

Интернет-журнал «Наукovedение» ISSN 2223-5167 <http://naukovedenie.ru/>

Том 7, №6 (2015) <http://naukovedenie.ru/index.php?p=vol7-6>

URL статьи: <http://naukovedenie.ru/PDF/73EVN615.pdf>

DOI: 10.15862/73EVN615 (<http://dx.doi.org/10.15862/73EVN615>)

**УДК 330**

**Кеворкова Жанна Аракеловна**

ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

Россия, Москва<sup>1</sup>

Профессор

Доктор экономических наук

E-mail: kevorkova2008@rambler.ru

**Баженова Асель Талантовна**

ООО «СТК ТИЗИ»

Россия, Москва

Профессор

Кандидат экономических наук

E-mail: asel4d@yandex.ru

## **Организация аудиторской проверки материально-производственных запасов при существенности их остатков в бухгалтерской отчетности**

---

<sup>1</sup> 141411, Московская область, Солнечногорский район, д. Подолино, ул. Лесная, д. 8, кв. 161

**Аннотация.** Материально-производственные запасы являются частью любого производственного процесса, входящей в состав продукции или процесс выполнения работ или оказания услуг. В связи с этим необходимо решение вопросов, связанных с организацией аудиторской проверки материально-производственных запасов и определения их. Поэтому важное значение приобретают законодательное и нормативное регулирование учетных процессов отражения операций, связанных с материально-производственными запасами.

Целью работы является формирование принципиально новых подходов к организации аудиторской проверки материально-производственных запасов при существенности их остатков в бухгалтерской отчетности. Предметом исследования выступает совокупность теоретико-методических и организационно-правовых вопросов аудиторской проверки материально-производственных запасов.

В работе представлено авторское определение объекта – материально-производственных запасов, рассмотрены вопросы нормативно-правового регулирования данного направления аудита согласно российским и международным стандартам.

Предложены этапы проведения и классификация факторов, влияющих на проведение аудиторской проверки и выявлены типичные ошибки.

Результатом исследования выступила разработка учетно-аналитической базы аудиторской проверки материально-производственных запасов в виде группы учетных записей и первичных документов.

**Ключевые слова:** материально-производственные запасы; аудит; финансовая информация; производство; аудиторские процедуры; расходные материалы; материалы.

**Ссылка для цитирования этой статьи:**

Кеворкова Ж.А., Баженова А.Т. Организация аудиторской проверки материально-производственных запасов при существенности их остатков в бухгалтерской отчетности // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ» Том 7, №6 (2015) <http://naukovedenie.ru/PDF/73EVN615.pdf> (доступ свободный). Загл. с экрана. Яз. рус., англ. DOI: 10.15862/73EVN615

Статья опубликована 25.11.2015.

Цель аудиторской проверки материально - производственных запасов состоит в формировании мнения аудитора о достоверности показателей бухгалтерской финансовой отчетности статьи "Запасы" и в соответствии выбранной методики учета и налогообложения фактов хозяйственной жизни (далее - ФХЖ) и материально-производственных запасов (далее - МПЗ) действующему в Российской Федерации законодательству. Это достигается путем проведения проверок существенности, организации системы внутреннего контроля бухгалтерского учета, оценке аудиторского риска, зависящих от характера запасов, их структуры, важности для раскрытия в бухгалтерской отчетности. Проверка материально-производственных запасов является основной частью аудита в тех организациях, где их величина существенна [1].

Аудиторские процедуры в процессе направлены на установление:

- реальности наличия и достоверности существования материально-производственных запасов;
- фактически осуществленных ФХЖ с материально-производственными запасами, отраженными в системе счетов бухгалтерского учета;
- наличия имущественных прав на материально-производственные запасы у экономического субъекта;
- правильности и достоверности оценки материально-производственных запасов и связанных с ними финансовых обязательств;
- правильности выбора применяемых способов и принципов учета.

Информационной базой для аудиторской проверки учета материально-производственных запасов выступают: нормативные документы, затрагивающие прием, учет, хранение и отпуск запасов; приказ об учетной политике; внутренние регламенты по оформлению ФХЖ с материально-производственными запасами; организационные и правовые документы и материалы; бухгалтерская финансовая отчетность экономического субъекта; учетные регистры аналитического и синтетического учета запасов.

