной системой (КИС). Определение норматива предложено производить одновременно с планированием и корректировкой потребности в ресурсах. Данный подход представлен на рисунке 3.4.



**Рисунок 3.4 - Алгоритм нормирования производственных запасов**

Расчет нормативов, производимый в рамках планового периода, позволит точно отразить объем средств, необходимых для формирования производственных запасов на протяжении планируемого года, а периодический пересмотр норм и нормативов в соответствии с дополнительными и

аварийными корректировками годовой заявки в КИС даст возможность учесть все возникающие изменения.

Таким образом, предложенный подход к системе нормирования производственных запасов дает возможность использовать стоимостные методы в управлении предприятием и включить их в систему бюджетирования промышленного предприятия.

Для совершенствования эффективного использования материально-производственных запасов и удовлетворения потребности предприятия в материальных ресурсах можно также рассмотреть вопрос о поиске новых поставщиков необходимых ресурсов, которые не отстают по качеству, но в цене ниже и могут поставить необходимую партию для предприятия.

Итак, проведенный анализ показал, что имеются проблемы эффективности использования материальных ресурсов организации: падает рентабельность средств, вложенных в материально-производственные запасы. Цель разработки новой системы нормирования запасов – определение оптимальных партий приобретаемых материальных ценностей, позволяющих при минимальных затратах на доставку и хранение обеспечивать бесперебойной производство.

С целью усовершенствования контроля и эффективности использования запасов нами предложено использовать модель ABC и XYZ-анализа. Предложенная нами модель контроля за материальными запасами с помощью ABC- и XYZ-анализа позволяет выявлять наиболее значимые группы запасов и определять оптимальную партию поставки, что позволит повысить эффективность системы управления производственными запасами, снизить издержки на их приобретение и хранение. Отметим, что для улучшения управления производственными запасами предприятию «ИРЗ-ФОТОН» необходимо пользоваться совмещенным ABC- и XYZ-анализом, который покажет наиболее выгодные и необходимые запасы для предприятия. Как показало наше исследование это наиболее оптимальный вариант нормирования запасов.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В выпускной квалификационной работе были рассмотрены актуальные вопросы развития методики анализа и контроля материально-производственных запасов в коммерческих организациях. Не разработанность ряда теоретических и методических положений предмета исследования и высокая практическая значимость эффективного разрешения прикладных задач в части анализа и контроля материально-производственных запасов в совокупности обусловили необходимость данного исследования.

Проведенные в рамках настоящей работы исследования и разработанные на их основе предложения позволяют аргументировано сделать выводы, имеющие значение для дальнейшего развития методики анализа и контроля материально-производственных запасов в ООО «ИРЗ-Фотон».

На первом этапе исследования были рассмотрены теоретико-методические аспекты анализа и контроля материально-производственных запасов в коммерческих организациях: изучена сущность запасов и операций с ними как объекта анализа и контроля; структурирована нормативно-правовая база по анализу и контролю материально-производственных запасов, в контексте трансформации принципов анализа и контроля операций с производственными запасами; раскрыт зарубежный и отечественный опыт развития анализа материальных запасов.

При контроле материально-производственных запасов необходимо учитывать требования действующего законодательства и принципы учета, анализа и контроля. Нами систематизированы нормативно-правовые акты в области бухгалтерского учета, анализа и контроля и установлено, что на достаточно высоком уровне разработана нормативная база по учету и контролю, однако нами отмечена недостаточная проработанность нормативных актов по анализу материально-производственных запасов. Систематизирование нормативно-правовой базы в ходе анализа и контроля материально-производственных запасов обеспечат качественное проведение проверки и

аналитических процедур, полноту и точность отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности деятельности коммерческой организации, а также их сохранность и эффективность использования.

В ООО «ИРЗ-Фотон» в составе МПЗ учитываются:

- сырье и материалы;
- готовая продукция;
- товары.

Однако, в силу того, что ООО «ИРЗ-Фотон» осуществляет только производственную деятельность, торговлей не занимается, то товаров для перепродажи не имеет на балансе, соответственно данный раздел учета в настоящем исследовании рассматриваться не будет.

В первую очередь, рассмотрим порядок и состояние учета сырья и материалов, как наиболее значимой составляющей в структуре МПЗ общества.

К материалам в ООО «ИРЗ-Фотон» относятся предметы, срок полезного использования которых менее 1 года, которые относятся к предметам труда и необходимы для производства продукции, работ, услуг, для хозяйственных нужд организации.

В ООО «ИРЗ-Фотон» действует наиболее распространенная на промышленных предприятиях классификация материалов:

- основные материалы (используемые в основном производстве);
- вспомогательные материалы (используемые во вспомогательных и обслуживающих производствах);
- покупные полуфабрикаты;
- полуфабрикаты собственного производства;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности;
- специальная оснастка и специальная одежда;
- тара и упаковочный материал;
- прочие материалы.

Данная классификация положена в основу синтетического и аналитического учета материалов в организации.

Проведенное исследование состояния учета материально-производственных запасов в ООО «ИРЗ-Фотон» позволяет сделать следующие выводы:

Методология ведения бухгалтерского учета производственных запасов полностью соответствует требованиям действующего законодательства и принятой Учетной политики организации. Однако, имеется проблема громоздкого первичного учета в силу применения значительного количества унифицированных форм. Также проблема ведения автономных (параллельных) видов учета: складского и бухгалтерского, то есть каждая операция по движению материально-производственных запасов дважды дублируется в различных системах: 1С:Рауз, в подсистемах справочной системы «Монитор»ТМЦ2.0, АУ ГП, АСУ «Договора», Потребность.

