

Аудит материально-производственных запасов: основной этап проверки

Audit of Material and Production Stocks: Main Stage of Check

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2020-10-17

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

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

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

e-mail: erigina@sbsau.ru

Аннотация. Для обеспечения рационального и эффективного проведения аудита необходимо планировать процедуры основного этапа проверки таким образом, чтобы избежать дублирования и снизить неэффективные трудозатраты. В статье рассмотрено содержание основного этапа проверки на примере материально-производственных запасов. Представлена авторская схема этапов проведения аудита.

Ключевые слова: аудит, материально-производственные запасы, этапы аудита.

Abstract. To ensure effective audit, it is necessary to plan the main audit procedures in such a way as to avoid duplication and reduce inefficient labor costs. The article discusses the content of the main stage of verification using the example of inventories. The author's diagram of the stages of the audit is presented.

Keywords: audit, inventories, audit methodology.

Проведение аудита материально-производственных запасов (МПЗ) является трудоемким в силу существенной номенклатуры и значительного документооборота по движению этой группы активов. Кроме того, существует большое разнообразие видов МПЗ, способов их поступления и использования, в силу чего порядок их проверки также будет различаться.

Кроме того, специфика деятельности конкретного предприятия в значительной степени отражается на учетном процессе, поэтому универсальные процедуры, которые могут быть использованы при любом типе проверок, являются весьма общими и должны быть в обязательном порядке дополнены процедур

рами, характерными для проверок подобного типа предприятий.

Именно поэтому в первую очередь в ходе подготовки аудита получают информацию — какие именно МПЗ используются в организации, где и как долго они хранятся, какую роль играют в производственном процессе и т.п.

Рекомендаций по использованию тех или иных методик в научной литературе представлено достаточно много, но учитывая ту важную роль, которую сыграли в работе аудиторских организаций Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности (далее — Методические рекомендации) [1] (где



были описаны основные процедуры проверки), авторами был проанализирован порядок проведения аудита, предлагаемый именно этими Методическими рекомендациями.

Проведенное исследование показало, что практически все представленные в Методических рекомендациях процедуры востребованы, однако предлагаемый порядок проведения проверки не всегда рационален. Некоторые процедуры, необходимые для сбора доказательств точного отражения в отчетности информации по строке «Запасы», отсутствуют либо описаны некорректно. Например, процедура 3.2: «Проверка правильности оформления первичных документов по учету материалов» [1]. Описанный порядок проведения аудита и предлагаемая форма рабочего документа не соответствуют ожидаемому результату — выявление нарушений, связанных с оформлением первичных документов.

Согласно требованиям МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски», подготовленный план аудита, содержащий

аудиторские процедуры, должен быть разработан таким образом, чтобы обеспечить минимум возможных повторов при работе с документами при проведении проверки.

Для обеспечения этого требования следует избегать дублирующих процедур контроля и выстраивать этапы проверки соответствующим образом. Укрупненная схема рекомендованных этапов проверки МПЗ по существу представлена на рис. 1.

Рассмотрим представленные на рисунке этапы проверки МПЗ.

Ввиду многообразия видов МПЗ, начинать проверку материально-производственных запасов следует с *проверки реальности их существования*, так как вначале необходимо выявить имеющиеся в проверяемом субъекте виды МПЗ и убедиться в том, что все отраженные в отчетности МПЗ действительно существуют.