При подготовке к аудиту аудитор должен исследовать документы экономического субъекта, получить информацию о выбранных методах и способах учета по конкретному участку проверки. В соответствии с ПБУ 5/01 в приказе об учетной политике должны содержаться данные о методах учета МПЗ (разницы между основными средствами и материалами; порядок учета их приобретения (заготовления); методов оценки материально-производственных ценностей по видам при их списании), порядок формирования резервов и механизмы проведения инвентаризации [4].

Руководство аудируемого лица, как правило, недооценивает важность сведений, содержащихся в учетной политике, несмотря на то, что ее выбор определяет конечный финансовый результат. Применение данных методов сравнения и сопоставления, позволяющих выявлять нарушения не соблюдения или непоследовательности применения выбранных способов учета. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» определяет требования по формированию учетной документации. От первичных документов по оформлению ФХЖ с материально-производственными ценностями зависят виды и группы материальных запасов. В формах первичных документов содержатся все необходимые реквизиты [2].

Сложность аудиторской проверки МПЗ заключается в определении состава информационной базы, включающей большое количество внутренних регламентов и нормативных документов экономического субъекта.

В их составе можно выделить:

- протоколы заседаний советов директоров, решения учредителей и комиссий. (Считаем, что исследование данных документов для аудитора очень важно, так как при формировании или изменении величины уставного капитала организации в качестве вкладов могли бы внесены сырье, материалы или товары, или же дивиденды (доходы) выплачивались материальными запасами);
- заключения и отчеты аудиторов за предыдущие годы;
- договоры на поставку материалов, сырья, товаров и т.д.;
- договоры о материальной ответственности.

Результаты проведенных исследований показывают, что большое количество информации можно получить от беседы аудитора с персоналом аудируемого лица обо всех изменениях структуры руководства, системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета. Содержание и результаты данной беседы фиксируются в рабочей документации аудитора.

Регистры аналитического и синтетического учета МПЗ могут быть различными. Они зависят от применяемых форм первичной документации и способов ведения бухгалтерского учета, а также от групп и видов материально-производственных запасов. Но при этом аудитор должен проанализировать содержание всех регистров учета по счетам 10, 15, 16, 43, 41, 14, а также сальдовые ведомости, карточки складского учета, книги, различные машинограммы и материалы инвентаризации.

Аудиторскую проверку ФХЖ с МПЗ целесообразно проводить в следующей последовательности:

- изучение положения об учетной политике по различным направлениям проверки;
- оценка степени надежности системы внутреннего контроля материально-производственных запасов. Для этого в обязательном порядке проводится исследование состояния складских помещений и складского хозяйства, изучение договоров материальной ответственности и отчетности материально-ответственных лиц;
- анализ структуры и состава МПЗ на отчетную дату;
- определение объемов позиций и выборки при проведении выборочной инвентаризации;
- анализ движения МПЗ;
- проверка правильности оценки МПЗ;
- проверка организации и состояния аналитического и синтетического учета МПЗ.

Аудиторская проверка материально-производственных запасов минимизирует риски наличия существенных ошибок в бухгалтерской финансовой отчетности. Поэтому, приступая к аудиторской проверке, аудитор должен выявлять наиболее частые нарушения и определять необходимые аудиторские процедуры. На формирование мнения аудитора в отношении достоверности информации о МПЗ оказывают влияние такие факторы как:

а) полнота отражения - все ли МПЗ, отражены в бухгалтерских записях и включены в отчетность.

Ошибки в полноте отражения ФХЖ с МПЗ в бухгалтерских записях приводят к занижению данных. Обнаружение таких ошибок достаточно сложно. Для этого аудитору требуется сделать выборку первичных документов или информации неучетного характера за конкретный период и провести анализ движения МПЗ;

б) наличие в учете ФХЖ с МПЗ без достаточных оснований. Например, организация включает в бухгалтерский баланс активы, которые не имеет в собственности (материальные ценности, полученные по договорам комиссии или консигнации, находящиеся в залоге активы). Данные ошибки приводят к завышению показателей бухгалтерской отчетности;

в) соблюдение принципов временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Данные ошибки связаны с неправильным распределением ФХЖ по учетным периодам и возникают в тех случаях, когда полученные материальные активы отражаются в учете до момента перехода на них права собственности. Возможна и обратная ситуация, когда право собственности на МПЗ уже перешло к покупателю, но в учете они не отражены либо не оприходованы.

