

Рекомендации по проведению аудита запасов организаций строительной отрасли

Recommendations for Auditing Inventory of Construction Industry Organizations

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-9-27-32

Г.И. Золотарева, канд. экон. наук, доцент, заведующий 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

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

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. Проведение аудита запасов строительных материалов является трудоемким и сложным с точки зрения получения аудиторских доказательств процессом. В статье представлены рекомендации по проведению отдельных аудиторских процедур, которые позволяют избежать ошибок при проверке.

Ключевые слова: аудит, запасы, учет запасов, организации строительной отрасли.

Abstract. Auditing stocks of construction materials is a time-consuming and complex process to obtain audit evidence. The article provides recommendations for conducting separate audit procedures that will avoid errors in verification.

Keywords: audit, stocks, accounting of stocks, organizations of the construction industry.

Проведение аудита организаций строительной отрасли — это всегда достаточно трудоемкий процесс. При этом одним из наиболее сложных участков проверки считается аудит запасов в силу достаточно большой номенклатуры запасов, расположенных на разных, зачастую территориально удаленных объектах, наличия строительных материалов, не принадлежащих организации либо оплаченных за счет средств целевого финансирования, которые находятся на одних и тех же строительных объектах, что и собственные материалы, и используются, как правило, одновременно. Документальное оформление процедур получения/ списания строительных материалов на объекте часто осуществляется недостаточно своевременно и точно, остатки материалов на центральный склад не возвращаются либо возврат не оформляется. В то же время, это один из тех видов материальных ценностей, в сохранности которых заинтересованы все — от собствен-

ников материалов до самой строительной организации. Однако, в силу особой привлекательности и относительной доступности строительных материалов эти активы часто являются объектом хищений, нередко исчезнувшие материалы неправомерно списываются на заказчика. Наличие определенного «запаса» материалов на случай непредвиденных ситуаций также является провоцирующим фактором. Кроме того, одной из важнейших особенностей деятельности строительной организации на строительном объекте является обязательность использования заранее подготовленной, проверенной соответствующими контролирующими организациями, утвержденной проектно-строительной документации, где описаны все планируемые к использованию на объекте строительные материалы, их типовые характеристики и стоимость. Отклонения от данного документа допускаются только при условии соответствующего согласования с за-

казчиками и, при необходимости, с контролирующими организациями. Особенно, если речь идет о строительстве многоэтажного жилого дома. Все эти особенности подтверждают важность, необходимость и чрезвычайную сложность проведения аудиторской проверки запасов строительной организации.

Важность тщательной проверки запасов строительной организации подтверждают многие авторы. В частности, А.И. Гришаева отмечает [1], что «...случаи мошенничества представляют собой финансовую угрозу для организаций, (а) их расследование и пресечение является важной задачей как для собственников предприятия и его руководителей, так и для его работников».

В целом методическими вопросами организации аудиторской проверки запасов занимались многие теоретики и практики аудита (В. И. Подольский, Я. В. Соколов, А. Д. Шеремет, В. П. Суйц, Р.П. Булыга и др.). Аудиторскими организациями были разработаны подробные методики, инструкции и документация для оформления результатов проверок. Большая работа была проведена в свое время Советом по аудиторской деятельности при Минфине России для разработки подробнейших инструкций для проверки достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности [2].

В то же время остается достаточно много вопросов по организации проверки достоверности данных о наличии материальных ценностей на строительных объектах, включая их соответствие проектно-строительной документации и заявленной цене. Такая проверка всегда вызывает серьезное противодействие со стороны заинтересованных в скрытии реальных фактов лиц, причем масштабы искажений могут быть существенны, а инициаторами таких искажений могут быть не только руководство строительной организации, но и заказчики строительного объекта. В этом случае получение данных об истинных характеристиках используемых в строительстве материалов будет весьма затруднено, так как документальные свидетельства могут не соответствовать действительности. Впрочем, этот процесс трудоемок и при наличии доброй воли со стороны руководства.

Проведенное исследование учебной и научной литературы, методик проверки, используемых

аудиторскими организациями в практической деятельности, позволяет сделать некоторые выводы о целесообразности включения ряда процедур в процесс аудита запасов строительных организаций.

1. *Составление реестра строительных объектов.* Это необходимо для получения информации обо всех строительных объектах строительной организации; стадии их строительства и порядке финансирования; описанных в заключенных договорах на осуществление строительства требованиях о соответствии заявленных в проектно-строительной документации характеристик строительных материалов реальному положению вещей (табл. 1 «Рекомендуемая форма списка строительных объектов»). Это позволит уже на начальном этапе определиться с потенциальной глубиной предстоящей проверки и ее трудоемкостью. В реестре необходимо отметить и удаленность строительных объектов. Информацию о наличии требований по использованию материалов с определенными характеристиками и исключению их замены следует отразить в примечании к табл. 1.

