

Аудит материально-производственных запасов: подготовка к планированию и проведению

Inventories Audit: Preparation for Planning and Conducting

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2020-11-17

Г.И. Золотарева, канд. экон. наук, доцент, заведующая кафедрой бухгалтерского учета ФГБОУ ВО «Сибирский государственный университет науки и технологий имени академика М.Ф. Решетнева»

e-mail: astra07@inbox.ru

И.В. Федоренко, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета ФГБОУ ВО «Сибирский государственный университет науки и технологий имени академика М.Ф. Решетнева»

e-mail: fedorenko2@mail.ru

Г.В. Денисенко, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета ФГБОУ ВО «Сибирский государственный университет науки и технологий имени академика М.Ф. Решетнева»

e-mail: original59@mail.ru

G.I. Zolotareva, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of the Department of Accounting, Reshetnev Siberian State University of Science and Technology

e-mail: astra07@inbox.ru

I.V. Fedorenko, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Accounting, Reshetnev Siberian State University of Science and Technology

e-mail: fedorenko2@mail.ru

G.V. Denisenko, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Accounting, Reshetnev Siberian State University of Science and Technology

e-mail: original59@mail.ru

Аннотация. Материально-производственные запасы (МПЗ) являются распространенным видом активов на многих предприятиях. Действующие методические рекомендации по аудиту МПЗ не раскрывают действия аудитора при подготовке к аудиту МПЗ. В статье представлены рекомендации по действиям аудитора на этапе подготовки к планированию и проведению аудита МПЗ.

Ключевые слова: аудит, подготовка к аудиту, МПЗ.

Abstract. Inventories are a common type of assets in many enterprises. The current methodological recommendations for the inventories audit do not disclose the actions of the auditor in preparation for the audit. The article provides recommendations on the auditor's actions at the stage of preparation for planning and conducting for inventories audit.

Keywords: inventories audit, audit planning, audit methodology.

Цели аудиторской проверки отдельных разделов бухгалтерского учета могут быть разными, но чаще всего такой аудит является частью общей проверки, поэтому аудиторы должны составить обоснованное мнение относительно достоверности и полноты информации о материально-производственных запасах (МПЗ), отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней и установить соответствие применяемого порядка учета МПЗ нормативным документам, действующим в Российской Федерации.

При этом аудит обеспечивает реализацию следующих функций [4]:

- экспертная;
- аналитическая;

- консультативная;
- контрольная.

В то же время владельцев материально-производственных запасов интересуют, как правило, три основных результата проверки:

- сохранность активов и надежность организационных процедур по ее обеспечению, исключение возможности хищений;
- точность учетных данных и правильность организации бухгалтерского учетного процесса;
- достоверность данных отчетности и отсутствие оснований для налоговых санкций со стороны налоговых органов.

Исследование методик и процедур проведения аудиторской проверки учета МПЗ, представленных в разных источниках, с целью

изучить их эффективность при использовании позволило установить следующее.

1. Материально-производственные запасы представляют собой достаточно разнородную группу объектов учета.

В соответствии с ПБУ 05/01 в качестве материально-производственных запасов признаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначеннной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи;
- используемые для управленческих нужд организации.

Товары и готовая продукция являются частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи. Готовая продукция как конечный результат производственного цикла; товары как материальные ценности, приобретенные для перепродажи и составляющие предмет хозяйственной деятельности.

Однако не в каждой организации представлены все группы МПЗ. Анализируя различные виды деятельности, можно составить матрицу наличия наиболее важных для проверки групп МПЗ, характерных для конкретного вида деятельности. Это, безусловно, отражается на выбираемых аудиторских процедурах и порядке проведения аудиторской проверки.

