

ФЕДЕРАЛЬНОЕ Государственное АВТОНОМНОЕ образовательное учреждение
Высшего образования
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(**Н И У « Б е л Г У »**)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ АУДИТА МАТЕРИАЛЬНЫХ
ЗАПАСОВ В КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

Магистерская диссертация
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика
заочной формы обучения, группы 06001572
Храповой Анастасии Андреевны

Научный руководитель
к.э.н., доцент
Маширова С.П.

Рецензенты
д.э.н., профессор кафедры
финансов, инвестиций и инноваций»
ФГАОУ ВО НИУ «БелГУ»
Веретенникова И.И.

Директор ООО «СМП»
Путятина Н.Д.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ АУДИТА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ	
1.1. Содержание и систематизация понятийного аппарата материальных ресурсов	10
1.2. Порядок формирования учетной политики в отношении материальных запасов	17
1.3. Влияние методов оценки запасов на финансовую отчетность экономического субъекта	22
ГЛАВА 2. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД К ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЮ АУДИТА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ	
2.1. Методические подходы к подготовке и планированию аудита материальных запасов в коммерческих организациях	30
2.2. Методические подходы к сбору аудиторских доказательств при проверке материальных запасов в коммерческих организациях	45
2.3. Методические подходы к обобщению результатов аудита материальных запасов	60
ГЛАВА 3. ПРИОРИТЕТНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕТОДИКИ АУДИТА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ	
3.1. Обоснование типичных ошибок в бухгалтерском учете операций с материальными запасами	64
3.2. Разработка внутрифирменного стандарта аудита «Методика организации и проведения аудита запасов»	68
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	78

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

ПРИЛОЖЕНИЯ

Введение

Актуальность темы исследования. Вопросы аудита сохранности и учета запасов коммерческих организаций представляют собой интересную и вместе с тем сложную область исследования. Более того, усиление конкурентной борьбы в условиях изменяющейся рыночной экономики, промышленная стагнация, наблюдающаяся в ряде отраслей, существенное увеличение объемов деятельности и интеграционные процессы в бизнесе остро ставят вопрос о поиске резервов конкурентоспособности за счет совершенствования отдельных методов и всей системы регулирования деятельности экономическим субъектом.

В данных обстоятельствах принятие обоснованных решений становится невозможным без использования инструментария аудита. Кроме того, внутрифирменный контроль материальных запасов занимает в отмеченной системе одно из наиболее важных мест. Это определено тем, что в большинстве отраслей удельный вес материальных запасов в структуре оборотных активов максимален, а их расход составляет существенную, а зачастую - наибольшую часть себестоимости выпускаемой продукции, работ, услуг.

Многие экономические субъекты ориентируются на управление материальными запасами как конкурентным преимуществом, что усиливает их заинтересованность в развитии систем внутреннего контроля как неотъемлемых элементов управления.

Материальные запасы являются наименее ликвидными в числе оборотных активов. Их движение и наличие неразрывно связаны с затратами по хранению, транспортировке, обслуживанию капитала, что в обстановке

нарастания конкуренции требует оптимизации их объема и структуры. Более того, с рассматриваемым объектом бухгалтерского учета связаны риски невозможности использования в производственном процессе, что может иметь критические последствия для платежеспособности экономического субъекта.

Сближение российских положений по бухгалтерскому учету с международными стандартами заставляет аудиторов применять новые подходы к оценке материальных запасов, совершенствовать методики раскрытия информации о движении и эффективности использования ресурсов, соблюдая при этом компромисс между сохранением коммерческой тайны и представлением качественной информации внешним пользователям для объективного суждения о хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Обоснованное управление запасами экономического субъекта возможно лишь при наличии эффективного механизма, формируемого комплексом процедур аудита.

В современных условиях разработано большое количество методик аудита, которые являются действенными в решении вопросов, связанных с координацией наличия и движения материальных запасов.

В связи с трансформацией российского учетного процесса аудиторы уже ориентируются на изменения и разработку новых стандартов в части материальных запасов. В связи, с чем в рассматриваемой научной области возникает необходимость в развитии имеющихся теоретических и методических основ, а также проработки качественно новых современных методик проведения аудита запасов. Отмеченные условия формируют необходимость расширения исследований, посвященных развитию методики аудита материальных запасов в коммерческих организациях.