Во-первых, подтверждение реальности существования МПЗ позволяет убедиться в наличии указанных в отчетности запасов и от-

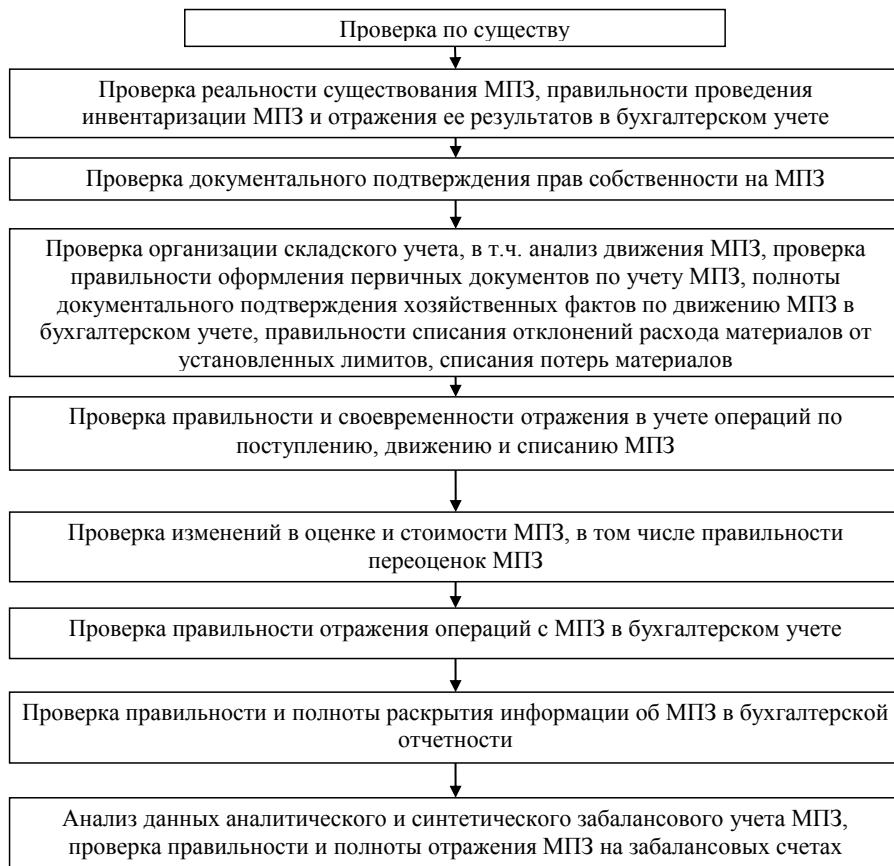


Рис. 1. Схема основного этапа проверки МПЗ

существии систематических ошибок при расчете стоимости остатков МПЗ на счетах бухгалтерского учета.

Во-вторых, выполнение данной процедуры позволяет еще раз убедиться в правильности ранее сделанной оценки контрольных процедур организации в отношении сохранности материально-производственных запасов.

При выполнении данной процедуры (при условии предварительно полученной информации об имеющихся разновидностях МПЗ и иной дополнительной информации о них) рекомендуются следующие действия:

- анализ номенклатурного справочника МПЗ, ассортимента готовой продукции, товаров, схемы их расположения в проверяемом периоде;

- проверка информации о способах поступления и выбытия МПЗ в проверяемом периоде;

- проверка остатков МПЗ по счетам бухгалтерского учета (включая счета за балансом) в проверяемом периоде и на дату инвентаризации;

- проверка правильности пересчета единиц учета (например, тонны — литры; литры — бутылки и т.п.);

- проверка точности расчета естественной убыли при фактах изменения количества (усушка, утруска, бой...);

- проверка точности пересчета стоимости МПЗ при выбытии (например, уценка, скидки);

- проверка условий хранения, состояния противопожарной безопасности, оснащенность складов специализированным оборудованием для соблюдения температурного режима, влажности и других параметров, приборами контроля веса, длины, объема и т.п.

Как уже отмечалось ранее, согласно рекомендациям многих авторов аудиторы именно на данном этапе осуществляют повторный более углубленный контроль результатов инвентаризаций МПЗ, осуществленных в проверяемом периоде, правильности их проведения и отражения полученных результатов в бухгалтерском учете либо рекомендуется осуществить наблюдение за проведением инвентаризации или самостоятельно провести выборочную инвентаризацию некоторых видов МПЗ.