Для обнаружения ошибок аудитор должен изучить учетные записи и первичные документы;

г) правильность оценки МПЗ. Например, при оприходовании неправильно определена их стоимость приобретения. Считаем, что данные нарушения, как правило, носят системный характер, так как являются следствием нарушения в методологии учета;

д) правильность отражения запасов на счетах учета. Такие ошибки являются преднамеренными и могут быть обнаружены при инвентаризации.

ФХЖ, влияющие на правильность отражения остатков МПЗ и подсчета себестоимости продукции могут привести [6]:

а) к искажению бухгалтерской финансовой отчетности.

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств определен следующим образом:

- в данные инвентаризации включены лишние, а также частично или полностью потерявшие свои свойства активы, списанные в предшествующие периоды;
- в организации осуществляется двойной учет товаров;
- завышены остатки запасов производства, находящихся на складах у третьих лиц;
- МПЗ, полученные на условиях комиссии, включены в данные инвентаризации;

б) к злоупотреблениям:

- хищение запасов в результате действий сотрудников организации или недостаточного контроля;
- получение сотрудниками организации взяток от поставщиков за оприходование товаров не в том количестве или худшего качества, чем указано в счетах;
- фальсификация отгрузочных документов путем указания несуществующих реквизитов.

Результаты исследований показывают, что неправильное или неполное отражение ФХЖ в течение отчетного периода приводит к завышению или занижению запасов в конце года [9].

Так, стоимость приобретенных МПЗ может быть занижена одним из двух способов:

1) ФХЖ не отражены в учете. Такие ФХЖ могут быть выявлены при изучении структуры и состава кредиторской задолженности. Например, сверяя записи регистров бухгалтерского учета и данных счетов, счетов-фактур, договоров и денежных документов, подтверждающих оплату поставщикам за полученные материальные запасы, при этом аудитор может установить, что некоторые счета не отражены в регистрах учета;

2) ФХЖ неправильно классифицированы. Например, стоимость приобретения запасов складывается из всех затрат, связанных с их приобретением. Однако часть расходов или отдельные их виды (к примеру, стоимость услуг эксперта по определению качества) могут не быть включены в стоимость таких активов, а сразу списаны на расходы.

Если в отчетности объем запасов завышен, то в организации имели место нарушения по классификации расходов закупок или отражение фиктивных ФХЖ. Для выявления таких фактов нужно провести выборку закупок и дополнительные аналитические процедуры.

Методика проверки наличия и сохранности запасов включает несколько процедур.

Процедура проверки состояния складского хозяйства и сохранности производственных запасов - одна из важнейших. Для комплексного изучения данного участка аудитор исследует кладовые, склады, цехи и другие места хранения производственных запасов, проверяя условия их хранения, оснащенность оборудованием, техникой, приборами и правильность их эксплуатации, состояние противопожарной безопасности и охраны складских помещений. Неудовлетворительная организация складского хозяйства говорит о низком уровне внутреннего контроля сохранности МПЗ.

В ходе исследования особое внимание должно уделяться проверке организации материальной ответственности работников, связанных с приемкой, хранением и отпуском запасов [7]. Одним из условий обеспечения сохранности является разработка внутренних регламентов или должностных инструкций, определяющих обязанности и права работников, порядок и документальное оформление выдачи и приемки запасов, ведения учета и сроки представления отчетов в бухгалтерию и др.

При осмотре мест хранения проверяют своевременность оформления приемки и отпуска запасов, а также отражение записей в книгах или карточках складского учета.

Неучтенные излишки материалов и готовой продукции могут создаваться путем:

- замены сырья при изготовлении готовой продукции;
- обсчета сдатчиков сырья и материалов в весе, понижении, влажности их сортности;
- обвеса, обмана, обсчета покупателей;
- необоснованного оформления актов на потери материалов при их транспортировке или хранении на складах.