Степень разработанности проблемы. Весомый вклад в развитие теории и практики учета внесли такие отечественные ученые, как: В.П.

Астахов, П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков, Быков В.С., Бахолдина И.В., Вахрушина М.А., Гетьман В.Г., Мельник М.В. и другие.

Проблемы аудита и его развития находят отражение в трудах таких ученых и специалистов, как: Я.В. Соколов, В.В. Алборов, И.Н. Богатая, С.М. Бычкова, Н.Н. Хахонова, Л.И. Хоружий, А.Д. Шеремет, В.П. Суйц, Ю.А. Данилевский, А.Н. Кизилев, Е.А. Кыштымова, Л.Г. Макарова, М.А. Штефан, Н.В. Парушина, Н.В. Подольский, Т.М. Рогуленко, А.А. Савин, Л.М. Калистратов и др.

Отдельные аспекты аудита материальных запасов отмечены в исследованиях Авдеева В.В., Астахова В.П., Касьянова Г.Ю., Бычкова С.М., Васильева Ю.А., Удалова А.А., Пятова М.Л., Слабинская И.А., Ровенских В.А. и др.

Определяя вклад в теорию названных ученых и специалистов, необходимо указать, что методика аудита материальных запасов исследована недостаточно. Несмотря на наличие весомых научных исследований, связанных с данной проблемой, в настоящее время отсутствуют комплексные разработки по вопросам теории, методики и практики применения процедур в аудите запасов в деятельности экономических субъектов.

Потребность в отвечающем современным условиям методическом обеспечении аудита материальных запасов коммерческих организаций, теоретическая и практическая значимость исследования предопределили выбор темы, предмет и структуру магистерского исследования.

Цель и задачи исследования. Целью выпускной квалификационной работы является развитие теоретических и методических подходов к аудиту материальных запасов экономического субъекта, позволяющих производить качественную проверку данного имущества.

В соответствии с целью исследования поставлены следующие *задачи*:

- исследовать теоретические вопросы сущности материальных запасов, операций с ними как объекта учета и аудита, вместе с тем, выявить их особенности;
- дать максимальную оценку трансформации методических подходов аудита в контексте изменений законодательно-нормативной базы;
- сформировать концептуальный подход в организации и проведении аудита материальных запасов и разработать на его основе методику проверки запасов;
- разработать внутрифирменный аудиторский стандарт «Методика организации, проведения аудита сохранности и учета запасов»;
- разработать комплект рабочей документации аудитора, применяемой при аудите материальных запасов.

Предмет и объект исследования. Предметом магистерского исследования выступают материальные запасы, являющиеся одним из элементов в части проведения аудита материальных запасов в коммерческих организациях.

Объектом исследования выступают экономические субъекты Белгородской области, в частности, ООО «Цех питания».

Теоретико-методологическая база исследования. Теоретической и методологической основой магистерской диссертации явились работы российских и ряда зарубежных исследователей, специалистов в области аудита, а также материалы периодических изданий, законодательные акты и нормативные документы по формированию информационной базы и ведению учета материальных запасов, национальные и международные стандарты аудита.

Методологической основой исследования послужили системный, процессный, ситуационный научные подходы к исследованию деятельности экономических субъектов.

Инструментарно-методический аппарат исследования определяется совокупностью методов, используемых в изучении аудита материальных запасов экономических субъектов. В качестве инструментов использовались общенаучные приемы: анализ, синтез, индукция, дедукция, сравнение, наблюдение, системность и комплексность, логический и системный подходы, аналитические, статистические, экономико-математические методы.

Информационно-эмпирическая база исследования создавалась на основе законодательно-нормативных актов Российской Федерации в области учета и аудита, федеральных стандартов аудита, монографий отечественных ученых, материалов международных, всероссийских, вузовских научно-практических конференций, информационных данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности исследуемого экономического субъекта.

Научная новизна исследования формируется в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по развитию методика аудита материальных запасов экономических субъектов, позволяющих обеспечить качественное осуществление аудиторской деятельности и объективную оценку управленческих решений экономического субъекта.

