

Учет запасов как ключевой вопрос аудита

Inventory Accounting As a Key Audit Matter

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-10-24-32

Л.В. Сотникова, д-р экон. наук, профессор
Департамента бизнес-анализа и аудита,
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при
Правительстве РФ»

e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

L.V. Sotnikova, Doctor of Economic Sciences,
Professor, Department of Business Analysis
of Audit, Financial University under the Government
of the Russian Federation

e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

Аннотация. В статье рассматриваются отдельные аспекты учета материально-производственных запасов, которые формируют статью «Запасы» бухгалтерского баланса, входящего в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности публичных акционерных обществ, которую аудиторы при проведении аудита квалифицируют как ключевой вопрос аудита. В статье автором проанализированы тенденции формирования ключевых вопросов аудита от одного отчетного периода к другому и раскрытия состава аудиторских процедур, применяемых аудиторами для выявления достоверности статьи «Запасы». В связи с тем, что с 1 января 2021 года для обязательного применения вступил в силу Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Запасы» (ФСБУ 5/2019) ожидалось, что переходный период к началу его применения найдет более широкое отражение в составе ключевых вопросов аудита.

Ключевые слова: аудиторское заключение, запасы товарно-материальных ценностей, учет материально-производственных запасов, аудиторские процедуры, ключевые вопросы аудита.

Abstract. The article discusses certain aspects of accounting for inventories, which form the item «Inventories» of the balance sheet, which is part of the accounting (financial) statements of public joint-stock companies, which auditors qualify as a key audit issue during the audit. In the article, the author analyzes the tendencies in the formation of key audit issues from one reporting period to another and discloses the composition of audit procedures used by auditors to identify the reliability of the item «Inventories». Due to the fact that the Federal Accounting Standard «Inventories» (FSBU 5/2019) entered into force on January 1, 2021 for mandatory application, it was expected that the transition period to the beginning of its application would be more broadly reflected in the composition of key audit issues.

Keywords: audit report, stocks of inventory items, accounting of inventories, audit procedures, key audit issues.

В соответствии с Международным стандартом аудита 701 «Ключевые вопросы аудита» в аудиторских заключениях, выдаваемых аудируемым лицам, ценные бумаги которых обращаются на организованных рынках ценных бумаг, должны быть указаны ключевые вопросы аудита. Такими аудируемыми лицами являются организации, имеющие организационно-правовую форму публичного акционерного общества.

В научном исследовании, посвященном содержанию ключевых вопросов аудита в аудиторских заключениях, выданных публичным акционерным обществам по бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2019 г. [1, 2], автор пришел к выводу, что наиболее часто аудиторы оценивают как ключевой вопрос аудита такой показатель бухгалтерской (финансовой) отчетности, раскрываемый в Отчете о финансовых результатах, как «Выручка», а также неразрыв-

но связанную с ним статью, раскрываемую в Бухгалтерском балансе, как «Дебиторская задолженность покупателей», особенно в части резервирования сомнительных долгов [3, 4].

Кроме того, в другом научном исследовании — о порядке применения перспективного подхода к изменению учетной политики, в соответствии с которым результаты изменения должны быть отражены не в том периоде, начиная с которого применяется новый стандарт бухгалтерского учета, а в конце предыдущего отчетного периода [5, 6], что означает, что пересчет показателей, формирующих статью «Запасы» в преддверии применения ФСБУ 5/2019 «Запасы» с 1 января 2021 г. и изменения учетной политики в соответствии с этим стандартом, должны были быть отражены по состоянию на 31 декабря 2020 г. Следовательно, можно было обоснованно полагать, что изменения в учете материально-производственных запасов, суще-



ственно повлиявшие на статью «Запасы» и связанные статьи, найдут отражение в ключевых вопросах аудита. Далее в настоящей статье будет выполнен анализ оправданности этих ожиданий.

С одной стороны, проверка достоверности такой статьи бухгалтерского баланса, как «Запасы», приводит к формированию ключевых вопросов аудита значительно реже, нежели проверка статей учета внеоборотных активов, в том числе основных средств и финансовых вложений.

С другой стороны, проверка статьи «Запасы» затруднена тем, что в ее состав входят достаточно разнородные объекты, такие как:

- приобретенные сырье и материалы;
- затраты на производство;
- выпущенная и находящаяся на складах готовая продукция;
- готовая продукция, отгруженная покупателям, но еще не признанная ими как приобретенная.