Исследование показывает, что неучтенные излишки материалов, как правило, хранят отдельно. Для их выявления используют данные складского учета. При этом, если имеются неучтенные излишки, то расход отдельных видов запасов превышает их приход. Такой перерасход покрывают за счет поступлений и оприходования материалов аналогичных

наименований. А излишки изымают за счет последующих поступлений или оформляют бестоварными документами до проверки их фактического наличия при инвентаризации [10].

Анализ состояния складов и проверка сохранности МПЗ в сочетании с документальной и фактической проверкой дают возможность сделать выводы об их сохранности и разработать профилактические и контрольные мероприятия.

Условно аудит МПЗ при осуществлении инвентаризации можно разделить на следующие этапы [5]:

- проверку фактического наличия запасов, осуществляемую с помощью инвентаризации;
- проверку правильности учета и оценки запасов.

Эта особенность заключается в осуществлении аудиторских процедур, подразделяемых на проводимые до инвентаризации, во время инвентаризации и после нее. Процедура внешнего подтверждения является основным методом сбора доказательств до проведения инвентаризации. Аудитор запрашивает документацию о результатах предыдущих инвентаризаций, анализирует количественные и структурные изменения материально-производственных запасов, получает информацию о местах их хранения, а также об организации инвентаризационной работы. Аудитор может лично присутствовать при инвентаризации, проводимой работниками аудируемой организации в первые дни следующего периода или в последние дни отчетного года [9]. Однако если инвентаризация проводится на какую-то конкретную дату, то аудитор должен отслеживать поступление и выбытие запасов в периоды, прошедшие с момента проведения инвентаризаций до отчетной даты. В этом случае выполняется выборочная сверка счетов - фактур, накладных, таможенных деклараций и иных учетных данных. Поскольку запасы могут храниться на различных складах, то в данном случае инвентаризируют одновременно, чтобы исключить возможности переброски запасов на другие склады. Если по каким-либо причинам такие процедуры невозможно осуществить, то аудитору необходимо отследить по документам внутреннее перемещение запасов между складскими подразделениями от момента ее начала на первом складе до ее завершения на последнем.

При проведении инвентаризации у аудитора могут возникнуть сложности в получении доказательств достоверности материально-производственных запасов, вызванные особенностями технологии процесса и наличия незавершенного производства. При проведении таких процедур необходимы консультации специалистов. Анализ полученных данных позволяет обобщить типовые факторы, усложняющие получение доказательств при осуществлении аудиторских процедур, связанные с определением достоверности количества запасов: применение выборки (в рамках одной проверки невозможно проверить все запасы сплошным методом, то при обнаружении несоответствия учетных записей о запасах их фактическому наличию необходимо увеличить выборку и осуществить дополнительные контрольные действия); невозможность присутствия аудитора одновременно во всех местах хранения запасов; специфика процедур внутреннего контроля; природа инвентаризируемых запасов. Иногда проведение инвентаризации невозможно. Например, когда к моменту заключения договора на оказание аудиторской проверки инвентаризация на конец года клиентом уже была проведена или ее проведение слишком дорого. В таком случае аудитор может применить оценочные, математически и экспертные методы, позволяющие с определенной вероятностью оценить величину запасов.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Федеральный закон РФ от 30.12.09 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 04.03.2014 г.) // электронный доступ <http://consultant.ru>.
2. Федеральный закон РФ от 06.12.2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // электронный доступ <http://consultant.ru>.
3. Международный стандарт финансовой отчетности IAS (2) «Запасы» (редакция 02.04.2013 г.) (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011г. №160н) // электронный доступ <http://consultant.ru>.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (утв. приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. №44н) (с изменениями от 25.10.2010г.) // электронный доступ <http://consultant.ru>.
5. Баженова А.Т., Кеворкова Ж.А., Ерохина В.Н. Учетно-аналитическое обеспечение аудиторской проверки материально-производственных запасов: Монография. Калуга, ИП Стрельцов И.А. (Издательство «Эйдос») 2015. – 144 с. – с. 29-31. – 500 экз. – ISBN 978-5-905697-79-1.
6. Богатый И.П. Оценка материально-производственных запасов. // Журнал «Практический бухгалтерский учет», 2013, №7. – с. 28-29.
7. Бычкова С.Н., Итыгилова Е.Ю. Выявление искажений бухгалтерской отчетности // Журнал «Бухгалтерский учет», 2014 г., №14, 18-19 с.
8. Владимирова М.А. Учет специальной одежды // Журнал «Бухгалтерский учет», 2014 г., - №6, 14-17 с.
9. Мусина А.Д. Учет спецодежды. // Журнал «Советник бухгалтера», 2014 г., №1, 35-36 с.
10. Филиппова Н.Л. Списание товара с истекшими сроками годности: учет и налогообложение. // Журнал «Бухгалтерский учет», 2010 г., №7, 9-13 с.
11. Фомичева Л.П. Учетная политика организации в целях налогообложения. // Журнал «Бухгалтерский учет», 2013 г., №23, 28-32 с.
12. Киселев М.А. Учетная политика 2014. // Журнал «Финансовая газета», 2008 г., №49, 2-3 с.

