

УДК 338.2

АУДИТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Семиколенных Н.В.,

магистрант 2 курса,

ФГБОУ ВО Вятский государственный университет,

Россия, Киров

Домрачева Л.П.,

доцент, к.э.н.

ФГБОУ ВО Вятский государственный университет,

Киров, Россия

Аннотация

Материально-производственные запасы являются одним из ключевых видов активов, оказывающих существенное влияние на характеристики хозяйственной деятельности предприятия. Качественно организованный синтетический и аналитический учет запасов, а также правильный расчет себестоимости продукции позволяет формировать корректную бухгалтерскую и налоговую базу, а также играет важную роль в сохранности этих запасов. Аудит материально производственных запасов – выражение мнения о достоверности и подлинности данных бухгалтерской отчетности организации, реальности состояния учета, а также эффективности использования и хранения МПЗ. Аудиторская проверка позволяет сформировать доказательства точного отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности данных о наличии и движении запасов. В данной статье рассмотрим порядок проведения аудиторской проверки в соответствии с применением ФСБУ 5/2019 «Запасы».

Ключевые слова: материально-производственные запасы, аудиторская проверка, учет, стандарт, учетная политика

INVENTORY AUDIT

Semikolennych N.V.,
2nd year undergraduate,
Vyatka State University,
Kirov, Russia

Domracheva L.P.
Associate Professor, Ph.D.
in Economics, Vyatka State University,
Kirov, Russia

Annotation

Inventories are one of the key types of assets that have a significant impact on the characteristics of the economic activity of the enterprise. High-quality synthetic and analytical accounting of inventories, as well as the correct calculation of product costs, allows us to form a correct accounting and tax base, and also plays an important role in the safety of these inventories. Audit of inventories – expression of an opinion on the reliability and authenticity of the organization’s accounting data, the reality of the accounting status, as well as the effectiveness of the use and storage of inventories. An audit allows you to generate evidence of accurate reflection in the accounting (financial) statements of data on the availability and movement of inventories. In this article we will consider the procedure for conducting an audit in accordance with the application of FAS 5/2019 “Inventories”.

Key words: inventories, audit, accounting, standard, accounting policy

Аудит – это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемой организации с целью выражения мнения о ее достоверности.

Аудиторская проверка проводится, как правило, в три этапа: разработка стратегии и плана аудиторской проверки, сбор аудиторских доказательств и обобщение результатов проверки.

Для проведения качественной аудиторской проверки в соответствии с Международным стандартом аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» составляется план аудиторской проверки по разделу «Материально производственные запасы» (таблица 1) [2].

Таблица 1 – План проверки материально-производственных запасов.

№ п/п	Перечень проверяемых вопросов и аудиторских процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы	Примечание
1	2	3	4	5	6
1.	Оценка эффективности системы внутреннего контроля в отношении МПЗ	Указывается конкретная дата работы на объекте	Аудитор		
2.	Проверка обеспечения контроля за наличием и сохранностью МПЗ	Указывается конкретная дата работы на объекте	Аудитор		
3	Проверка правильности документального оформления движения МПЗ:	Указывается конкретная дата работы на объекте	Аудитор		
4	Проверка полноты и своевременности оприходования материальных ценностей и их оценка на обесценение	Указывается конкретная дата работы на объекте	Аудитор		
5	Проверка правильности оценки при оприходовании и списании в производство МПЗ и проверка на обесценение	Указывается конкретная дата работы на объекте	Аудитор		
6	Проверка использования материальных ценностей на производственные и другие цели, а также правильность отражения их в налоговом учете	Указывается конкретная дата работы на объекте	Аудитор		
7	Проверка правильности отражения материальных ценностей на счетах бухгалтерского учета и отчетности	Указывается конкретная дата работы на объекте	Аудитор		

Задачи, представленные в таблице, решаются путем специального набора аудиторских процедур.

При проведении аудиторской проверки материально-производственных запасов, аудитору требуется установить следующие аспекты, связанные с данным объектом аудита:

- подтверждение реальности наличия МПЗ;
- подтверждение права собственности организации на МПЗ;
- проверка правильности оценки МПЗ при поступлении и списании, а также связанных с ними обязательств;
- проверка правильности выбора и применения принципов учета МПЗ;
- проверка наличия и точности отражения операций с МПЗ в бухгалтерском учете;
- проверка на обесценение МПЗ;
- проверка достоверности предоставленных данных [1].