2. Особенности и масштабы деятельности, тип и специализация организации, структурное соотношение различных МПЗ также существенным образом влияют на порядок проведения проверки. Например, при проверке группы «Товары» разных по специализации торговых организаций эффективность одних и тех же процедур проверки может сильно различаться в зависимости от типа продаваемой продукции (продовольственные или непродовольственные товары, бытовая техника или бытовая химия, лекарства или галантерея, замороженные продукты или макароны, ГСМ или сопутствующие ему товары и т.п.); используемой процедуры продажи (опт/розница, самовывоз или включенная доставка, с гарантией настройки/установки или без, с гарантией послепродажного обслуживания или без, с возможностью возврата или нет и т.п., в кредит, с рассрочкой платежа, со скидкой

или без и т.п.); наличия специальных измерительных приборов (например, для ГСМ), которые учитывают приобретенный и реализованный объем товара и т.п.

Проверка будет более успешной, если все обстоятельства подобного рода будут выявлены и учтены.

3. Учет МПЗ является одним из самых многочисленных по объему выполняемых операций направлений учетного процесса. Количество и видовое многообразие МПЗ приводят к появлению ошибок и небрежностей при осуществлении учетных процедур и заполнении первичной документации. Доступность и относительная мобильность материально-производственных запасов делает их привлекательными для присвоения с точки зрения злоумышленников.

Количество и разнообразие проводимых с МПЗ операций вызывает затруднение не только при оформлении первичных документов и бухгалтерском учете, но и при проведении аудита этих операций. Поэтому аудиторская проверка учета материально-производственных запасов является весьма трудоемкой и многопрофильной. Сократить трудоемкость аудита без потери качества позволяет использование специальных аудиторских процедур и определенной последовательности их применения (методики аудита МПЗ).

Выявлены также определенные общие черты при описании проверки МПЗ. Например, в процессе проверки чаще всего рекомендуется установить:

- реальность наличия МПЗ;
- реальность права собственности организации на МПЗ;
- правильность оценки МПЗ при поступлении и выбытии и связанных с ними обязательств;
- правильность выбора и применения принципов учета МПЗ;
- наличие и точность отражения операций с МПЗ на счетах бухгалтерского учета;
- достоверность данных отчетности [2].

Проверку по любой из исследованных методик советуют осуществлять в три этапа (подготовительный, основной (проверка по существу), заключительный, хотя описанные в работах процедуры данных этапов иногда серьезно отличаются.



Начальный этап любой аудиторской проверки — подготовка к проведению аудита — считается очень важным началом аудита.

При подготовке к проверке в качестве важных авторами выявлены направления, представленные на рис. 1.

1. Сбор общей информации об аудируемой организации

На данном этапе следует собрать любую доступную информацию о характере деятельности аудируемой организации и ее материально-производственных запасах.

Кроме получения общей информации об аудируемой организации (краткое и полное название организации, реквизиты; виды деятельности (если их несколько, определяется доля каждого из них); виды продукции (услуг, работ), которые производит (выполняет) организация (если их несколько, определяется доля каждого из них); наличия филиалов или сети магазинов; основные экономические показатели деятельности объекта исследования

(выручка от реализации продукции (работ, услуг); себестоимость реализованной продукции (работ, услуг); численность персонала; система налогообложения и т.п.).

Необходимо получить в организации или самостоятельно выяснить:

- структуру подразделений организации (составить схему подразделений с обязательным указанием складов МПЗ при их наличии, с обязательным отражением фактов наличия удаленных складов либо временных хранилищ, организованных при производственных объектах (например, на лесосеке, на объекте строительства, на производственном участке, на объекте нефтедобычи и т.п.), краткую характеристику полномочий каждого из них, приблизительное количество хранимых (используемых) там МПЗ;

- расположение складских помещений (составить схему, отражающую их емкость, специализацию, порядок и условия для хранения), характер их работы, включая режим ввоза/вывоза МПЗ, процедуру передачи запасов



Рис. 1. Направления подготовительного этапа аудита МПЗ

на другие склады, в производство (торговый зал), сотрудникам и т.п.;