Поэтому зачастую аудиторы формулируют такой ключевой вопрос аудита, как «Запасы», в случаях, когда они затратили на проверку этой статьи большие усилия и много времени, а также если статья является чрезвычайно существенной для аудируемого лица.

В аудиторских заключениях, выданных на бухгалтерскую (финансовую) отчетность российских

публичных акционерных обществ за 2019 и 2020 гг., имели место ключевые вопросы аудита, связанные со статьей бухгалтерского баланса «Запасы», представленные в табл. 1.

1. Аудитор «ФБК Грант Торнтон» сформулировал ключевой вопрос аудита «Запасы» в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Ковровский механический завод» (ПАО «КМЗ»).

ПАО «КМЗ» имеет существенные остатки запасов в виде сырья, материалов и других аналогичных ценностей.

По мнению аудитора, товарно-материальные ценности подвержены рискам:

- морального устаревания;
- полной или частичной потери своих первоначальных качеств;
- изменения их текущей рыночной стоимости.

В отношении счетов бухгалтерского учета, формирующих статью «Запасы», аудитор применил следующие аудиторские процедуры:

- тестирование средств контроля процесса наличия и движения товарно-материальных ценностей;
- тестирование обоснованности расчета резерва под снижение стоимости товарно-материальных ценностей;

Таблица 1

Аудиторские заключения по отчетности за 2019 и 2020 гг., содержащие ключевой вопрос аудита, относящийся к статье «Запасы»

№ п/п	Публичное акционерное общество	Аудитор	Наименование ключевого вопроса аудита	
			2020 год	2019 год
1	Ковровский механический завод	ООО «ФБК Грант Торнтон»	Запасы	Запасы
2	Звезда	Не раскрывается	Учет незавершенного производства	Учет незавершенного производства
3	Первая грузовая компания	ООО «КПМГ»	-	Учет запасных частей
4	Детский мир	АО «Делойт и Туш СНГ»	Определение текущей рыночной стоимости товарно-материальных запасов	Определение текущей рыночной стоимости товарно-материальных запасов
5	Пермская научно-производственная приборостроительная компания	ООО «ИНФОРМ — НАЛОГ-КОНСАЛТИНГ»	Запасы	Запасы

■ оценка достаточности раскрытий, сделанных аудируемым лицом, о степени использования оценочных суждений при расчете резерва под снижение стоимости товарно-материальных ценностей.

По результатам проведенных процедур аудитор счел позицию руководства в отношении оценки сырья, материалов и других аналогичных ценностей, а также оценки резерва под снижение стоимости товарно-материальных ценностей, надлежащей и сделал ссылку, что «информация в отношении оценки сырья, материалов и других аналогичных ценностей, а также оценки резерва под снижение стоимости товарно-материальных ценностей, приведена в пункте 7.5 пояснений к бухгалтерской отчетности за 2019 год».

Опираясь на ранее сделанный нами вывод о том, что аудиторы зачастую в отношении отчетности одних и тех же своих клиентов формулируют одни и те же ключевые вопросы за ряд последовательных отчетных периодов и проводят, согласно описанию ключевых вопросов в аудиторских заключениях, одни и те же аудиторские процедуры [1] автор изучил содержание аудиторского заключения, выданного тем же аудитором — аудиторской компанией «ФБК Грант Торнтон», состав и содержание ключевых вопросов, сформулированных в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Ковровский механический завод» (ПАО «КМЗ») за 2020 г.

В аудиторском заключении за 2020 г. также был представлен ключевой вопрос аудита «Запасы» и его дословно приведенные выше аргументы и аудиторские процедуры, раскрытые в аудиторском заключении за 2019 г., с единственным изменением в содержании ссылки, что «информация в отношении оценки сырья, материалов и других аналогичных ценностей, а также оценки резерва под снижение стоимости товарно-материальных ценностей, приведена в пункте 6.4 пояснений к бухгалтерской отчетности за 2020 год».

Такое пристальное внимание аудитора к статье «Запасы» спровоцировало автора на изучение данной статьи в бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Ковровский механический завод» за 2020 г., в ходе которого выяснилось, что итог баланса ПАО «КМЗ» (т.е. общая сумма активов) на 31 декабря 2020 г. составил 4 625 970 тыс. руб., в то время как

статья «Запасы» равна 140 504 тыс. руб., или 3,04% к итогу баланса, что в соответствии с наиболее распространенными представлениями о существенности показателей отчетности при их доле от 5 до 10% гораздо ниже нижней границы существенности.