Такая процедура целесообразна при наличии подозрений о возможных искажениях

(умышленных или появившихся в связи с систематическими ошибками при отражении в учете) в целях получения информации о реальных данных возможных отклонений фактического наличия МПЗ и данных, отраженных в бухгалтерском учете.

Учитывая повышенную трудоемкость данной процедуры, а также тот факт, что в настоящее время бухгалтерские программы предлагают широкие возможности электронного синхронного заполнения/обновления электронных первичных документов при поступлении, движении, выбытии МПЗ и других объектов бухгалтерского учета, работу по проверке фактического наличия имущества можно упростить, хотя сам порядок инвентаризационных мероприятий проводится привычными способами. Для ускорения процесса рекомендуется использовать современные способы учета для автоматизации процесса инвентаризации: штрихкодирование объектов и считывание информации по штрих-кодам специальным оборудованием; использование систем RFID — прикрепление к объектам RFID-меток и считывание с них сигналов специальным оборудованием [2, 4].

Использование подобных технологий в процессе проведения инвентаризации позволит упростить и ускорить сбор информации по инвентаризируемым объектам, оперативно формировать инвентаризационную опись, а также автоматизировать процедуру сверки фактических результатов с учетными данными бухгалтерии [2].

Далее необходимо осуществить *проверку прав собственности на МПЗ* с тем, чтобы убедиться в том, что права организации на МПЗ, отраженные в отчетности, были документально подтверждены и не ограничены правами третьих лиц.

Данный вид проверки приобретает особую важность при наличии фактов использования давальческого сырья или комиссионной продажи товаров, важно также убедиться, что МПЗ, принадлежащие другим собственникам, не используются для собственных нужд.

Для этой цели необходимо провести:

- анализ документов, подтверждающих права собственности на МПЗ;

- анализ документов, подтверждающих обременение прав собственности на МПЗ;



- проверку точности перехода прав собственности по МПЗ, находящимся в пути;
- проверку порядка и условий хранения МПЗ, принадлежащих разным собственникам на складе, в структурных подразделениях организации.

Далее рекомендуется проверить *организацию складского учета* на аудируемом экономическом субъекте. При этом следует отметить, что проверка порядка и условий хранения МПЗ позволит выявить факты неправомерного списания материальных ценностей под видом порчи, естественной убыли, боя и иных причин либо незаконного использования чужого имущества, оставленного на ответственное хранение. Поэтому данным видом проверки пренебрегать не стоит. Кроме того, проверка может выявить факты нарушения условий хранения МПЗ, наличие неликвидов. Данную проверку рекомендуется начать с наблюдения за процедурой работы кладовщика, проверки результатов инвентаризаций, проведенных в проверяемом периоде и проведения контрольных проверок фактического наличия отдельных видов МПЗ. Далее следует проверить документы складского учета, процедуру санкционирования фактов выбытия ценностей и наличие разрешения у лиц, имеющих право на вывоз товара (или его отпуск покупателям).

Особое внимание следует уделять территориально удаленным складам, складам при структурных подразделениях (например, при магазинах), складам, организованным при объектах строительства, складам ГСМ и запчастей при гаражах. На таких объектах, как правило, недостаточно четко соблюдаются график документооборота при документальном отражении фактов поступления и выбытия ценностей, часто встречаются недостачи, пересортицы, нарушения условий хранения ценностей.

В частности, в строительстве наиболее привлекательными объектами для несанкционированного использования являются топливо, инвентарь и хозяйственные принадлежности, а также строительные материалы, подсчет количества которых в общем объеме ресурсов существенно затруднен, например, различные растворы, строительные смеси, лакокрасочные материалы [3].

При проведении аудита первичных документов следует обратить внимание на следующее [3]:

- заполнение поступающих в организацию документов от разных поставщиков одинаковым почерком;
- наличие исправлений документов, в частности, сумм или количества запасов;
- упоминание в документах материалов, не зарегистрированных в бухгалтерской программе;
- использование копий документов, отсутствие подлинников от поставщиков;
- значительное превышение нормативов расхода материальных ценностей при выполнении строительных работ;
- наличие отклонений в первичных документах;
- в названии контрагента содержится указание на вид деятельности, который не соответствует его основному виду деятельности.