Контроль в ООО «ИРЗ-Фотон» проводится в рамках внутреннего аудита, проводимого силами и специалистами бухгалтерии ООО «ИРЗ-Фотон». Создается инвентаризационная комиссия, которая проводит полную проверку МПЗ в ООО «ИРЗ-Фотон».

Таким образом, можно отметить негативную тенденцию увеличения материалоёмкости по показателю выручки (на 4,35%), снижение материалоотдачи (на 4,17%). Также отметим негативные изменения показателя прибыли, приходящейся на 1 руб. материальных затрат, то есть фактически упала рентабельность материальных затрат. Причем данное снижение является весьма существенным – 61,22 %. С практической точки зрения последний показатель имеет приоритет над другими показателями эффективности использования материальных ресурсов, так как характеризует отношение конечного финансового результата к затратам на материальные ресурсы. Итак, можно констатировать, что в исследуемой организации имеется проблема эффективности использования материальных ресурсов.

Качество контроля зависит от правильно разработанных внутрифирменных стандартов. В настоящее время в АО «ИРЗ» действует Положение по проведению внутреннего аудита в головной и дочерних

компаниях. Однако, данный документ носит общеметодологический характер и не конкретизирует проведение контрольных процедур по разделам учета и управления организацией. Таким образом, актуальным направлением совершенствования методики контроля запасов в группе компаний АО «ИРЗ», в том числе и исследуемого ООО «ИРЗ-Фотон» является разработка внутреннего стандарта проведения контроля запасов. Одним из основных требований к разработке внутреннего стандарта является построение его фундамента на основных принципах и методических подходах, охватывающих всю систему способов, методов и приемов проведения контроля.

Для разработки внутрифирменного стандарта по контролю запасов рекомендовано использовать бухгалтерский подход, позволяющий создавать концепцию контроля, ориентированного на специфику ведения бухгалтерского учета коммерческой организации и дающий основу для аналитических процедур контроля.

Нами разработан внутренний стандарт «Методика контроля операций с запасами», предусматривающий закрепление методики проверки в 6 взаимосвязанных разделах:

- 1) Общие положения;
- 2) Основные понятия и определения, используемые в стандарте;
- 3) Цель и задачи проверки;
- 4) Нормативно-правовая база, используемая при аудите учета операций с запасами источники информации;
- 5) Методика проведения проверки учета операций с запасами;
- 6) Типичные ошибки и нарушения бухгалтерского и налогового учета запасов.

Разработанный внутренний стандарт способствует детализации профессионального поведения. Применение на практике внутреннего стандарта позволит повысить качество проверки операций с запасами, снизить хозяйственные и налоговые риски в части операций с запасами, повысить

эффективность управления производственными и учетными бизнес-процессами.

Для поиска путей повышения эффективности использования материальных ресурсов большую роль играет экономический анализ, который способствует изысканию внутрихозяйственных ресурсов более экономичного использования сырья и материалов с целью сокращения затрат на производство продукции. Поиск вариантов экономии и рационального использования материальных ресурсов составляет основное содержание анализа.

Проведенный анализ показал, что имеются проблемы эффективности использования материальных ресурсов организации: падает рентабельность средств, вложенных в материально-производственные запасы. Цель разработки новой системы нормирования запасов – определение оптимальных партий приобретаемых материальных ценностей, позволяющих при минимальных затратах на доставку и хранение обеспечивать бесперебойной производство.

Предложенная нами модель контроля за материальными запасами с помощью ABC- и XYZ-анализа позволяет выявлять наиболее значимые группы запасов и определять оптимальную партию поставки, что позволит повысить эффективность системы управления производственными запасами, снизить издержки на их приобретение и хранение. Отметим, что для улучшения управления производственными запасами предприятию «ИРЗ-ФОТОН» необходимо пользоваться совмещенным ABC- и XYZ-анализом, который покажет наиболее выгодные и необходимые запасы для предприятия. Как показало наше исследование это наиболее оптимальный вариант нормирования запасов.

Выполненные исследования позволяют решать актуальные вопросы проведения контроля и анализа запасов в исследуемой организации.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая, вторая) [Электронный ресурс]: от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 02.10.2016). - Режим доступа: справочно - правовая система «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2 [Электронный ресурс]: принят 5 августа 2000 года № 117-ФЗ (ред. от 01.10.2016). - Режим доступа: справочно - правовая система «КонсультантПлюс».
3. Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]: от 06.12.2011 № 402-ФЗ: принят ГД ФС РФ 22.12.2011 (ред. от 23.05.2016). - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
4. Федеральный закон Российской Федерации «О консолидированной финансовой отчетности» [Электронный ресурс] от 27.07.2010 № 208 ФЗ принят ГД ФС РФ 07.07.2010 (ред. от 23.07.2013). - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс»;
5. Положение по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально – производственных запасов» (ПБУ 5/01) [Электронный ресурс]: утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.2001 №44н (ред. от 25.10.2010). - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
6. Проект Положения по бухгалтерскому учету «Учет запасов» (ПБУ 5/2012) [Электронный ресурс].- Режим доступа: [http://mvf.klerk.ru/nb/332\\_10.htm](http://mvf.klerk.ru/nb/332_10.htm).
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы», приложение № 2к Приказу Министерства финансов РФ от 25.11.2011 №160 [Электронный ресурс]: утв. Приказом Минфина России от 02.04.2013 № 36н. - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
8. План Министерства финансов Российской Федерации на 2012-2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный

ресурс]: Приказ Минфина России от 30.11.2011 № 440. - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

9. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13.06.1995 г. № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

10. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. [Электронный ресурс]: утверждены приказом Минфина России от 28.12.2001 г. № 119н. - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

11. Алборов, Р.А. Основы аудита: Учебное пособие/ Р.А. Алборов, Л.И. Хоружий, С.М. Концевая.- – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. – 224 с.

12. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика). М.: КноРус, 2008. 344 с.

13. Алексеева, А.И. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие / А.И. Алексеева, Ю.В. Васильев, А.В. Малеева, Л.И. Ушвицкий. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 672 с.

14. Арбатская, Т.Г. Актуальные вопросы формирования резерва под снижение стоимости материальных ценностей в бухгалтерском учете [Электронный ресурс] / Т.Г. Арбатская // «Международный бухгалтерский учет». – 2013. - № 41. - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

15. Артеменко, В.Г. Анализ финансовой отчетности: учебное пособие/ В.Г. Артеменко, В.В. Остапова. - ООО «Издательство «Омега-Л», 2011. - 268 с.

16. Астахов, В.П. Учет материальных производственных запасов [Электронный ресурс]/ В.П. Астахов. - Режим доступа: <http://www.aup.ru/books/m181/7.htm>;

17. Аудит: учебник для сред.проф. образования/ под ред. М.В. Мельник. – изд. с изм. – М.: Экономистъ, 2009. – 296 с.

18. Ахметова, Ю.С. Сравнительный анализ МСФО и ПБУ по учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс]/ Ю.С. Ахметова. - Режим доступа: <http://jurnal.org/articles/2010/ekon34.html>.
19. Банк, С.В. Система показателей комплексного анализа финансового состояния хозяйствующего субъекта/ С.В. Банк, А.В. Тараскина// Экономический анализ: теория и практика. – 2008. - № 4. – 231 с.
20. Барнгольц, С.Б. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта: учебное пособие /С.Б. Барнгольц, М.В. Мельник. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 240 с.
21. Богатая, И.Н. Аудит: учебное пособие / И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ОАО «Московские учебники»; Ростов н/Д: Феникс, 2005. – 475 с.
22. Булыга, Р.П. Основы аудита/ под ред. д-ра эконом.наук, проф. Р.П. Булыги. – Ростов н/Д: Феникс, 2010. – 317 с.
23. Бурцев, В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. / В.В. Бурцев. - М.: «Экзамен», 2010. – 320 с;
24. Бычкова, С.М. Аудит запасов в соответствии с федеральными стандартами аудита и МСА [Электронный ресурс]/ С.М. Бычкова, Т.М. Алдарова // Аудиторские ведомости. - 2010. - № 11.– - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
25. Бухгалтерский учет [Техт] : Учебник для студ. вузов по спец. "Экон. и упр. на предпр. АПК" / Л. И. Хоружий, Р. Н. Расторгуева, Р. А. Алборов ; ред.: Л. И. Хоружий, Р. Н. Расторгуева. - М. :КолосС, 2004. - 511.
26. Герасимов, Б.И. Экономический анализ: учебное пособие. В 2 ч. / Б.И. Герасимов, Т.М. Коновалова, С.П. Спиридонов. – 2-е изд., стер. – Тамбов : Изд-во Тамб.гос. техн. ун-та, 2006. – Ч. 1. – 64 с.
27. Грей, Сидней Дж. Финансовый учет: глобальный подход: учебно-методическое пособие; пер. с англ. / Сидней Дж. Грей, Белверд Е. Нидлз. – М.: ВолтерсКлувер, 2008. – 616 с.
28. Губин, В.Е. Анализ финансово-хозяйственной деятельности:

учебник/ В.Е. Губин, О.В. Губина. – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2010. – 336 с.

29. Данилевский, Ю.А. Аудит: учебное пособие/ Ю.А. Данилевский, С.М, Шапигузов, Н.А. Ремизов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2002. – 544 с.

30. Демина, И.Д. Применение МСФО (IAS) 2 «Запасы» в отечественной практике бухгалтерского учета [Электронный ресурс]/ И.Д. Демина// «Международный бухгалтерский учет». – 2015. - № 17. – С. 79-85.

31. Дружиловская, Э.С. Новые правила оценки и учета запасов [Электронный ресурс] / Э.С.Дружиловская // «Все для бухгалтера». – 2015. - № 1. - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

32. Дружиловская, Э.С. Современные проблемы оценки запасов в РСБУ и МСФО и пути их решения [Электронный ресурс]/ Э.С. Дружиловская// «Международный бухгалтерский учет». – 2015. - № 38. - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

33. Дусаева Е.М., Карагодин Д.А. К вопросам оценки и методов списания запасов на затраты производства по российским и международным стандартам // Международный бухгалтерский учет. 2014. N 15. С. 13 - 21.

34. Ендовицкий, Д.А. Экономический анализ активов организации: учебник / Д.А. Ендовицкий. – М.: Эксмо, 2009. – 608 с.

35. Ерофеева, В.А. Аудит: учебное пособие / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт : ИД Юрайт, 2011. – 638 с.

36. Ефимова, О.В. Финансовый анализ/ О.В. Ефимова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2002. – 528 с.

37. Илышева, Н.Н. Управленческий учет материально-производственных запасов [Электронный ресурс] / Н.Н. Илышева, А.Ф. Черненко, Е.С. Федяй // Все для бухгалтера. - 2008. - № 5. - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

38. Калистратов, Л.М. Аудит: учебное пособие/ Л.М. Калистратов. –

М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2007. – 256 с.

39. Камышанов, П.И. Аудит: стандарты и практика/ П.И. Камышанов. – М., Элиста: АПП «Джангар», 2002. – 376 с.

40. Канке, А.А. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие/ А.А. Канке, И.П. Кошева. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2010. – 288 с.