Представляется, что в такой ситуации следовало бы привести гораздо больше аргументов, почему именно эта, явно несущественная статья настолько привлекла внимание аудитора, и именно эта статья была квалифицирована как ключевой вопрос аудита.

Представляет интерес таблица раскрытия информации о запасах, применяемая ПАО «Ковровский механический завод» в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности (табл. 2).

Что же касается «раскрытий, сделанных аудируемым лицом, о степени использования оценочных суждений при расчете резерва под снижение стоимости товарно-материальных ценностей», оценка достаточности которых удовлетворила аудитора, то в тексте пояснений к отчетности эти суждения отсутствуют и внешние пользователи отчетности не могут составить своего мнения о них.

Учетная политика в отношении запасов представлена в разделе «Основные положения учетной политики» в пункте 2.6 «Запасы»: «при отпуске в производство и ином выбытии МПЗ (за исключением ядерных и делящихся материалов, драгоценных металлов и драгоценных камней) их оценка производится по средней себестоимости по каждой единице учета материалов. В расчет средней оценки единицы учета материалов включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления в течение данного месяца (отчетного периода).

Стоимость специальной оснастки (по группе однородных объектов) погашается единовременно в момент передачи в производство (эксплуатацию). А согласно п. 2.7 «Незавершенное производство» оценка незавершенного производства производится по фактической цеховой себестоимости. Очевидно, что описание собственно порядка формирования резерва под снижение стоимости материальных ценностей, разработанных аудируемым лицом, отсутствует.

2. Аудитор из г. Екатеринбурга, наименование которого не раскрывается в соответствии с постановлением Правительства РФ от 04.04.2019



Таблица 2

Форма раскрытия информации о запасах в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Ковровский механический завод»

Наименование показателя	Код	На начало года		Изменения за период		На конец периода	
		Себестоимость	Величина резерва под снижение стоимости	Резерв под снижение стоимости (выбыло)	Убытков от снижения стоимости	Себестоимость	Величина резерва
Запасы — всего	5400	162 412	(44 402)	22 137	(16)	162 785	(22 281)
в том числе							
Сырье, материалы и другие аналогичные ценности	5401	127 972	(34 456)	22 025	(16)	122 593	(12 447)
Затраты в незавершенном производстве	5402	24 268	(112)	112	-	30 020	-
Готовая продукция и товары для перепродажи	5403	10172	(9834)	-	-	10172	(9834)
Товары отгруженные	5404	-	-	-	-	-	-
Прочие запасы и затраты	5405	-	-	-	-	-	-

№ 400, сформулировал ключевой вопрос аудита «Учет незавершенного производства» в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Звезда» (г. Санкт-Петербург).

Незавершенное производство входит в состав статьи «Запасы».

По мнению аудитора, данный вопрос, т.е. исследование статьи «Запасы», включающей остаток незавершенного производства, являлся одним из наиболее значимых для аудита отчетности за 2019 г., поскольку соответствующие операции являются наиболее значительными для бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Величина незавершенного производства отражена в составе укрупненной строки 1210 «Запасы», а раскрыта эта информация «в пп.1.1 и 1.25 пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах».

В рамках аудиторских процедур аудитор указал, что он:

- провел оценку процедур внутреннего контроля в Обществе в целях выявления остатков незавершенного производства на отчетную дату;

- проинспектировал учетную политику по учету незавершенного производства, себестоимости и готовой продукции;

- проверил предпосылки точности при инвентаризации незавершенного производства, а именно фактическое наличие заделов и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;

- проверил фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);

- проверил остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено;

- проверил данные первичных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам.

По результатам проведенных процедур аудитор не обнаружил существенных несоответствий, за исключением вопроса, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой», а в «Основании для выражения мнения с оговоркой» аудитор указал, что в учетной политике Общества недоста-

точно раскрыт порядок учета незавершенного производства, а именно организация сопоставления данных, учтенных в производственной программе «SyteLine APS», и данных, отраженных в бухгалтерском учете. Расхождения между указанными данными приводят к несвоевременному списанию затрат на производство и неверной оценке остатка незавершенного производства.