Следующий этап проверки — *проверка правильности и своевременности отражения в учете операций по поступлению, движению и списанию МПЗ* — позволяет проверить правильность осуществления учетных процедур при движении МПЗ, правильность и своевременность документального оформления хозяйственных операций (фактов хозяйственной жизни) и точность отражения их на счетах бухгалтерского учета.

Для этой цели рекомендуется выполнить следующие аудиторские процедуры:

- проверка правильности отнесения поступивших материальных ценностей к категории материально-производственных запасов;
- проверка правильности организации раздельного учета и соблюдения условий отнесения МПЗ к тому или иному виду деятельности;
- проверка правильности и своевременности документального оформления операций по движению МПЗ;
- анализ процедур количественного учета, процедур пересчета количества (при необходимости) материальных ценностей при поступлении МПЗ и в процессе их использования для производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- проверка точности количественной и стоимостной оценки поступивших (созданных) и выбывших материальных ценностей;

- проверка результатов оценки готовой продукции;
- проверка оценки товаров при поступлении и списании;
- проверка оценки тары при приеме ее к учету и списании;
- проверка правильности и своевременности отражения в учете операций по поступлению МПЗ при их приобретении (изготовлении), перемещении внутри организации и их выбытии;
- проверка фактов недопоставки МПЗ, предъявления претензий по поводу недопоставки или поставки некачественных материальных ценностей;
- проверка учета неотфактурованных поставок МПЗ;
- проверка операций по списанию материалов в производство и ином выбытии;
- анализ процедур санкционирования операций по выбытию МПЗ (поступления, учета, выдачи, списания) в структурных подразделениях.

Отметим, что процесс поступления и списания МПЗ нередко сопровождается известными ошибками. Чаще всего это неправильная стоимостная оценка при принятии к учету и списании МПЗ, нарушения документального оформления при оприходовании МПЗ и их реализации, несвоевременность проведения учетных процедур в процессе поступления МПЗ, их перемещения и списания.

При этом следует принимать во внимание, что при выявлении определенных фактов хозяйственной жизни в деятельности организации аудитору могут потребоваться дополнительные аудиторские процедуры для подтверждения своевременности и точности документального оформления и оценки МПЗ. К таким фактам следует отнести следующие.

Неотфактурованные поставки. Учет таких поставок, как правило, сопровождается определенными проблемами, связанными с отражением в учете материальных ценностей, поступивших без должных документов, и последующей корректировкой информации о них при поступлении расчетных документов.

При использования подобных МПЗ организации часто делают ошибки в учете, в частности, «входного» НДС и других операций, связанных с подобными поставками [5].

Передача МПЗ для испытаний или лабораторных исследований. Учет таких перемещений нередко либо вообще никак не оформляется, либо оформляется с нарушениями. В первом случае возможны «потери» — умышленные или случайные, во втором неточности в оформлении документов могут привести кискажениям в оценке МПЗ.

Более сложный случай возникает у организаций, которые передают МПЗ на исследование в другие специализированные организации. Например, при производстве космических аппаратов комплектующие проходят обязательное обследование, причем в больших объемах. Следует понять, каким образом оформляются данные перемещения МПЗ, возвращаются ли они в полном объеме (партия ушла, партия вернулась).

Использование давальческого сырья. Проблема заключается в том, что право собственности на давальческое сырье принадлежит заказчику, отправившему его на переработку. Принимая данное сырье в работу, принимающая организация зачастую делает это с грубыми нарушениями в части бухгалтерского оформления. По существующим правилам учета данное сырье должно быть изолировано от аналогичного, но собственного сырья, затраты на его обработку должны учитываться раздельно. Поступившее сырье, готовая продукция (результат переработки или обработки давальческого сырья) и остатки непереработанного сырья должны быть приняты на забалансовый учет, иметь при хранении специальную маркировку. Причем организация хранения данного сырья должна обеспечивать однозначную идентификацию данного МПЗ.