2. *Составление списка запасов строительной организации с указанием их принадлежности и наиболее важных характеристик.* Наличие такой таблицы позволит определиться с основными направлениями проверки.

О необходимости подобной группировки пишут многие авторы, но их рекомендации о характере рекомендованных групп различно. Например, в Методических рекомендациях Минфина по сбору аудиторских доказательств [2] рекомендуется произвести группировку в соответствии с наименованием счетов/субсчетов №№ 10, 11, 14, 15, 16, 40, 41, 42, 43, включив в таблицу остатки на начало и конец проверяемого периода. Это позволит использовать данную таблицу при проверке. А.И. Гришаева отмечает [3], что наиболее привлекательные для несанкционированного использования объекты: топливо, инвентарь и хозяйственное имущество.

В целом соглашаясь с данными точками зрения, предлагается несколько детализировать группировку в части строительных материалов, а именно: основные строительные материалы (в том числе, привозные материалы (цемент, растворы и т.п.); отделочные ма-



Таблица 1

Рекомендуемая форма реестра строительных объектов

Наименование строительного объекта	Местоположение /удаленность	Наличие проектно-строительной документации	Стадия строительства	Порядок финансирования	Примечание

териалы; вспомогательные материалы; материалы для монтажа (электрика, сантехника, окна, двери и т.п. возвратные отходы; тара и тарные материалы; топливо; запасные части; спецодежда; инвентарь и хозяйственное имущество; иные материальные ценности.

Отражение информации о данных активах в рекомендованной группировке может быть реализовано в табл. 2 «Рекомендуемая форма списка запасов строительной организации», заполнение которой производится в несколько этапов. На начальном этапе осуществляется группировка запасов, в дальнейшем, в процессе проверки, таблица заполняется и детализируется в полном объеме путем специализированной выгрузки данных строительной организации.

В процессе проверки таблицу можно расширить либо использовать отдельные данные в иных результирующих таблицах. Детализировав и структурировав таким образом информацию о материальных ценностях строительной организации, можно обеспечить реализацию разных подходов к проведению проверки различных групп запасов.

Рекомендации по предлагаемой группировке запасов обусловлены в том числе тем обстоятельством, что проверка представленных

групп запасов осуществляется разными способами. Например, проверкам групп «тара и тарные материалы», «спецодежда» уделяется недостаточное внимание ввиду незначительности сумм остатков данных материальных ценностей по сравнению с общей суммой запасов. Однако отсутствие должного контроля за оборотом возвратной тары или спецодеждой может привести к существенным потерям, увеличивающим общие расходы организации. Поэтому рекомендуется проверить организацию учета и внутреннего контроля за сохранностью и использованием данных активов и уделять внимание документальному оформлению их движения. При получении убедительных доказательств о наличии такого контроля дальнейшая проверка осуществляется только при наличии информации о выявленных злоупотреблениях (хищениях).

Наиболее часто в литературе описываются проверки строительных материалов. Так, например, А.И. Чугунов [4] рекомендует проводить сравнение стоимости используемых в строительстве материалов с их рыночной стоимостью, проверять правильность формирования стоимости материалов при их списании на производство строительно-монтажных

Таблица 2

Рекомендуемая форма списка запасов строительной организации

Наименование групп запасов	Принадлежность (форма финансирования)	Сальдо начальное			Соответствие проектно-строительной документации	Место нахождение
		Кол-во	Цена	Стоимость		
основные строительные материалы						
Наименование материальных ценностей в группе						

работ, оценивать их сохранность с акцентом на дорогостоящие и легко реализуемые запасы.

Т.Е. Гордеева, Л.А. Мулякаева [5] считают, что необходимо «... фокусироваться на оценке сохранности материальных ценностей с акцентом на дорогостоящие и легко продаваемые запасы; проверке правильности формирования стоимости материалов при их списании на строительные работы; проверке объема выполненных СМР, проводимых с участием аудитора в инвентаризации строительных площадок путем сопоставления результатов, полученных по выполнению СМР».

С.С. Уварова, С.В. Беляева, А.А. Паненков, О.М. Белянцева [7] рекомендуют проводить анализ марок и номенклатур применяемых в процессе производства работ материалов, качество выполненных строительных и монтажных работ, анализ сметной документации и актов выполненных работ на соответствие проектной документации.