Аудитор констатировал, что в бухгалтерской (финансовой) отчетности публичного акционерного общества «Звезда» по строке 1210 «Запасы» завышена себестоимость незавершенного производства на 209 098 тыс. руб. В результате отмеченных нарушений в отчете о финансовых результатах занижен убыток текущего периода по строке 2400 «Чистая прибыль (убыток)», в бухгалтерском балансе завышена величина нераспределенной прибыли по строке 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Бухгалтерскую (финансовую) отчетность ПАО «Звезда» за 2020 г. проверял тот же аудитор, что и за 2019 г., однако, в отличие от 2019 г., когда в аудиторском заключении было выражено аудиторское мнение с оговоркой, за 2020 г. было выдано положительное аудиторское заключение. Несмотря на то что сведения об аудиторе не раскрываются, констатировать факт, что это была одна и та же аудиторская организация, позволяет форма аудиторского заключения.

В то же время, также как и в 2019 г., в 2020 г. единственным ключевым вопросом, сформулированным аудитором, был «Учет незавершенного производства».

Аудитор отметил, что учет незавершенного производства являлся одним из наиболее значимых для проведенного аудита, поскольку соответствующие операции являются наиболее значительными для бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Величина НЗП отражена в составе укрупненной строки 1210 «Запасы», информация раскрыта в пп. 1.15 пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

В рамках аудиторских процедур аудитор:

- провел оценку процедур внутреннего контроля в Обществе в целях выявления остатков незавершенного производства на отчетную дату;

- проинспектировал учетную политику по учету незавершенного производства, себестоимости и готовой продукции;

- проверил предпосылки точности при инвентаризации НЗП, а именно фактическое наличие заделов и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;

- проверил фактическую комплектность незавершенного производства (заделов), остаток НЗП по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено;

- проверил данные первичных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам.

По результатам проведенных процедур аудитор не обнаружил существенных несоответствий.

Статья «Запасы» является действительно существенной в отчетности ПАО «Звезда» и составляла — 48% (5 432 790 тыс. руб. / 11 257 095 тыс. руб.) на 31 декабря 2020 г. и 57% (5 476 311 тыс. руб. / 9 650 591 тыс. руб.) на 31 декабря 2019 г.

К сожалению, ни отчитывающаяся организация — ПАО «Звезда» в отчетности за 2020 г., ни аудитор в своем аудиторском заключении к отчетности за 2020 г. никак не прокомментировали, была ли исправлена та ошибка в учете незавершенного производства, подчеркнем, существенная ошибка, которая стала основанием для выражения мнения с оговоркой за 2019 г.

3. Аудитор ООО «КПМГ» сформулировал ключевой вопрос аудита «Учет запасных частей» в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Первая грузовая компания». Аудитор отметил, что в 2019 г. ПАО «Первая грузовая компания» приступило к использованию новой автоматизированной системы управления компанией и учета SAP S4/HANA. Помимо этого ПАО «Первая грузовая компания» внедрило номенклатурный учет компонентов вагонов, включая колесные пары, боковые рамы и надрессорные балки, по индивидуальным номерам.

Аудитор отметил, что этот новый подход раскрыт аудируемым лицом в отчетности (Примечания 2 и 9 к бухгалтерской отчетности).



Переход на индивидуальный учет компонентов в силу большого количества позиций, операций по их перемещению и необходимостью отслеживания фактического месторасположения компонентов потребовал существенных ресурсов времени на ввод информации в учетную систему со стороны Компании, выверку с данными оперативного учета и фактическим наличием товарно-материальных ценностей на местах хранения и других мероприятий.

Именно принимая во внимание существенность вышеперечисленных операций, аудитор счел данную область ключевым вопросом аудита.

Аудиторские процедуры в данной области включали:

- анализ миграции (т.е. переноса данных) из АСУ Галактика (которую ранее применяло ПАО «Первая грузовая компания») в SAP S4/HANA, в ходе которой была оценена полнота и точность переноса данных из одной системы учета в другую;
- по запасам, выбранным на основе данных новой учетной системы, тестирование наличия этих запасов путем отправки письменных запросов третьим сторонам, материально ответственным за хранение запасов Компании, а также участие в инвентаризациях;
- сверку данных бухгалтерского и оперативного учета;
- аналитические процедуры по движениям запасов в течение года;
- оценку надлежащего характера суждений при начислении резерва по выявленным по результатам инвентаризации на конец года расхождениям между фактическим наличием запасов и учетными данными.