При этом многие авторы отмечают, что «... аналитический учет давальческого сырья ведется по заказчикам, видам сырья и материалов по месту их нахождения...»; «...учет давальческого сырья ведется в количественном и стоимостном выражении по ценам, предусмотренным в договоре на передачу сырья...», «... сырье, полученное для переработки, и готовая продукция учитываются на сч. 003 «Материалы, принятые в переработку» до момента передачи заказчику готовой продукции...» [6, 7].

Г.Я. Остаев в своих работах [6, 7] приводит последовательность действий аудитора при проведении проверки при наличии договоров



на переработку давальческого сырья. Г.Я. Остаев отмечает, что при проведении данного вида аудита следует обратить внимание на следующие процедуры:

- изучение контрольной информации о давальческом сырье;
- анализ динамики движения давальческого сырья;
- проверка обоснованности организации аналитического учета давальческого сырья;
- проверка документирования, отражения операций на счетах и в регистрах учета;
- контроль за полнотой отражения учета давальческого сырья.

Предоставление скидок. Скидки стали неотъемлемой частью торговых операций многих торговых организаций. Благодаря скидкам торговые организации увеличивают объемы товарооборота, ликвидируют залежавшиеся или поврежденные товары. Скидки бывают разовые, сезонные, праздничные, накопительные, скидки постоянным покупателям, скидки за объем (количество) приобретенного товара и т.д.

Описание процедур проверки предоставляемых скидок практически не встречается.

На рис. 2 представлена рекомендуемая последовательность процедур аудита, позволяющая получить доказательства о правильности и точности учетных операций при предоставлении скидок.

Движение товаров. Достаточно трудоемким является аудит поступления, хранения и реализации товаров в торговых организациях.

Во-первых, он включает в себя проверку трех взаимосвязанных направлений учета: учета поступления, хранения и реализации товара. *Во-вторых*, номенклатура продаваемых товаров, как правило, достаточно большая, при этом они практически всегда находятся в движении: поставщик — склад — магазин — другой магазин (при наличии сети магазинов, принадлежащих одной организации) — покупатель, при этом по продаже товара осуществляется большое количество хозяйственных операций даже в течение одного дня. *В-третьих*, продажа товара может сопровождаться различными отклонениями в виде скидок, уценок, возврата, продажи в кредит и т.п.

Аудит учета товара при поступлении характерен для торговых организаций и для



Рис. 2. Методика проверки учета операций по предоставляемым скидкам при реализации товаров оптовой торговли

специализированных отделов при организации общественного питания (например, бар в ресторане), хотя и имеет общие с аудитом всех МПЗ способы проверки.

Основное отличие проверки заключается в особенностях поступления товара, возникающих в силу имеющихся различий в характеристиках товара. Например, скоропортящиеся пищевые продукты имеют определенный срок годности, поэтому поступают, как правило, часто, небольшими партиями, с обязательным предварительным контролем качества продукции и сроков ее изготовления. Кроме того, контролируется внешний вид упаковочного материала. Одновременно с такими продуктами в торговую организацию поступает тара, которая может быть возвратной (тогда она учитывается отдельно) или невозвратной (тогда ее стоимость входит в стоимость товара). Нарушение упаковки, нарушение сроков годности, низкое качество товара и ряд других причин являются поводом для возврата товара поставщикам.

Аудит реализации МПЗ характерен для любых типов предприятий, так как в результате хозяйственной деятельности могут осуществляться: реализация готовой продукции; реализация неиспользованных в производственном процессе материалов, сырья, полуфабрикатов, реализация товаров оптом и в розницу (характерна для торговых организаций или организаций, имеющих соответствующие торговые отделы).

В зависимости от того, какой вид реализации осуществляется, процедуры проверки могут различаться.