Наиболее значимые результаты, содержащие научную новизну, заключаются в следующем:

1. Определена и обоснована специфика аудита материальных запасов, в разрезе рассмотрения материальных запасов с экономической и бухгалтерской точек зрения, а также целесообразности применения разных классификационных параметров;

2. Предложена методика аудита операций с материальными запасами, которая включает в себя: 1) формирование цели и задач проверки запасов; 2) подготовительный этап и планирование аудита запасов; 3) определение

тестовых значений в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица; 4) установление необходимых источников информации; 5) разновидности приемов получения аудиторских доказательств; 6) применение классификатора типичных ошибок при аудите операций с запасами; 7) формирование результатов аудиторской проверки. Приведенная методика проверки операций с материальными запасами дает возможность систематизировать процесс и реализовать ее в качестве основополагающей составляющей при разработке внутрифирменного стандарта.

3. Предложен комплект документации аудитора при проведении проверки операций с запасами, отличительной особенностью которых является разработка рабочих документов, таких как: «План аудита сохранности и учета материальных запасов»; «Программа аудита материальных запасов»; «Тест проверки состояния внутреннего контроля и системы учета материальных запасов». Применение разработанных рабочих документов содействует качественному, достоверному отражению проанализированной информации, полученной в ходе аудита операций с запасами.

4. Предложен внутрифирменный стандарт «Методика организации, проведения аудита сохранности и учета запасов», в основу которого положена сформированная схема аудита, включающая разделы: 1) Общие положения стандарта; 2) Основные понятия и определения, используемые в стандарте; 3) Цель и задачи аудита запасов; 4) Нормативно-законодательные акты и иные информационные источники; 5) Методические подходы к организации проверки сохранности и учета запасов; 6) Методика проведения проверки сохранности и учета запасов; 7) Типичные ошибки и нарушения учета запасов.

Применение внутрифирменного стандарта по аудиту учета запасов позволит корректно провести аудиторскую проверку, повысить ее качество, минимизировать аудиторские риски, осуществлять текущий контроль за

надлежащим исполнением заданий как самими аудиторами, так и их помощниками.

Теоретическая значимость выпускной квалификационной работы заключается в том, что обобщенные результаты будут направлены на совершенствование аудита материальных запасов с учетом современных процессов реформирования бухгалтерского учета и аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Практическая значимость диссертационного исследования состоит в доведении исследования до разработки и применения конкретных методик, практических рекомендаций, направленных на совершенствование методического обеспечения организации аудита в коммерческих организациях. Результаты научного исследования могут использоваться в учебном процессе высших учебных заведений при проведении занятий по дисциплинам.

Апробация результатов исследования. Результаты проведенного исследования докладывались на внутривузовских, международных конференциях и семинарах и получили одобрение в практической деятельности.

Публикация результатов исследования. По теме выпускной квалификационной работы опубликовано научные работы.

Логическая структура и объем работы. Диссертационное исследование состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений.

Глава 1. Теоретические основы развития аудита материальных запасов

1.1. Содержание и систематизация понятийного аппарата материальных ресурсов

Следует отметить тот факт, что правильная организация и проведение аудита представляет собой один из эффективных инструментов обеспечения результативного ведения деятельности экономического субъекта.

Более того основополагающей целью аудита выступает формирование достоверного мнения о достоверности информации в бухгалтерской финансовой отчетности и соответствия ведения учета установленным правилам осуществления учетно-отчетной механизма.

Если упомянуть о материально-производственных запасах, то они относятся к основной составляющей процесса производства, а также их стоимость в себестоимости выпускаемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг занимает значительную часть.

Кроме того, материально- производственные запасы, прежде всего, принимаются в состав оборотных активов, а именно, оборотное имущество,

инвестируемое экономическим субъектом в текущие хозяйственные процессы в течение каждого определенного производственного периода.

При этом автор Семенихин В.В. отмечает, что для устойчивого производства необходимо иметь достаточное количество сырья и материалов для абсолютного удовлетворения потребностей производства[87].

Необходимо также обратить внимание на понятие материальные запасы. И это сырье, материалы, готовая продукция и другие материальные ценности, ожидающие вступления в процесс производственного или личного потребления [95].

Кроме того, выделяют такое понятие как материальные ресурсы, и под данным понятием подразумевается совокупность материальных запасов и ресурсного потенциала, необходимых для обеспечения непрерывного производства продукции, оказания услуг и выполнения работ по договорам [96].