Примечательно, что, несмотря на то что ПАО «Первая грузовая компания» в 2020 г. по-прежнему имело организационно-правовую форму «Публичное акционерное общество» и ценные бумаги этого общества обращались на Московской бирже, и, следовательно, в аудиторском заключении в соответствии с МСА 701 «Ключевые вопросы аудита» должны были быть раскрыты ключевые вопросы аудита, тот же аудитор — ООО «КПМГ» — не включил ни одного ключевого вопроса аудита в аудиторское заключение, выданное ПАО «Первая грузовая компания».

В то же время аудируемое лицо — ПАО «Первая грузовая компания» — очень подробно раскрыло в разделе 2 «Основные положения учетной политики» Пояснений к отчетности за 2020 г. причины неопределенности оценочных значений, которые «несут в себе риск возникновения необходимости внесения существенных корректировок в балансовую стоимость активов» в течение следующего отчетного года, в том числе в резерв под снижение стоимости материалов, указав, что Общество может создавать резервы в уменьшение активов в части:

- установленных недостатков при предварительной оценке отсутствия признания их возмещения со стороны третьих лиц или ненахождения актива;
- запасных частей, по которым есть информация, что они были использованы при ремонте вагонов, но на дату формирования отчетности документы не поступили и не могли быть приняты к учету».

Кроме того, при изложении основных положений учетной политики в отношении материально-производственных запасов аудируемое лицо подробно указало, что «затраты по внутреннему перемещению материалов (между подразделениями Общества и его складами) в стоимость приобретенных материалов не включаются, а относятся на себестоимость услуг, работ или продукции. Затраты по содержанию складского хозяйства, услуг по хранению учитываются как производственные расходы».

В случае изменения номенклатуры материалов по техническим характеристикам, срокам, назначению использования и другим параметрам перевод осуществляется по сложившейся в учете стоимости на дату переклассификации.

В случае признания в партии всех переданных в производство колесных пар неремонтопригодными стоимость полученного в результате их разделки металлолома определяется исходя из учетной стоимости каждой колесной пары.

Детали, узлы, запасные части и другие материалы, полученные при демонтаже выводимых из эксплуатации объектов основных средств (демонтаже объектов незавершенного капитального строительства), при ремонте объ-

ектов основных средств, пригодные для дальнейшего использования, оцениваются Обществом по цене возможного использования».

Раскрытие информации о запасах ПАО «Первая грузовая компания» оформило так, как это показано в табл. 3.

Примечательно, что удельный вес статьи «Запасы» в балансе на 31 декабря 2019 г. составлял 7,47% (8 449 785 тыс. руб./113 063 402 тыс. руб.), а на 31 декабря 2020 г. — 7,25% (5 912 114 тыс. руб./ 81 503 804 тыс. руб.), т.е. находится на «границе» несущественности, если считать, что традиционно существенность находится в границах от 5 до 10% от итогового баланса.

4. Аудитор АО «Делойт и Туш СНГ» сформулировал ключевой вопрос аудита «Определение текущей рыночной стоимости товарно-материальных запасов» в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Детский мир».

Аудитор указал, что в соответствии с учетной политикой аудируемого лица «товарно-материальные запасы отражаются по наименьшей из двух величин: стоимости приобретения и текущей рыночной стоимости. На 31 декабря 2019, 2018 и 2017 гг. стоимость запасов Компании составила 41 510 242, 37 683 784 и 29 374 098 тыс. рублей соответственно».

Аудитор счел оценку товарно-материальных запасов ключевым вопросом аудита, поскольку эта оценка связана с существенными суждениями (в частности о том, по какой цене могут быть проданы имеющиеся единицы товара) и внедрением новой методологии по определению ставок резервирования.

Процесс оценки текущей рыночной стоимости является субъективным и включает изучение исторических показателей (а именно — показателя продаж ниже себестоимости за последние двенадцать месяцев), текущих опера-

ционных планов в отношении запасов, а также отраслевых и потребительских трендов, которые определяют ставки резервирования.

Резерв под снижение стоимости товарно-материальных запасов представлен в Пояснении 7 на странице 25, а учетная политика, принятая Компанией, по формированию резерва под снижение стоимости запасов приведена в Пояснении 2.10 на странице 16 годовой отчетности за 2019 г.