Аудитору необходимо задокументировать и проанализировать информацию, собранную в ходе аудиторской проверки.

Аудиторскую проверку материально-производственных запасов можно разделить на несколько этапов (см. рис. 1) .

Для проведения аудита материально-производственных запасов, важными источниками информации являются: бухгалтерский баланс, сводные регистры синтетического учета (например, главная книга и оборотно-сальдовая ведомость), а также регистры аналитического учета по счетам материалов и запасов (например, аналитические ведомости). Также важно учесть положение об учетной политике предприятия и другие соответствующие документы [3].

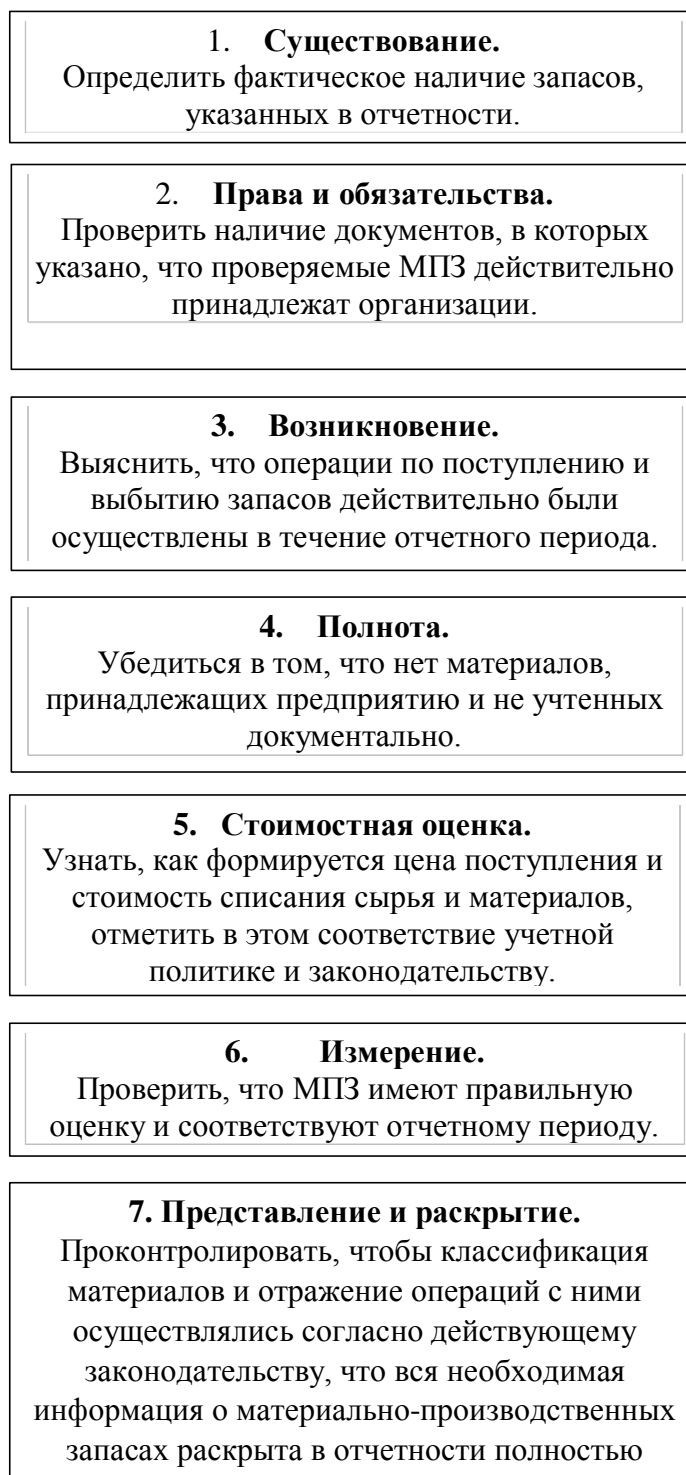


Рисунок 1 – Этапы, по которым должна проводиться аудиторская проверка материально-производственных запасов.

Источник: авторская разработка.