41. Карагод, В.С. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие для бакалавров / В.С. Карагод, Л.Б. Трофимова. - 2-е издание, перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2012. – 310 с.

42. Контроль и ревизия: учебное пособие / Е.А. Фёдорова. - М.: Издательство: Юнити-Дана, 2012. - 239 с.

43. Контроль и ревизия : учебное пособие / А.Г. Волков, Е.Н. Чернышев. – М.: Изд. центр ЕАОИ, 2011. – 224 с.

44. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие/ коллектив авторов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2011. – 712 с.

45. Лермонтов, Ю. Отражение в расходах материальных затрат [Электронный ресурс] / Ю.Лермонтов // «Аудит и налогообложение». – 2012. - № 11. - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

46. Лысенко, Д.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности / Д.В. Лысенко. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 320 с.

47. Любушин, Н.П. Экономический анализ: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и «Финансы и кредит»/ Н.П. Любушин. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 575 с.

48. Мазуренко, А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие / А.А. Мазуренко; под ред. засл. деят. науки РФ, д-ра экон. наук, проф. Л.И. Ушвицкого. – М.: КНОРУС, 2009. – 236 с.

49. Манохова, С.В. Учет запасов: для начинающих и не только [Электронный ресурс] / С.В.Манохова // «Торговля: бухгалтерский учет и

налогообложение». – 2012. - № 9. - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

50. Маркарьян, Э.А. Управленческий анализ в отраслях: учебное пособие/ Э.А. Маркарьян, С.Э. Маркарьян, Г.П. Герасименко; под ред. профессора Э.А. Маркарьяна - Ростов-на-Дону: МарТ, 2009. – 328 с.

51. Маркарьян, Э.А. Экономический анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие/ Э.А. Маркарьян, Г.П. Герасименко, С.Э. Маркарьян. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2010. – 536 с.

52. Мельник, М.В. Анализ и контроль в коммерческой организации: учебник/ М.В. Мельник, В.В. Бердникова. – М.: Эксмо, 2011. – 560 с.

53. Мельник, М.В. Экономический анализ в аудите: учебное пособие для студентов вузов / М.В. Мельник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 543 с.

54. 118. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета/ Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д.Колдуэлл: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

55. Налетова И.А., Слободчикова Т.Е. Аудит. - М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2005. -429 с.

56. Панченко Т.М. Материальные расходы в бухгалтерском и налоговом учете // Бухгалтерский учет. 2015. N 8. С. 30 - 33.

57. Парушина, Н.В. Аудит: учебник/ Н.В. Парушина, С.П. Суворова. – М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2009. – 288 с.

58. Парушина Н.В., Суворов С.П. Аудит: Учебник. М.: ИД ФОРУМ; НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 350 с.

59. Поздняков, В.Я. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебник/ под ред. проф. В.Я. Позднякова. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 617 с.

60. Разгуляев, В. Аудит управления величиной запасов [Электронный ресурс] / В.Разгуляев // «Консультант». – 2013. - № 9. - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

61. Ришар, Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности

предприятия/ Ж. Ришар. Пер. с франц. под ред. Л.П. Белых. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 375 с.

62. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика/ Ж. Ришар; пер. с фр.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.

63. Савицкая, Г.В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности: учебное пособие/ Г.В. Савицкая. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 408 с.

64. Семенихин, В.В. Материалы. Бухгалтерский и налоговый учет [Электронный ресурс]/ В.В. Семенихин // ГроссМедиа, РОСБУХ, 2010. - Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

65. Скамай, Л.Г. Экономический анализ деятельности предприятия/ Л.Г. Скамай, М.И. Трубочкина. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 296 с.

66. Стивенсон, Дж. Управление производством: Пер. с англ. / Дж. Стивенсон. – М.: Лаборатория базовых знаний, БИНОМ. – 1998. – 928 с.

67. Удалов, А.А. Аналитическая информация управления запасами / А.А. Удалов // Инновационная стратегия управления бизнесом: учетно-аналитические базы, научно-образовательные методики и кадровый потенциал. - Орел, 25 апреля 2013 год. С. 133-140.

68. Удалов, А.А. Аудиторские процедуры проверки материально-производственных запасов / А.А. Удалов // Аграрная наука, творчество, рост. Т. 1, Ч. 1. : материалы международной научно-практической конференции 8-14 февраля 2013 года. - Ставрополь «АГРУС», 2013 г. С. 269-272.

69. Шеремет, А.Д. Аудит: Учебник. - 2-е изд., доп. и перераб./ А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 352 с.

70. Шеремет, А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебник для вузов/ А.Д. Шеремет. – испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 416 с.

**БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ООО «ИРЗ-ФОТОН» ЗА 2015 ГОД****Бухгалтерский баланс  
на 31 декабря 2015 г.**

Организация	<b>Общество с ограниченной ответственностью "ИРЗ-Фотон"</b>	Форма по ОКУД	Коды		
Идентификационный номер налогоплательщика		Дата (число, месяц, год)	31	12	2015
Вид экономической деятельности	<b>Производство радио- и телевизионной передающей аппаратуры</b>	по ОКПО	0710001		
Организационно-правовая форма / форма собственности	<b>Общество с ограниченной ответственностью / Частная собственность</b>	ИНН	23243283		
Единица измерения:	в тыс. рублей	по ОКВЭД	1833026887		
Местонахождение (адрес)	<b>426034, Удмуртская Респ, Ижевск г, Базисная ул, дом № 19</b>	по ОКФС	65	16	
		по ОКЕИ	384		