- режим работы (технологию производства, потребность МПЗ на разных этапах производства), порядок закупки сырья (комплектующих) и реализации готовой продукции (услуг, работ);

- последовательность осуществления основных бизнес-процессов (составить схему движения МПЗ по территории организации с указанием способа транспортировки и иного перемещения материально-производственных запасов с отображением промежуточных мест и сроков временного бесконтрольного хранения);

- структуру управления и подчиненности, процедуру организации документооборота, включая обмен и хранение документов, порядок их санкционирования;

- необходимость ведения раздельного учета (например, при разных видах налогообложения или при выполнении спецзаказов);

- перечень основных контрагентов — поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, схему взаимоотношений с ними, тип заключенных договоров (например, имеются ли у организации договоры комиссии), есть ли в числе партнеров проверяемой организации контрагенты, применяющие упрощенный режим налогообложения и в результате чего не подлежащие налогообложению по НДС и другую, аналогичную информацию.

2. Сбор информации о МПЗ аудируемой организации

На данном этапе следует разобраться в схеме движения МПЗ аудируемой организации и определить тип операций с МПЗ, которые предстоит проверить.

Для этой цели следует обязательно выяснить:

- структурное соотношение основных групп МПЗ (материалы, товары, готовая продукция);

- номенклатуру МПЗ, ассортимент готовой продукции, товаров;

- наличие фактов списания МПЗ, причины списания;

- наличие фактов возврата поставщику приобретенных у него ранее материальных ценностей, причины данного возврата;

- наличие фактов списания МПЗ, причины списания;

- наличие материальных ценностей, не принадлежащих организации, но находящихся в ее распоряжении;

- наличие МПЗ, находящихся в пути, на сохранении или обработке в других организациях;

- распределение МПЗ по складам, подразделениям;

- основной порядок поступления МПЗ в организацию, хранения, движения материальных ценностей по территории организации и их выбытия (списания);

- наличие фактов изменения веса, объема

- и др. физических характеристик МПЗ, происходящих за время хранения;

- наличие фактов и способы изменения единицы учета (например, тонны — литры; литры — бутылки и т.п.);

- наличие фактов изменения стоимости МПЗ (например, уценка, скидки);

- наличие МПЗ, требующих особых условий хранения, перевозки, контроля сроков годности;

- наличие и порядок оборота тары, ГСМ, запчастей, строительных материалов, инструмента, полуфабрикатов, комплектующих;

- наличие и порядок утилизации отходов производства и бытового мусора и др. аналогичную информацию.

3. Анализ положений учетной политики организации и иных локальных нормативных актов

На данном этапе следует собрать информацию о выбранных аудируемой организацией методах оценки, учета и документооборота МПЗ. Это позволит в дальнейшем сократить время на сбор доказательств. Кроме того, на данном этапе рекомендуется оценить рациональность используемой учетной политики.

При этом следует обратить внимание на следующие моменты:

- используемые для учета МПЗ счета, субсчета, порядок и причины организации аналитического учета, наличие и причины составления специализированных учетных регистров;

- порядок критериальной оценки материальных ценностей и их классификации в качестве МПЗ, порядок действий при выявлении фактов ошибочной интерпретации результатов оценки и классификации МПЗ;



- используемые способы оценки МПЗ при поступлении, учете и списании (например, используются ли учетные цены при поступлении и списании МПЗ и как они определяются);
- рекомендованные формы бухгалтерских документов (особенно важно выяснить — утверждены ли приказом об учетной политике самостоятельно разработанные формы первичных документов или регистров, применяемых для дальнейшей группировки и контроля данных об МПЗ), порядок их формирования, обработки и хранения (порядок документооборота);
- порядок санкционирования бухгалтерских документов, образцы подписей лиц, имеющих право подписи;
- наличие норм естественной убыли (или иных норм, объясняющих изменение плотности, объема, веса и иных контролируемых качественных и количественных характеристик МПЗ (например, в результате изменения температуры)) и порядок их применения;
- наличие и порядок контроля сроков годности МПЗ и списания МПЗ, непригодных для дальнейшего использования;
- наличие и порядок расчета незавершенного производства;
- наличие и порядок формирования резерва под обесценение МПЗ;
- наличие и порядок отражения в учете и отчетности фактов утилизации отходов производства и бытового мусора и т.п.