Аудиторские процедуры состояли в том, что аудитор:

- проверил обоснованность подхода руководства в отношении определения всех релевантных предпосылок и вводных, которые были использованы для определения наилучшей оценки балансовой стоимости запасов;
- получил понимание процессов и контрольных процедур ПАО «Детский мир», относящихся к отражению товарно-материальных запасов по наименьшей из двух величин: стоимости приобретения и текущей рыночной стоимости;
- проверил (на выборочной основе) балансовую стоимость товаров, руководствуясь данными о цене их реализации после отчетной даты в целях подтверждения того, что данные товары отражены по наименьшей из двух величин: стоимости приобретения и текущей рыночной стоимости;
- проверил и пересчитал резервы под снижение стоимости запасов, в том числе критически оценил их обоснованность с учетом оборачиваемости запасов, результатов продаж запасов до и после отчетной даты, в том числе продаж ниже себестоимости, и проанализировал отношение резерва к валовой балансовой стоимости запасов в сравнении с предыдущими годами, предполагая, что часть из-

Таблица 3

Раскрытие информации о запасах в Пояснениях к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Первая грузовая компания», 2020, тыс.руб.

	Период	
	2020	2019
Запасные части	5 905 620	8 228 039
Прочие	312 690	290 376
Итого до вычета резервов	6 218 310	8 518 415
За вычетом резервов под снижение стоимости	(306 196)	(68 626)
Итого	5 912 114	8 449 789



менений обусловлена ожидаемыми изменениями от внедрения новой методологии.

Аудитором ПАО «Детский мир» по отчетности за 2020 г. был тот же аудитор, что и по отчетности за 2019 г. — АО «Делойт и Туш СНГ» и этот аудитор сформулировал дословно такой же ключевой вопрос аудита, что и в предыдущем периоде, изменив стоимость запасов за сопоставимые периоды — на 31 декабря 2020, 2019 и 2018 г. их стоимость составляла 46 559 587, 41 510 242 и 37 683 784 тыс. руб. соответственно, а также указание на то, что резерв под снижение стоимости товарно-материальных запасов представлен в Пояснении 7 на странице 28, учетная политика, принятая Компанией, по формированию этого резерва приведена в Пояснении 2.10 на странице 18.

Согласно учетной политике «фактической себестоимостью товарно-материальных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

При выбытии материалов и товаров их оценка производится по средней себестоимости.

Товары, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Руководство на периодической основе проводит проверку неликвидных товарных остатков для выявления возможности реализации товарно-материальных запасов по цене, превышающей их балансовую стоимость. Такая проверка включает выявление устаревших товарно-материальных запасов, а также частично или полностью поврежденных товарно-материальных запасов.

Если фактические результаты будут отличаться от оценок руководства Компании в отношении реализации товарно-материальных запасов по цене, равной или меньшей их балансовой стоимости, производится корректировка суммы созданного резерва путем сторнирования начисленного резерва про-

шлого года и отражение вновь рассчитанного на 31 декабря отчетного года.

В периоды между проведением циклической инвентаризации в торговых помещениях Компания оценивает убытки, связанные с недостачами товарно-материальных запасов, которые могли бы быть выявлены по каждому магазину, если бы в нем была проведена инвентаризация на отчетную дату. Оценка на отчетную дату основана на средней исторической величине фактически выявленных недостатков товарно-материальных запасов, за вычетом излишков, в магазинах Компании.

Что касается существенности статьи «Запасы» в отчетности ПАО «Детский мир», выбранной аудитором в качестве ключевого вопроса аудита, то она, несомненно, является существенной, и составляет 66,8% (46 559 587 тыс. руб./69 618 613 тыс. руб.) на 31 декабря 2020 г. и 63,8% (41 510 242 тыс. руб./65 015 804 тыс. руб.) на 31 декабря 2019 г., и не провоцирует никаких дополнительных вопросов, почему выбор аудитора пал именно на эту статью.

5. Аудитор ООО «ИНФОРМ — НАЛОГКОНСАЛТИНГ» сформулировал единственный ключевой вопрос аудита «Запасы» в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Пермская научно-производственная приборостроительная компания» за 2019 г.

Аудитор указал, что аудируемое лицо имеет существенные остатки запасов (в том числе незавершенного производства) ввиду их высокой оборачиваемости.