Пояснения	Наименование показателя	Код	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.	На 31 декабря 2013 г.
	<b>АКТИВ</b>				
	<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
	Нематериальные активы	1110	-	-	-
	Результаты исследований и разработок	1120	-	-	-
	Нематериальные поисковые активы	1130	-	-	-
	Материальные поисковые активы	1140	-	-	-
	Основные средства	1150	5 506	6 260	7 312
	Доходные вложения в материальные ценности	1160	-	-	-
	Финансовые вложения	1170	-	-	-
	Отложенные налоговые активы	1180	1 089	1 112	1 328
	Прочие внеоборотные активы	1190	11	18	24
	Итого по разделу I	1100	6 606	7 390	8 664
	<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
	Запасы	1210	209 431	107 577	92 913
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	5 128	2 847	1 567
	Дебиторская задолженность	1230	170 464	69 685	51 829
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	-	-	-
	Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	6 112	12 537	1 273
	Прочие оборотные активы	1260	383	386	2 301
	Итого по разделу II	1200	391 518	193 032	149 883
	<b>БАЛАНС</b>	1600	398 124	200 422	158 547

Форма 0710001 с.2

Пояснения	Наименование показателя	Код	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.	На 31 декабря 2013 г.
	<b>ПАССИВ</b>				
	<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>				
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	300	300	300
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	-	-	-
	Переоценка внеоборотных активов	1340	-	-	-
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350	18 440	16 000	6 000
	Резервный капитал	1360	45	45	45
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	98 806	85 903	85 020
	Итого по разделу III	1300	117 591	102 248	91 365
	<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
	Заемные средства	1410	-	-	-
	Отложенные налоговые обязательства	1420	5 004	4 828	4 179
	Оценочные обязательства	1430	-	-	-
	Прочие обязательства	1450	-	-	-
	Итого по разделу IV	1400	5 004	4 828	4 179
	<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
	Заемные средства	1510	-	-	-
	Кредиторская задолженность	1520	271 144	89 211	58 013
	Доходы будущих периодов	1530	-	-	-
	Оценочные обязательства	1540	4 384	4 135	4 990
	Прочие обязательства	1550	-	-	-
	Итого по разделу V	1500	275 529	93 346	63 003
	<b>БАЛАНС</b>	1700	398 124	200 422	158 547



ПУШКАРЕВ ОЛЕГ  
ГЕННАДЬЕВИЧ  
(расшифровка подписи)

## ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

ЗА 2015 ГОД

Отчет о финансовых результатах  
за Январь - Декабрь 2015 г.

Организация	<u>Общество с ограниченной ответственностью "ИРЗ-Фотон"</u>	Форма по ОКУД	Коды		
Идентификационный номер налогоплательщика		Дата (число, месяц, год)	0710002		
Вид экономической деятельности	<u>Производство радио- и телевизионной передающей аппаратуры</u>	по ОКПО	31	12	2015
Организационно-правовая форма / форма собственности	<u>Общество с ограниченной ответственностью / Частная собственность</u>	ИНН	23243283		
Единица измерения:	в тыс. рублей	по ОКВЭД	1833026887		
		по ОКФС / ОКФС	32.20.1		
		по ОКЕИ	65	16	
			384		

Пояснения	Наименование показателя	Код	За Январь - Декабрь 2015 г.	За Январь - Декабрь 2014 г.
	Выручка	2110	738 021	568 370
	Себестоимость продаж	2120	(717 668)	(559 289)
	Валовая прибыль (убыток)	2100	20 353	9 081
	Коммерческие расходы	2210	(109)	(172)
	Управленческие расходы	2220	-	-
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	20 244	8 909
	Доходы от участия в других организациях	2310	-	-
	Проценты к получению	2320	598	427
	Проценты к уплате	2330	-	-
	Прочие доходы	2340	8 676	5 373
	Прочие расходы	2350	(12 149)	(12 271)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	17 369	2 438
	Текущий налог на прибыль	2410	(4 244)	(919)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	970	1 296
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	(177)	(649)
	Изменение отложенных налоговых активов	2450	(23)	(216)
	Прочее	2460	(22)	-
	в том числе:			
	Штрафы, пени		(22)	-
	Чистая прибыль (убыток)	2400	12 903	654



## ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

ЗА 2014 ГОД

Отчет о финансовых результатах  
за период с 1 Января по 31 Декабря 2014 г.

Коды	
0710002	
31	12 2014
23243283	
1833026887/184001001	
32.20.1	
65	16
384	

Организация Общество с ограниченной ответственностью "ИРЭ - Фотон"  
 Идентификационный номер налогоплательщика \_\_\_\_\_  
 Вид экономической деятельности Производство печатных плат и иной продукции  
 Организационно-правовая форма форма собственности  
 ИНН по ОКПО \_\_\_\_\_  
 ОКВЭД по ОКПОФ / ОКФС \_\_\_\_\_  
 ОКЕИ по ОКЕИ \_\_\_\_\_  
 Форма по ОКУД \_\_\_\_\_  
 Дата ( число, месяц, год) \_\_\_\_\_  
 ООО  
 Единица измерения: тыс руб

Пояснения	Наименование показателя	Код	За Январь - Декабрь 2014 г.	За Январь - Декабрь 2013 г.
	Выручка	2110	568370	609615
	Себестоимость продаж	2120	(568069)	(568069)
	Валовая прибыль (убыток)	2100	9081	41546
	Коммерческие расходы	2210	(172)	(108)
	Управленческие расходы	2220	-	-
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	8909	41438
	Доходы от участия в других организациях	2310	-	-
	Проценты к получению	2320	427	-
	Проценты к уплате	2330	-	-
	Прочие доходы	2340	5373	12241
	Прочие расходы	2350	(12271)	(21804)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	2438	31875
	Текущий налог на прибыль	2410	(919)	(8347)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	1296	1769
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	(649)	(89)
	Изменение отложенных налоговых активов	2450	(216)	292
	Прочее	2460	-	-
	Чистая прибыль (убыток)	2400	654	23731