С 2021 года вступил в силу Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) 5/2019 «Запасы» [1]. Новый стандарт потребовал от организаций

пересмотра учетной политики, а также разработку специальных внутренних стандартов хозяйствующего субъекта.

Согласно п. 3 ФСБУ 5/2019 к материально-производственным запасам относятся [1]:



Рисунок 2 – Виды материально-производственных запасов

Источник: авторская разработка.

На рисунке 3 показаны три основных этапа аудиторской работы, связанные с анализом и проверкой МПЗ.

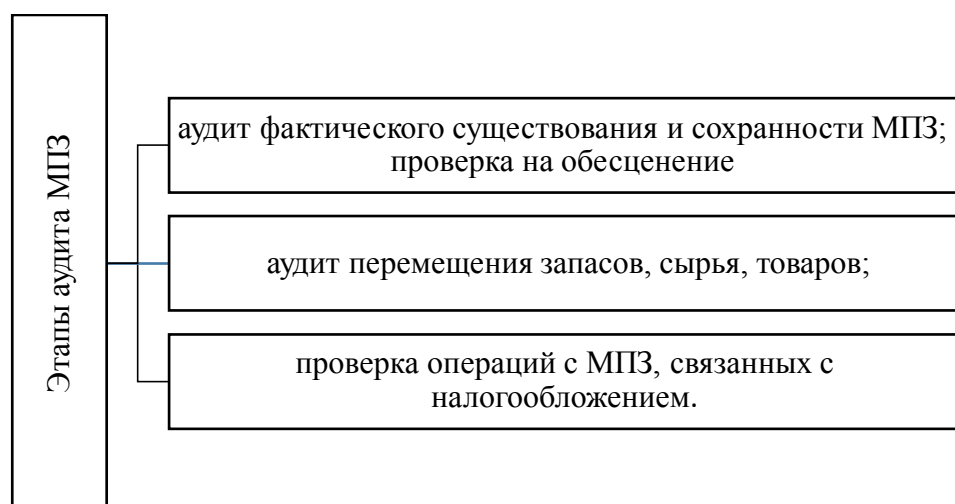


Рисунок 3 – Этапы аудита МПЗ

Источник: авторская разработка.

При проведении проверки аудитор должен рассмотреть принятый в организации метод учета материальных ценностей, а также отражение этого метода в учете.

Согласно пункту 9 ФСБУ 5/2019, приобретение всех видов сырья, материалов, товаров и других материально-производственных запасов в организации должно осуществляться по фактической себестоимости. Данная стоимость приобретения формируется в организации исходя из затрат на приобретение и приведение их в состояние, пригодное для использования (пункт 10 Стандарта 5/2019) [1].

Реальность и полноту оприходования МПЗ аудитор обязан оформить в разработанном рабочем документе, в виде таблицы. Пример рабочего документа, оформленного при изучении договоров на закупку материалов, представлен таблице 2.

Таблица 2 – Фрагмент рабочего документа по проверке правильности и полноты отражения оприходования МПЗ.

№ док-та	Вид материальных ценностей	Поставщик	По данным организации		По данным аудиторов		Отклонения
			Дата	Сумма	Дата	Сумма	
2543	Материал А	Поставщик Х	12.02	18600	12.01	18900	300*
1145	Материал В	Поставщик Y	16.03	18200	07.03	19340	1140*

2548	Материал С	Поставщик Z	22.01	17600	-	-	**
2580	Материал Д	Поставщик R		-	19.12	14160	***

*неправильно учтена стоимость материалов – в меньшей сумме;

**материалы были оприходованы при отсутствии счета (проверено: материалы поступили и оприходованы);

***не оприходованы материалы в сумме 14160. Реально в учете отражены в феврале следующего года, при этом часть из них списана в производство в декабре.

Аудитор должен проверить соблюдение пунктов 11 и 12 Стандарта 5/2019. Согласно данным пунктам затратами, включенными в фактическую себестоимость материально-производственных запасов, считаются [1]:

- суммы, уплаченные организацией за приобретение МПЗ, включая скидки и наценки (без учета НДС);
- расходы, понесенные в связи с доставкой.