Следующим этапом является *проверка изменений в оценке и стоимости МПЗ*, в том числе правильности переоценок МПЗ при утрате ими потребительских свойств, правильности списания МПЗ, оформления пересортицы, списания потерь и недостач МПЗ.

На этом этапе следует принимать во внимание наличие рисков хищений и злоупотреблений как со стороны материально-ответственных лиц, так и иных имеющих доступ к МПЗ в местах их хранения.

Еще одним этапом является *проверка правильности отражения операций с МПЗ в бухгалтерском учете*. На этом этапе важно выявить нетипичные учетные записи, операции по которым следует проверить (как правило сплошным способом), поскольку нетипичные учетные записи могут свидетельствовать об учетных ошибках и злоупотреблениях.

Для проверки правильности и полноты отражения операций по движению МПЗ удобно использовать рабочий документ, содержательная часть которого представлена в табл. 1.

Следующим этапом является *проверка правильности и полноты раскрытия информации об МПЗ в бухгалтерской отчетности*.

При проверке полноты раскрытия информации об МПЗ в бухгалтерской отчетности согласно Методическим рекомендациям [1] аудитору необходимо исследовать представленную бухгалтерскую отчетность и убедиться в том, что:

- МПЗ правильно классифицированы в отчетности как сырье и материалы, готовая продукция и товары для перепродажи;

Таблица 1

Проверка полноты и правильности отражения движения МПЗ в учете

№	Учетный период	Первичный документ		Сумма по документу, руб.	Отражено в учете	
		Наименование	Дата, №		Дата	Сумма, руб.
1	2	3	4	5	6	7
	Итого	X	X		X	

Корреспонденция счетов по данным учета		Описание ошибки, отклонения	Примечание
Дебет	Кредит		
8	9	10	11
X			





Рис. 3. Схема заключительного этапа проверки

- данные бухгалтерского учета по МПЗ соответствуют данным бухгалтерского баланса;
- в пояснениях к отчетности раскрыта следующая существенная информация об МПЗ.

Заключительным элементом основного этапа проверки является *аудит забалансового учета*, так как за балансом учитываются материальные ценности, которые не принадлежат на праве собственности проверяемому субъекту, но нуждаются в контроле, отсутствие учета таких ценностей может привести к финансовым претензиям со стороны их законного владельца,

поэтому рекомендуется проверить документальное оформление операций, требующих их отражения на данных счетах, и их отражение в учете.

Заключительные процедуры аудита (третий, заключительный этап) представлены на рис. 3.

На заключительном этапе аудита материально-производственных запасов аудитор формирует пакет рабочих документов, составляет аудиторский отчет и совместно с рабочей документацией представляет его руководителю проверки.

Литература

1. 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) // Справ.-правовая системы «КонсультантПлюс».
2. А.В. Методика оценки эффективности дизайна внутреннего контроля в системе бухгалтерского учета / А.В. Алексеева, Г.И. Золотарева // Менеджмент социальных и экономических систем. — 2018. — № 2 (10). — С. 40-45.
3. Гришаева А.И. Выявление фактов мошенничества при проведении аудиторской проверки материально-производственных запасов строительной организации // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. — 2015. — Вып. 15. — С. 56-61.
4. Кузнецов В.В. Способы автоматизации процесса инвентаризации // Вопросы кибербезопасности. — 2017. — № 5.
5. Нахаева П.А. Особенности аудита неотфактурованных поставок материально-производственных запасов // Энергия науки. сборник материалов V международной научно-практической Интернет-конференции студентов и аспирантов. — 2015. — С. 121-124.
6. Остаев Г.Я. Экспресс-аудит учета комиссионных товаров // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2016. — № 17 (401). — С. 27-32.
7. Остаев Г.Я. Учет давальческого сырья в сельскохозяйственных предприятиях: проблемы экономического контроля / Г.Я. Остаев, С.М. Концевая, Г.Р. Концевой // Международный бухгалтерский учет. — 2016. — № 6 (396). — С. 15-27.