Пояснения	Наименование показателя	Код	За Январь - Декабрь 2014 г.	За Январь - Декабрь 2013 г.
	<b>СПРАВОЧНО</b>			
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510	-	-
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520	-	-
	Совокупный финансовый результат периода	2500	654	23731
	Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900	-	-
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910	-	-

Руководитель \_\_\_\_\_  
 (подпись) **ПУШКАРЕВ ОЛЕГ ГЕННАДЬЕВИЧ**  
 (расшифровка подписи)

20 февраля 2015 г. \_\_\_\_\_



24

**ВНУТРЕННИЙ СТАНДАРТ АО «ИРЗ»**  
**«МЕТОДИКА КОНТРОЛЯ ОПЕРАЦИЙ С ЗАПАСАМИ»**

**1. Общие положения**

1.1. Настоящий стандарт разработан в соответствии с действующим законодательством в области учета и контроля. Стандарт регламентирует методику, включающую комплект и порядок исполнения контрольных процедур, направленных на достижение конечных целей: определить порядок учета запасов, внутренняя проверка эффективности использования запасов.

1.2. Целью настоящего стандарта является установление методов и подходов для проведения контроля запасов.

1.3. Требования настоящего стандарта распространяются на всех сотрудников, выполняющих проверку запасов. В случае невыполнения определенных программой контроля процедур, проверяющему сотруднику необходимо предоставить письменное объяснение, указав конкретную причину.

1.4. Сущность настоящего стандарта заключается в обеспечении высокого качества контроля, содействие внедрения в рабочую деятельность Общества научных разработок в области учета операций с запасами, помощи пользователям понять процесс проверки, устранение контроля со стороны государства.

**2. Основные понятия и определения, используемые в стандарте**

2.1. В настоящем стандарте используются следующие термины:

**Запасы** - это активы:

- предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- находящиеся в процессе производства для такой продажи;
- находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться

в процессе производства или предоставления услуг.

**Проверка эффективности операций с запасами** - мероприятие, заключающееся в сборе, оценке и анализе доказательств, касающихся операций

с запасами и имеющее своим результатом выражение мнения о степени надежности использования запасов.

**Контрольная выборка** – один из основных приемов контроля. Проводится с целью применения контрольных процедур в отношении менее 100% объектов проверяемой совокупности, под которыми понимаются элементы, составляющие сальдо счетов и операции, которые в свою очередь составляют обороты по счетам, для сбора доказательств, позволяющих составить мнение о проверяемой совокупности, а также процедуры внутреннего контроля.

**Заключение (акт)** - документ, содержащий выраженное в письменной форме порядок проведения и обобщение результатов.

**Планирование контроля** – этап контроля, заключающийся в разработке общей стратегии контроля, определении объема контрольной выборки и выборе конкретных контрольных процедур.

**Программа контроля** – детализированный план действий лиц, осуществляющих контроль.

2.2. Проверка эффективности операций с запасами включает в себя:

- установление целей и задач контроля запасов;
- планирование контроля запасов;
- тестирование системы внутреннего контроля операций с запасами;
- определение применяемых источников информации;
- варианты приемов и методов контроля;
- применение классификатора типичных ошибок операций с запасами;
- формирование акта по результатам контроля.

### **3. Цель и задачи проверки**

3.1. Цель контроля запасов – проверка формирования оптимальных условий сохранности и экономного использования материально-производственных запасов.

3.2. Основными задачами контроля запасов является проверка:

- состояния бухгалтерского учета запасов;
- соразмерности фактического наличия запасов данным бухгалтерского учета;
- полноты и своевременности оприходования и целесообразности использования запасов;
- способов хранения и эффективности потребления запасов;
- обнаружения материальных ценностей с истекшим сроком полезного использования с дальнейшим выявлением виновных лиц и сумм нанесенного ущерба;
- соблюдения определенных норм потребления запасов;
- целесообразности, качества и своевременности проведения инвентаризаций и правильности принимаемых по ее результатам решений.

#### **4. Нормативно-правовая база, используемая при контроле операций с запасами**

##### **4.1. Внешние документы:**

###### **1 уровень:**

4.1.1) Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая, вторая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ;

4.1.2) Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2 принят 5 августа 2000 года № 117-ФЗ.;

4.1.3) Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ: принят ГД ФС РФ 22.12.2011;

###### **2 уровень:**

4.1.4) Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально – производственных запасов» (ПБУ 5/01): утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.2001 №44н;

4.1.5) Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13.06.1995 г. № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»;

4.1.6) Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждены приказом Минфина России от 28.12.2001 г. № 119н.

4.1.7) План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утв. Приказом МФ РФ от 31.10.2000 г. № 94н. ;

#### **4.2. Внутренние документы:**

4.2.1) Устав организации;

4.2.2) Учетная политика организации;

4.2.3) Рабочий план счетов организации;

4.2.4) Система внутреннего документооборота;

4.2.5) Правила внутреннего трудового распорядка;

4.2.6) Приказы.

#### **5. Методика проверки операций с запасами**

5.1. Оценивается система внутреннего контроля.

5.2. Производится выборка операций для контроля.