Аудитор должен проверить, соблюдается ли п.п. 11,12 ФСБУ 5/2019, согласно которому затратами, включенными в фактическую себестоимость МПЗ, считаются [1]:

- сумма, которую заплатила организация за покупку МПЗ с учетом скидок и наценок (без учета НДС);
- расходы, понесенные в связи с доставкой и заготовкой товаров;
- расходы, понесенные для приведения материально-производственных запасов в состояние, пригодное для использования по запланированному назначению и в запланированных операциях.

Также в ходе аудита проверяющему стоит обратить внимание на то, что затраты, связанные с хранением запасов, как правило, не должны включаться в фактическую производственную себестоимость. Однако исключение может быть сделано только в том случае, если хранение запасов является неотъемлемой частью процесса подготовки запасов к потреблению (пункт 18 «в» Стандарта 5/2019) [1].

Первым шагом при проведении аудита запасов является проверка остатков в бухгалтерских регистрах на начало проверяемого периода и на конец предыдущего периода.

Это необходимо для того, чтобы убедиться, что остатки были правильно перенесены в будущем [5]. Для организаций, которые проверяются впервые, аудитор должен провести проверку в соответствии с требованиями МСА 510 «первичное задание – остатки на начало года». Если обнаружено несущественное искажение, этот факт должен быть принят во внимание при формировании аудиторского заключения.

Второй этап аудита заключается в сравнении остатков на аналитическом и синтетическом учете МПЗ с показателями отчетности. Этот вид аудита направлен на оценку достоверности данных бухгалтерской отчетности организации.

При проведении проверки аудитор проверяет перечень используемых документов и их оформление. Они должны быть правильно оформлены и содержать все данные, предусмотренные законодательством.

На следующем этапе проверки аудитор должен оценить правильность используемых методов определения стоимости материальных ценностей, а также учета и списания материальных ценностей на затраты производства [6].

Существует несколько причин, по которым материалы могут быть списаны (пункт 41 Стандарта ФСБУ 5/2019), представленные на рисунке 4:

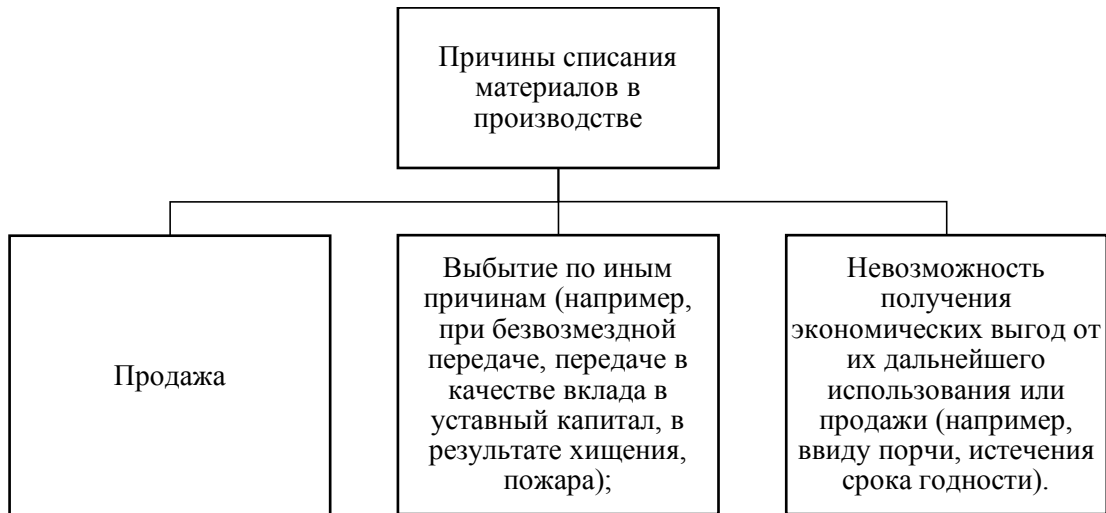


Рисунок 4 – Причины списания материалов в производстве

Источник: авторская разработка.

В ходе аудиторской проверки стоит отслеживать причины, при которых материалы согласно п. 42 ФСБУ 5/2019, не могут быть списаны [1]. Данные причины представлены на рисунке 5:



Рисунок 5 – Операции, приводящие к изменению вида запасов, но не являющиеся основанием прекращения признания их активами

Источник: авторская разработка.