Авторы данной статьи согласны с подобным подходом, так как несанкционированная замена строительных материалов более дешевым и некачественным аналогом является, к сожалению, широко распространенным нарушением и считают, что предложенная С.С. Уваровой, С.В. Беляевой, А.А. Паненковым, О.М. Белянцевой [7] схема реализации стоимостного аудита при управлении стоимостью инвестиционно-строительных проектов может быть с успехом реализована и при проведении проверки запасов строительной организации.

3. Проведение инвентаризации запасов строительной организации. При описании рекомендуемых при аудите запасов процедур многие авторы (Т.Е. Гордеева, Л.А. Мулякаева [5], Ю.П. Сологубов [6] и другие) отмечают важность данного инструмента проверки, считая также, что инвентаризация позволит своевременно выявить нарушения, связанные с неэффективным использованием производственных ресурсов, их нехваткой, кражей и т.п.

Авторы данной статьи также считают, что инвентаризация играет важную роль при аудите запасов строительной организации. Инвентаризация запасов строительной организации, по нашему мнению, предполагает не только проверку фактического наличия и контрольные измерения строительных запасов, но и сравнение фактического объема

строительных работ и расхода строительных материалов с данными, указанными в проектно-сметной документации.

При этом аудитору рекомендуется дополнить классическую процедуру инвентаризации процедурами проверки движения строительных материалов (цепочки «приобретение (получение) — использование — наличие остатка») и их соответствия проектно-сметной документации и стадии строительства; проверки наличия у материальных ценностей необходимых характеристик (при проведении проверки следует принимать во внимание, что в случае отсутствия в договоре специальной отметки о возможности замены строительных материалов, строительной организации грозит существенный штраф). Кроме того, рекомендуется убедиться в организации сохранности материальных ценностей на строительных объектах, выяснить порядок использования остатков строительных материалов.

Описанные аудиторские процедуры [8] также целесообразно проводить при возникновении подозрений об умышленных искажениях или при выявлении систематических ошибок в учете в целях получения информации о соответствии фактических запасов данным бухгалтерского учета.

Особого внимания требуют результаты инвентаризации активов, привлекательных для незаконного присвоения. В частности, в строительстве наиболее привлекательными объектами для несанкционированного использования являются топливо, инвентарь и хозяйственное имущество, а также строительные материалы, подсчет количества которых в общем объеме ресурсов существенно затруднен, например, различные растворы, строительные смеси, лакокрасочные материалы [1]. Кроме того, привлекательными могут быть комплектующие и изделия в области электрики и сантехники.

Несмотря на трудоемкость данного процесса, аудиторам рекомендуется провести выборочную инвентаризацию запасов на одном из строительных объектов, причем проверку рекомендуется провести двумя способами: путем наблюдения за процедурой выполнения инвентаризации действующей в строительной организации комиссией либо провести ее самостоятельно. При проведении инвентаризации непосредственно в процессе аудита дополнительно рекомендуется



ся собрать информацию о соответствии используемых строительных материалов проектно-сметной документации. Это позволит получить аудиторские доказательства о наличии/отсутствии нарушений в данной сфере.

Особого контроля требуют привозные материальные ценности (жидкий цемент, асфальт, растворы и тому подобные централизованно привозимые строительные материалы). При этом рекомендуется обратить внимание на соответствие данных, указанных в документах на привезенные материалы, данным проектно-сметной документации; соответствие приведенного количества и оплаченных сумм количеству и суммам, оплаченным заказчиком, на качественные характеристики привезенных материалов и их соответствие смете.

Учитывая повышенную трудоемкость данной процедуры, а также принимая во внимание тот факт, что в настоящее время бухгалтерские программы предлагают широкие возможности электронного синхронного заполнения/обновления электронных первичных документов при поступлении, движении, выбытии запасы и других объектов бухгалтерского учета, работу по проверке фактического наличия имущества можно упростить, хотя сам порядок инвентаризационных мероприятий проводится привычными способами [9, 10]. Ускорить процесс можно при использовании в строительной организации штрих-кодирования для учета материалов.

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 [9].

Использование строительных материалов, принадлежащих заказчику, усложняет процесс проверки запасов строительной организации. Проблема заключается не только в том, что право собственности на эти активы не принадлежат организации и в учете и отчетности они отражаются по-разному, но и в том, что использование именно данных материалов на строительном объекте должно быть подтверждено. При этом поступление данных материалов на строительный объект зачастую либо вообще не оформляется, либо это делается с грубыми нарушениями. Хранение данных материалов отдельно от собственных на строительных объектах не производится, в лучшем случае они имеют специальную маркировку при хранении. Аудитору необходимо разобраться в процессе учета данных материалов для получения доказательств полноты раскрытия информации о запасах в бухгалтерской отчетности.