5.3. На первом этапе построения выборки необходимо разделить на подсовокупности (стратифицировать) совокупность запасов и отобрать страты для дальнейшего построения выборки с учетом их существенности и степени подверженности рискам:

- Классификация в учете по крупным статьям запасов, например, сырье и материалы, готовая продукция, товары и т.д. В рамках этих статей запасы также требуется классифицировать по нескольким группам, например, по отдельным видам сырья и материалов, видам готовой продукции и товаров;

- Классификация по территориальному признаку. Для выборочной проверки нужно отобрать запасы, хранящиеся на разных складах.

5.4 . На втором этапе построение выборки при отборе специфических элементов следует обратить особое внимание на следующие виды запасов:

- запасы, приобретенные по импортным контрактам,

- запасы, приобретенные у аффилированных лиц,

- запасы, полученные безвозмездно,
- запасы, полученные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами,
- запасы, приобретенные у крупных поставщиков,
- запасы, кредиторская задолженность за поставку которых, не погашается длительное время,
- запасы, хранящиеся на складах длительное время,
- запасы, отгруженные аффилированным лицам,
- запасы, переданные безвозмездно,
- запасы, отгруженные крупным покупателям,
- запасы, расход которых нормируется,
- запасы, полученные/переданные на ответственное хранение,
- запасы, полученные/переданные в переработку,
- запасы, полученные/переданные на комиссию,
- иные специфические объекты.

5.5. При отборе материально-производственных запасов для самостоятельного выборочного осмотра и пересчета следует обратить внимание на следующие объекты:

- запасы большой стоимости,
- запасы с высоким риском незаконного присвоения,
- запасы, находящиеся без движения в течение длительного времени,
- запасы, находящиеся в местах, где сложно осуществим или плохо функционирует контроль за их хранением,
- запасы, находящиеся на хранении у третьих лиц.

5.6. Следует учитывать, что при большом количестве операций элементом выборки может являться как объект материально-производственных запасов, так и календарный период(например, месяц) или отдельные операции по приобретению и выбытию запасы.

5.7. При проверке МПЗ учитываются следующие предпосылки:

Существование – материально-производственные запасы, отраженные в финансовой (бухгалтерской) отчетности, имеются в наличии по состоянию на отчетную дату,

Права на материально-производственные запасы принадлежат предприятию,

Возникновение – хозяйственные операции с материально-производственными запасами имели место в течение соответствующего периода и относятся предприятию,

Полнота – все материально-производственные запасы и операции с ними полностью отражены в бухгалтерском учете, а нераскрытые статьи отсутствуют,

Стоимостная оценка – материально-производственные запасы отражены в отчетности по надлежащей балансовой стоимости,

Точное измерение – суммы хозяйственных операций с материально-производственными запасами отражены точно, а доходы и расходы отнесены к соответствующему периоду,

Представление и раскрытие – классификация и описание материально-производственных запасов соответствуют правилам их отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В зависимости от вида проверяемых материально-производственных запасов (сырье и материалы, готовая продукция, товары) программа контроля составляется так, чтобы предусмотреть все проблемные вопросы и риски.

5.8. Для подтверждения правильности проведения инвентаризации:

- в случае если проверяющие сотрудники по объективным причинам не наблюдали за проведением инвентаризации, то им необходимо изучить данные проведенной предприятием инвентаризации, оценить правильность ее оформления, проверить отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете,

- сравнить данные проведенной инвентаризации с данными бухгалтерской отчетности,

- если инвентаризация была проведена по состоянию не на отчетную дату, то следует провести пересчет данных результатов инвентаризации на отчетную дату. В этом случае для подтверждения остатков запасов, отраженных в отчетности организации на конец отчетного периода, необходимо выборочно проверить операции по приобретению и отпуску запасов в период между датой инвентаризации и отчетной датой. Аналогичные процедуры осуществляются, если инвентаризация проводится после отчетной даты применительно к операциям по приобретению и выбытию запасов, произошедшим в период от отчетной даты до даты инвентаризации. Чем больше промежуток времени между датой инвентаризации и отчетной датой, тем больше должен быть объем проверки операций с запасами.

5.9. При необходимости следует направить письменные запросы лицам, у которых находится имущество предприятия:

- Переработчикам сырья,
- Лицам, осуществляющим хранение запасов,
- Покупателям на товары отгруженные, на которые право собственности к ним еще не перешло,
- Комиссионерам, агентам, у которых находятся запасы предприятия,
- Иным лицам.

5.10. Также необходимо направить письменные запросы тем лицам, имущество которых находится у предприятия: давальцам сырья, поклажедателям, комитентам, принципалам, иным лицам.

5.11. В целях подтверждения прав предприятия на запасы, отраженные в отчетности, следует выборочно проверить документы на приобретение и продажу запасов. При проверке наличия и правильности оформления документов следует обратить внимание на следующие моменты:

- Соответствие применяемых форм первичной учетной документации унифицированным формам или утверждение их в учетной политике,
- Наличие обязательных реквизитов в документах,

- Наличие в документах подписей должностных лиц и исполнителей, печатей в целях обеспечения юридической силы документов,

- Наличие в договорах всех необходимых условий.

5.12. Завершая проведение проверки учета операций с запасами, необходимо удостовериться в том, что они достоверно классифицированы в бухгалтерской (финансовой) отчетности по группам (сырье и материалы, готовая продукция, товары, незавершенное производство) и вся необходимая информация о них внесена в отчетность.

## **6. Классификатор типичных нарушений, выявляемых в ходе проверки, и их последствий**

6.1. Типичные нарушения, влекут за собой неэффективность использования запасов в деятельности общества и их выявление требует разработки рекомендаций по их устранению и профилактике.

6.2. Данные нарушения могут быть выявлены на этапе предварительного обследования учета операций с запасами, текущего и последующего контроля.