На данном этапе рекомендуется внести информацию о критериях отнесения актива в состав МПЗ, методах оценки МПЗ при поступлении и списании и иные сведения из учетной политики в рабочие документы аудитора, так как это в дальнейшем позволит сократить время проверки. Кроме того, на данном этапе рекомендуется проверить, не было ли за проверяемый период каких-либо изменений нормативных документов. Если такие изменения имелись, следует проверить, были ли они учтены в учетной политике и при организации бухгалтерского учета МПЗ.

4. Исследование материалов инвентаризации, участие в проведении инвентаризации запасов

Это позволит понять характер потенциальных ошибок и более тщательно спланировать проверку.

При этом следует обратить внимание на следующие моменты:

- наличие информации о вероятных сроках и порядке проведения инвентаризации в учетной политике;
- наличие планов проведения инвентаризации;
- наличие приказов о проведении инвентаризации;
- порядок формирования комиссий по проведению инвентаризаций;
- порядок отражения в учете результатов инвентаризации;
- порядок документооборота при проведении инвентаризации;
- порядок проведения организационных мероприятий по результатам проведенной инвентаризации;
- наличие фактов недобросовестного отношения к своим обязанностям, кражам, потерям и т.п.

Проведение данной процедуры с личным присутствием как отдельного элемента проверки с точки зрения авторов оправдано в случаях:

- наличия серьезных подозрений, связанных с выявлением искажений результатов учета в результате систематических (случайных или умышленных) ошибок или возможных фактов хищений;
- наличия подозрений, связанных с нарушением процедуры проведения инвентаризации;
- проведения процедур восстановления учета;
- проведения процедур постановки учета и обучения сотрудников;
- контроля работы материально-ответственного лица и проверки складского учета.

5. Тестирование системы бухгалтерского учета

Следует уточнить, что под термином «система бухгалтерского учета» авторами понимается вся совокупность учетного процесса, организованная на проверяемом экономическом субъекте в целях формирования бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности.

На подготовительном этапе очень важно изучить информацию о системе бухгалтерского учета аудируемой организации, так как не-

правильно организованный учетный процесс априори содержит в себе возможность появления ошибок. Кроме того, важно оценить загруженность работников, понять порядок выполнения и санкционирования операций и т.п.

Традиционно данная проверка осуществляется путем проведения устного опроса (интервьюирования) сотрудников аудируемой организации и имеет скорее ознакомительный характер, нежели обеспечивает оценку эффективности системы бухгалтерского учета. Хотя, имея информацию по определенным вопросам, можно составить профессиональное мнение об эффективности системы бухгалтерского учета.

Следует обратить внимание на используемую проверяющей организацией бухгалтерскую программу, наличие обновлений, порядок обслуживания, умение персонала с ней работать. Очень часто именно отсутствие опыта работы с бухгалтерской программой или использование устаревшей версии программы является источником серьезных ошибок.

6. Тестирование внутреннего контроля, проверка его эффективности

На данном этапе следует собрать информацию о системе внутреннего контроля аудируемой организации, оценить ее эффективность. При этом следует принимать во внимание, что эффективность функционирования системы внутреннего контроля может быть сведена практически к нулю в результате возникновения определенных обстоятельств, например: замена опытного бухгалтера менее опытным; сокращение времени на обработку первичных документов (например, в период массовых отпусков); изменение законодательства, утвержденных нормативов, форм документов или появление законодательно утвержденных требований, несоблюдение которых приводит к штрафам либо санкциям иного рода. К тем же последствиям могут привести следующие факты: неправильное понимание инструкций; ошибки в суждениях; халатность персонала; рассеянность или усталость со стороны лица, несущего ответственность за процедуры контроля; столкновение между отдельными лицами; неправильный выбор процедур контроля.