**Рецензент:** Статья рецензирована членами редколлегии.



**Kevorkova Janna Arakelovna**

The Federal State-Funded Educational Institution of Higher Professional Education  
«Financial University under the Government of the Russian Federation»  
Russia, Moscow  
E-mail: kevorkova2008@rambler.ru

**Bazhenova Asel Talantovna**

LLC «STK Tizi»  
Russia, Kaluga  
E-mail: asel4d@yandex.ru

## **Organization of the audit of inventory in the materiality of balances in the financial statements**

**Abstract.** Inventories are part of any production process, which is part of a product or process for performing works or services. In this connection it is necessary to address issues related to the organization of the audit of inventory and identify them. Hence the importance of acquiring legislative and regulatory accounting processes of transactions related to Inventories.

The aim is the formation of a fundamentally new approaches to the audit of inventories at the materiality of balances in the financial statements. The subjects of research supports a set of theoretical and methodological and organizational and legal issues of the audit of inventories.

The paper presents the author's definition of the object - inventories, issues of legal regulation of this area of audit in accordance with Russian and international standards.

Proposed stages and classification of factors affecting the conduct of the audit and identified common errors.

The result of the study made the development of accounting and analytical database audit of inventory in the form of group accounts and primary documents.

**Keywords:** inventories; auditing; financial information; production; audit procedures; supplies; materials.

## REFERENCES

1. Federal Law of the Russian Federation dated 30.12.09 №307-FZ "On Auditing" (in red. From 3.4.2014) // electronic access <http://consultant.ru>.
2. Federal Law of the Russian Federation of 06.12.2011 №402-FZ "On Accounting" // electronic access <http://consultant.ru>.
3. International Financial Reporting Standard IAS (2) "Inventories" (Editorial 02.04.2013g.) (Entered into force in the territory of the Russian Federation Order of the Ministry of Finance of 25.11.2011. №160n) // electronic access <http://consultant.ru>.
4. Accounting regulations "Accounting of inventories" PBU 5/01 (approved by the. By order of the Ministry of Finance of 9 June 2001. No.44n) (as amended from 25.10.2010.) // Electronic access <http://consultant.ru>.
5. A.T. Bazhenov, Kevorkova J.A., V. Erokhin Registration-analytical maintenance audit of inventory: Monograph. Kaluga S.P., Streltsov I.A. (Publisher "Eidos") 2015. - 144 pg. - 29-31 pg. - 500 copies. - ISBN 978-5-905697-79-1.
6. Rich I.P. Evaluation of inventories // Magazine "Practical Accounting" in 2013, №7. - 28-29 pg.
7. Bychkov S.N., Itygilova E.Y. identified misstatements of financial statements // magazine "Accounting", 2014, №14, 18-19 pg.
8. Vladimirova M.A. Accounting special clothes. // Journal "Accounting", 2014, - №6, 14-17 pg.
9. Mussina A.D. Accounting overalls. // Magazine "Accounting Advisor", 2014, №1, 35-36 pg.
10. Write-off of Filippova NL Product expired: accounting and taxation. // Journal "Accounting", 2010, №7, 9-13 pg.
11. Fomichev L.P. accounting policy for tax purposes. // Journal "Accounting", 2013, №23, 28-32 pg.
12. Kiselev M.A. Accounting Policies 2014. // Journal "Financial Gazette", 2008, №49, 2-3 pg.