### Методические рекомендации по устранению типичных нарушений

Содержание нарушения	Нарушенные нормативные акты	Причина нарушения	Возможные последствия, выявленных нарушений	Рекомендации по устранению (исправлению) допущенных нарушений
Не заключены договоры о материальной ответственности с материально-ответственными лицами	Приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств	Ослаблен внутренний контроль, велика вероятность мошенничества и хищения материалов	Невозможность списания недостач на материально-ответственных лиц	Предоставить Приказ директора о закреплении материально-ответственных лиц с целью обеспечения сохранности запасов. Возложить ответственность за сохранность запасов на МОЛ
Материалы, полученные в качестве давальческого сырья, не отражены на забалансовом счете	Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н	Неверное отражение сотрудниками бухгалтерии материалов, полученных в качестве давальческого сырья	Бухгалтерская отчетность недостоверна в части забалансового учета; нецелевое использование материальных ценностей	Усиление контроля по учету материально-производственных запасов и фактов хозяйственной жизни по операциям с ними
Не проводятся внеплановые инвентаризации материалов	Федеральный закон от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»; Приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств	Ослаблен внутренний контроль за сохранностью материальных ценностей	В отсутствие проведения внеплановых инвентаризаций аудитор не представляется возможным подтвердить достоверность остатков по статьям бухгалтерского учета.	Проводить все виды инвентаризаций активов и обязательств Филиала в полном объеме в соответствии с Методическими указаниями № 49.
Отсутствует журнал регистрации выданных доверенностей на получение материалов	Приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых	Ослаблен внутренний контроль, не исключена возможность мошенничества с операциями по приобретению, изготовлению и	Возможны факты хищения материальных ценностей, а также нецелевое использование их	Усиление контроля по учету материально-производственных запасов и фактов хозяйственной жизни по операциям с ними

	обязательств	использованию материальных ценностей		
Несвоевременное оприходование материальных ценностей в пути и неотфактурованных поставок	Федеральный закон от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»; Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н	Отсутствие внутреннего контроля за поставками материально-производственными запасами	Недостоверность отчетности, нарушение методологии учета ценностей; возможны факты хищения	Усиление контроля по учету материально-производственных запасов и фактов хозяйственной жизни по операциям с ними
Неправомерное включение в материальные расходы стоимости приобретенных товарно-материальных ценностей	Федеральный закон от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»; Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н	Несвоевременная регистрация на счетах бухгалтерского учета приобретенных ТМЦ	Завышение расходов, занижение налога на прибыль, возникновение налоговых рисков	Усиление контроля по учету материально-производственных запасов и фактов хозяйственной жизни по операциям с ними
Отсутствие приказа на определение круга лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов на поступление и отпуск товарно-материальных ценностей	Приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств	Отсутствие внутреннего контроля, велика вероятность мошенничества и хищения материалов; отсутствие регламента по документообороту	Возможны факты хищения материальных ценностей, а также нецелевое использование их в текущей деятельности	Усиление контроля по учету материально-производственных запасов и фактов хозяйственной жизни по операциям с ними
Транспортные расходы, связанные с приобретением МПЗ, учтены единовременно в составе расходов	Федеральный закон от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»; Методические указания по	Нарушение связано с несогласованностью действий работников бухгалтерии, когда один бухгалтер	По нормам ПБУ 5/01 актив должен быть оприходован по стоимости, включающей в себя все затраты, связанные сего	Усиление контроля по учету материально-производственных запасов и фактов хозяйственной жизни по

	бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н	отражает движения МПЗ а другой транспортные расходы. – учет	приобретением. Единовременное списание транспортных расходов приводит к занижению финансового результата и стоимости активов. Исключение составляют только торговые организации, которые вправе списывать затраты, производимые до момента передачи товара в продажу, сразу (п. 13 ПБУ 5/01). Завышение расходов, занижение налога на прибыль, возникновение налоговых рисков	операциям с ними
Отсутствие товарно-транспортной накладной	Федеральный закон от 6.12.2011 г. № 402 –ФЗ «О бухгалтерском учете»; Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н	Отсутствие товарно-транспортной накладной у заказчика транспортных услуг могло стать причиной отказа в вычете «входного» НДС, предъявленного организацией-перевозчиком	В Указаниях по заполнению ТТН говорится, что данная форма предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей, то при ее отсутствии у покупателя либо при нарушении порядка ее оформления налоговые органы могли отказать также в вычете «входного» НДС по товарам. Налоговые органы считают, что ТТН должна присутствовать во всех случаях приобретения товара, независимо от вида доставки товаров: доставка товара силами самого покупателя (самовывоз), доставка товара	Получить ТТН

			продавцом	
Нарушение порядка проведения инвентаризации материально-производственных запасов и оформления ее результатов	Федеральный закон от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»; Приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств; Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н	Ослаблен внутренний контроль, велика вероятность мошенничества и хищения материалов	Возможны факты хищения материальных ценностей, а также нецелевое использование их в текущей деятельности; не представляется возможным подтвердить достоверность остатков по статьям бухгалтерского учета.	Порядок проведения инвентаризации и оформления ее результатов определены в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 N 49. При инвентаризации материально-производственных запасов необходимо также учитывать и Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н.
Отсутствие учета материально-производственных запасов, в составе которых содержатся драгметаллы	Приказ от 29.08.2001 г. № 68н «Об утверждении инструкции о порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их производстве, использовании и обращении»	Отсутствие внутреннего контроля по учету драгметаллов, содержащихся в материально-производственных запасах	Возникновение налоговых рисков, упущение материальных выгод, административная и юридическая ответственность должностных лиц	Организация учета и контроля за материально-производственными запасами, в составе которых содержатся драгметаллы