Эти операции не являются основанием прекращения признаков запасов, поскольку не приводит к изменению вида запасов.

Аудитор должен оценить, как запасы амортизируются, передаются в производство и отгружаются. Это должно осуществляться в организации в соответствии с пунктом 36 Стандарта ФСБУ 5/2019:

- по себестоимости каждой единицы запасов,
- по методу средней себестоимости,

- метод расчета себестоимости по принципу «первый пришел – первый ушел» (FIFO) [1].

В ходе аудита необходимо проанализировать, правильно ли рассчитаны затраты на запасы аналогичного характера и характеристик с использованием одного и того же метода расчета. Если запасы не могут быть заменены друг на друга, аудит затрат проводится по каждому инвентарному объекту.

Аудит средней себестоимости проверяет расчет и анализ себестоимости единицы запасов. Это означает деление общей стоимости конкретного вида запасов на их количество на начало периода и на количество запасов, полученных в проверенном периоде.

Аудит по методу ФИФО основан на проверке того, что запасы используются в порядке их поступления. Товарно-материальные ценности, впервые принятые к производству или продаже, должны оцениваться по себестоимости на момент их первого приобретения. Аудитор сверяет стоимость запасов, имеющихся в наличии на отчетную дату, со стоимостью запасов, полученных позднее.

В ходе аудиторской проверки необходимо оценить адекватность списания МПЗ в соответствии с документацией на их отпуск. В зависимости от цели списания материалов для аудиторской проверки могут быть представлены следующие основные документы: товарная накладная, акт приема-передачи, счет-фактура на отпуск материалов на сторону и т.д. Метод списания запасов должен быть отражен в учетной политике организации [4].

Стоит обратить внимание на восстановление излишков и недостач, выявленных при инвентаризации. Аудитор должен проверить правильность учета недостачи в пределах норм естественной убыли в составе расходов, а излишки сверх норм относить на счет виновного лица или, если превышения нормы нет, на счет убытков организации [3].

Также следует отметить, что аудит запасов материально-производственных средств предусматривает проверку соответствия

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

законодательству при оформлении нетипичных операций с МПЗ, таких как учет запасов при ликвидации основных средств, передача материальных ценностей в залог и другие. Все операции во время проверки можно разделить на типичные и нетипичные. В ходе проверки типичных операций аудитор выбирает выборочно, а нетипичные операции проверяются полностью, так как они имеют свои особенности [6].

При анализе финансовой отчетности компании, аудитору следует проверить наличие соответствующей документации, если в течение отчетного периода была проведена оценка уценки материалов. Это включает в себя акты инвентаризации, справки о рыночной стоимости и приказы руководителя, на основании которых была проведена переоценка [3].

Таким образом, можно сделать вывод о том, что аудит МПЗ, то есть проверка процессов по закупке, продаже и списанию МПЗ, является крайне ответственной и требует особого внимания как со стороны организации, так и со стороны аудитора. Обобщая результаты проверки, аудитор систематизирует собранную в ходе проверки информацию в своих рабочих документах. Материал, собранный в ходе аудита, позволяет составить окончательное представление о количестве и стоимости запасов организации. Аудиторские проверки позволяют выявить и исправить ошибки в определении финансовых результатов и, соответственно, налоговых обязательств. Она оказывает помощь в формировании заключения относительно текущей системы закупок, оценки и учета запасов, а также в оценке эффективности их использования. Аудиторская проверка позволяет осуществлять рекомендации по улучшению работы с товарно-материальными ценностями [7].

Библиографический список:

1. Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 "Запасы"

[Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения 26.12.2023);

2. "Международный стандарт аудита 300 "Планирование аудита финансовой отчетности" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) – [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения 29.12.2023);

3. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 24.07.2023) "Об аудиторской деятельности". [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения 22.12.2023);

4. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ (последняя редакция). [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения 17.12.2023);

5. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)". [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения 21.12.2023);

6. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 19.12.2023). [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения 22.12.2023);

7. Никитина Н.Н., Шангин В.А. Сравнительная характеристика МСФО (IAS) 2 "Запасы", ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов" и ФСБУ "Запасы" // Аллея науки. 2019. Т. 2. N 2. С. 258 - 262. (дата обращения 25.12.2023).

Оригинальность 81%