В заключение отметим, что проверка запасов строительных материалов имеет определенную специфику из-за разной принадлежности данных активов. Поэтому универсальные способы проверки необходимо дополнить специальными процедурами получения аудиторских доказательств, характерными только для данного типа организаций.

Литература

- Гришаева А.И. Выявление фактов мошенничества при проведении аудиторской проверки материально-производственных запасов строительной организации // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. — Вып. 15. — 2015. — С. 56-61.
- 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.
- Гришаева А.И. Методика аудита материально-производственных запасов в строительных организациях / А. И. Гришаева, Л.В.Ерыгина // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. — № 18. — 2017. — С. 39-46.

4. Чугунов А.В. Особенности аудита строительных организаций / А.В. Чугунов // Научный вестник Воронежского государственного архитектурно-строительного университета. Серия: Экономика и предпринимательство. — 2015. — № 1 (12). — С. 60-64.
5. Гордеева Т.Е. К вопросу о методике аудита затрат на строительство / Т.Е. Гордеева, Л.А. Мулякаева // Современные научные исследования и разработки. — 2018. — Т. 3. — № 12 (29). — С. 35-38.
6. Сологубов Ю.П. Строительный аудит как перспективное направление исследования // Традиции и инновации в строительстве и архитектуре. Строительство: сборник статей [электронный ресурс] / под ред. М.И. Бальзанникова, К.С. Галицкова, В.П. Попова; СГАСУ. — Самара, 2016. — С. 308-312.
7. Уварова С.С. Реализация стоимостного аудита в строительстве в условиях цифровизации / С.С. Уварова, С.В. Беляева, А.А. Паненков, О.М. Белянцева // Экономика в инвестиционно-строительном комплексе и ЖКХ. — 2019. — № 2 (17). — С. 73-79.
8. Золотарева Г.И. Аудит материально-производственных запасов: основной этап проверки / Г.И. Золотарева, Г.В. Денисенко, Л.В. Ерыгина // Аудитор, — 2020. — №12, — С. 11-17.
9. Алексеева 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.
10. Кузнецов В.В. Способы автоматизации процесса инвентаризации [Электронный ресурс] // Вопросы кибербезопасности. — 2017. — № 5. — URL: <http://www.cyberleninka.ru/>

ACCA: 64% ФИНАНСИСТОВ СЧИТАЮТ ПОЛОЖИТЕЛЬНЫМ ВЛИЯНИЕ ИИ НА ОБЩИЙ УРОВЕНЬ ЖИЗНИ В ОБЩЕСТВЕ

Искусственный интеллект (ИИ) должен быть этичным. Финансистам необходимо способствовать установлению взаимосвязей между технологиями ИИ и экологическим, социальным и корпоративным управлением (ESG). Об этом говорится в исследовании «Этические аспекты внедрения ИИ», проведенном ACCA, глобальной организацией, объединяющей финансистов во всем мире, и CA ANZ.

9 рекомендаций финансистам от ACCA:

1. При внедрении ИИ привлекайте высшее руководство и учитывайте такие организационные ценности, как многообразие и инклюзивность, справедливость (например, при найме сотрудников) и прозрачность (например, в отношении раскрытия информации об использовании ИИ для клиентов).
2. Учитывайте долгосрочную ценность, согласованность с организационной стратегией, репутационные риски в результате внедрения ИИ. Ориентируйтесь на общественные интересы, соблюдая цели устойчивого развития ООН.
3. Доверяйте «профессиональному чутью». ИИ может создавать прецеденты, поэтому стоит избегать шаблонных подходов, которые не дают полной картины.

4. Противодействуйте «зеленому» пиару, всегда следите за тем, соответствуют ли заявления организации об устойчивом развитии действительности.

5. Добивайтесь соблюдения нормативных требований и этических норм, специфичных для ИИ.

6. Уделите особое внимание управлению данными, со средоточившись на обеспечении конфиденциальности и повышении их качества.

7. Разработайте стратегический подход к надзору и реализации ИИ, который обеспечит широту взглядов, создаст механизмы для оспаривания решений, принятых с помощью ИИ, и проинформирует о ненадлежащем использовании ИИ.

8. Накапливайте знания и навыки на стыке ИИ, этики и устойчивого развития. Делитесь опытом об использовании ИИ с целью повышения осведомленности и понимания вопросов, связанных с этическими принципами.

9. Повышайте осведомленность о том, как ИИ используется в отрасли, о поставщиках решений на основе ИИ. Работайте с поставщиками, которые демонстрируют ответственный подход.

Источник: ACCA