Часть запасов могут с течением времени обесцениваться, и, следовательно, существует риск искажения информации о запасах, представленной в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Информация о запасах «раскрыта Обществом в п. 4.1 Пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах и в Пояснении 13 к Балансу в Пояснениях бухгалтерской отчетности».

Аудиторские процедуры в отношении статьи «Запасы» включали наблюдение за проведением инвентаризации товарно-материальных ценностей, а также тестирование:

- соответствия начальных остатков;
- соответствия остатков аналитического и синтетического учета и бухгалтерской отчетности;

- применяемого порядка приобретения материалов;
- методики учета товаров, готовой продукции и незавершенного производства;
- обоснованности расчета резерва под обесценение материальных ценностей.

При этом аудитор акцентировал внимание, что он проводил аудиторские процедуры, используя его собственное понимание об оборачиваемости запасов и их возможном обесценении исходя из недавнего опыта.

Тот же аудитор в аудиторском заключении ПАО «Пермская научно-производственная приборостроительная компания» за 2020 г. сформулировал дословно такой же ключевой вопрос аудита, что и в 2019 г., однако он перестал быть единственным — другим ключевым вопросом аудита стали «Незавершенные НИОКР».

Также как и в случае с ПАО «Детский мир», в ПАО «Пермская научно-производственная приборостроительная компания» статья «Запасы» для отчетности этой компании несомненно является существенной — ее удельный вес на 31 декабря 2020 г. составляет 36,6% (3 737 535 тыс. руб./10 199 194 тыс. руб.) и на 31 декабря 2019 г. — 31,4% (2 942 788 тыс. руб. / 9 370 896 тыс. руб.).

Помимо рассмотренных выше аудиторских заключений в аудиторском заключении на консолидированную бухгалтерскую (финансовую) отчетность Группы «Башнефть» за год, закончившийся 31 декабря 2020 года, аудитор ООО «Эрнст энд Янг» сформулировал ключевой вопрос аудита «Оценка запасов ресурсов нефти и газа». Заметим, что эти запасы не имеют от-

ношения к статье «Запасы» бухгалтерского баланса, так как речь идет о запасах углеводородов в недрах земли. Эти запасы представляются исключительно в количественной оценке, а не в денежной (как это полагается в бухгалтерском учете). Пропорционально величине запасов ресурсов нефти и газа начисляется амортизация внеоборотных активов пропорциональным методом. К оценке запасов ресурсов нефти и газа ФСБУ 5/2019 «Запасы» не применяется.

Заключение

Статья «Запасы» в отчетном периоде (2020 г.), также как и в 2019 г., по-прежнему ограничено представлена в ключевых вопросах аудита.

Одни и те же аудиторы в аудиторских заключениях, выданных одним и тем же аудируемым лицам, в том числе по статье «Запасы», от одного отчетного периода к другому формулируют одни и те же ключевые вопросы, не внося в них каких-либо существенных изменений.

Несмотря на то что 2020 г. был последним отчетным периодом, в котором применялось ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», и по состоянию на 31 декабря 2020 г. в учете организаций должны были быть отражены корректирующие бухгалтерские записи в связи с началом применения с 1 января 2021 г. ФСБУ 5/2019 «Запасы», это не нашло отражения ни в отчетности публичных акционерных обществ, ни в содержании ключевых вопросов аудита в выданных аудиторских заключениях.

Литература

1. Сотникова Л.В. Категория доверия в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности: Монография. — М.: Издательство КноРус, 2021.
2. Сотникова Л.В. Ключевые вопросы в аудиторском заключении: состав, классификация, приоритеты // Аудитор. — 2020. — Т. 6. — № 11. — С. 18–30.
3. Сотникова Л.В. Выручка от продаж как ключевой вопрос аудита в России (часть 1) // Аудитор. — 2021. — Т. 7. — № 2. — С. 7–16.
4. Сотникова Л.В. Выручка от продаж как ключевой вопрос аудита в России (часть 2) // Аудитор. — 2021. — Т. 7. — № 3. — С. 53–60.
5. Сотникова Л.В. Перспективный подход к изменениям в учете: сложности понимания и порядок применения // Аудитор. — 2021. — Т. 7. — № 5. — С. 46–57.
6. Сотникова Л.В. Переход на ФСБУ 5/2019 «Запасы» — ретроспективное изменение учетной политики // Бухучет в здравоохранении. — 2021. — № 1. — С. 36–51.