Минфин России в 2013 г. [3] предложил включать в процедуру оценки внутреннего

контроля оценку эффективности дизайна внутреннего контроля (выявление неэффективных, недостающих и дублирующих процедур внутреннего контроля) и оценку операционной эффективности внутреннего контроля.

7. Тестирование информационной системы, включая программное обеспечение учетного процесса, проверка ее эффективности

На необходимость включения данного пункта в процесс планирования аудиторской проверки указывают следующие обстоятельства:

- широкое распространение автоматизированной формы осуществления учета;
- разнообразие используемого программного обеспечения;
- обязательность формирования ряда первичных и отчетных документов в электронной форме;
- отказ ряда предприятий от бумажных форм документов путем замены их на электронную форму.

Следует отметить, что требование о контроле информационной системы приведено в Международном стандарте аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (далее — МСА 315) [1]: «*Аудитор должен получить понимание информационной системы, включая соответствующие бизнес-процессы, относящиеся к подготовке финансовой отчетности...*», «...*Аудитор должен получить понимание того, каким образом организация сообщает информацию о функциях и обязанностях при подготовке финансовой отчетности, а также о значимых вопросах, связанных с финансовой отчетностью*».

Конечно, прослеживается взаимосвязь и взаимозависимость данного тестирования с тестированием систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Авторы не отрицают возможности проведения совместного тестирования информационной системы, системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля.

8. Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

Аудитор должен выполнить процедуры оценки рисков для того, чтобы создать основу



для выявления и оценки рисков существенного искажения:

- на уровне отчетности и на уровне предпосылок (п. 5 МСА 315);
- по видам операций (п. 25, п. 26, А122 МСА 315);
- по бизнес-процессам (бизнес-риски) (п. 11, п. А21, п. А37, А40 МСА 315).

Процедуры оценки рисков, однако, сами по себе не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на основе которых может быть сформировано аудиторское мнение (МСА 315) [1].

Рекомендуется также принимать во внимание и тот факт, что аудиторский риск зависит от предпринимательского риска проверяемого экономического субъекта, от успешности его финансово-хозяйственной деятельности, что предопределяет возможность проверяемого субъекта продолжать свою деятельность в обозримом будущем. Аудитор должен оценить предпринимательский риск проверяемого субъекта как в целом, так и в разрезе наиболее существенных сделок (контрактов) и взаимоотношений с крупнейшими партнерами [5].

9. **Выявление приоритетных направлений проверки исходя из особенностей деятельности организации и полученных результатов предварительного ознакомления с организацией**

Для этой цели рекомендуется применять аналитические процедуры, позволяющие на основании результатов анализа финансовых показателей проверяемого периода, выявленных соотношений и закономерностей, а также взаимосвязи показателей с другой, имеющейся в распоряжении аудитора информацией, определить направления, где риск появления ошибок наиболее высок.

Собранная в ходе подготовки к аудиту информация должна быть задокументирована и проанализирована. В дальнейшем на основе этой информации формируются стратегия и подробный план аудита.

Литература

1. Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный). Введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н: // Консультант-Плюс: справ.-правовая система.
2. Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности (утв. Минфином РФ 23.04.2004, одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ, протокол № 25 от 22.04.2004) // Консультант-Плюс: справ.-правовая система.
3. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой): информация Минфина России № ПЗ-11/2013: // Консультант-Плюс: справ.-правовая система.
4. Лосева А.С. Развитие методики аудита материально-производственных запасов на предприятиях АПК // Технологии пищевой и перерабатывающей промышленности АПК — продукты здорового питания. — 2018. — № 1 (21). — С. 84–95.
5. Федоренко И.В. Аудит: учебник / И.В. Федоренко, Г.И. Золотарева; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. — Красноярск, 2011. — 472 с.