В связи с чем необходимо, на наш взгляд, уточнить понятие материальных запасов, а именно, это предметы труда, используемые однократно и в полном объеме переносящие стоимость в себестоимость выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

Рассмотрим далее в ходе нашего исследования особенности материальных запасов, прежде всего, как объект аудита по параметрам отнесения в состав таковых:

- 1) имеет определенный состав;
- 2) группируется по определенным признакам;
- 3) обладает особенностями оценки;
- 4) содержит специфики в представлении и раскрытии информации.

Проанализируем первый параметр особенностей объекта материальных запасов в российской и международной учетной практике.

В процессе осуществления аудиторской проверки, аудиторы должны изучить сущность и значение исследуемого объекта для достижения поставленных целей.

Нами рассмотрены определения, сформулированные разными учеными, а также представленные в нормативных документах в отношении понятия «материально-производственные запасы», которые сведены в таблице 1.1.

Необходимо указать, что мнение международных ученых в отношении понятия запасов не сильно отличается от российских, и трактуется как активы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности, находящиеся в процессе производства для такой продажи или прибывающие в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг [38].

Таблица 1.1.

Обзор определений понятия «материально-производственные запасы»

Источник	Определение
1	2
Приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01"	активы: - используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, predetermined для продажи (выполнения работ, оказания услуг); - предназначенные для продажи; - используемые для управленческих нужд организации, включая готовую продукцию и товары.
Приказ Минфина России от 28.12.2001 N 119н (ред. от 24.10.2016) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов"	Аналогичное определение

<p>"Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 "Запасы" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.06.2016)</p>	<p>активы:</p> <ul style="list-style-type: none"> - predetermined для продажи в ходе обычной деятельности; - оказавшиеся в процессе производства для такой продажи; - содержащиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или оказания услуг.
<p>Астахов В.П.</p>	<p>в широком понимании предметы труда, которые вещественно формируют основу производимого продукта и относятся в себестоимость продукции, работ и услуг полностью после предварительной обработки в одном производственном цикле.</p>
<p>Безруких П.С., Ивашкевич В.Б., Кондраков Н.П.</p>	<p>разные вещественные составляющие производственного процесса, используемые в качестве предметов труда в технологическом и ином хозяйственном процессе.</p>

Продолжение табл. 1.1.

1	2
<p>Белов Н.Г. Хоружий Л.И.</p>	<p>применяются в качестве сырья, материалов при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг; предназначены для продажи; расходуются для управленческих нужд, а так же приняты организацией на ответственное хранение, переработку (давальческое сырье).</p>
<p>Бычкова С.М.</p>	<p>материалы, определенные для использования в производственной деятельности или в процессе управления организацией.</p>
<p>Хахонова Н.Н.</p>	<p>часть имущества, используемая в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг; предназначенная для продажи; используемая для управленческих нужд организации.</p>

Представленная информация по поводу рассматриваемого понятиядало возможность установить своего рода сходства и отличия в отношении

формулировки определения, тем самым определить взаимодействие в работе аудиторов. Кроме того, Вахрушина М.А. указала на то, что под запасами в международной учетной практике отмечаются активы, которые предназначены для продажи в течение обычного цикла или для производственного потребления в целях изготовления и продажи продукции[34].

Целесообразно при этом отметить, что обзором мнений авторов на определение «запасов» и его экономическую сущность подтвердило, что в большинстве случаев они выдерживают традиционную формулировку исследуемого понятия, сформулированную на основе ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»[9].

Тем не менее, при переходе на международную практику ведения учета возникнет обоснованная потребность в пересмотре рассматриваемых понятий материально-производственных запасов. Более того ряд нормативных актов по бухгалтерскому учету утратит силу, в частности приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н, ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», а также приказ Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов». В связи, с чем целесообразно обратить внимание на понятие «запасы». Ученые Соколов Я.В., Горецкая Л.Л., Бутынец Ф.Ф. и Панков Д.А. указывают на то, что данный термин в разных странах объясняется по-своему. Во-первых, в США и Великобритании под исследуемым названием понимаются «...активы, предназначенные для продажи на протяжении одного обычного делового цикла или использование в течение одного производственного цикла. Во-вторых, в Польше к ним относят материалы, приобретенные для собственных нужд, а также произведенная или переработанная готовая продукция, полуфабрикаты, пригодные для продажи или использования в процессе производства, а также товары, приобретаемые для перепродажи. В-третьих, в

Германии это предметы, предназначенные для краткосрочного использования или перепродажи[60].

Кроме того преимущественная часть запасов применяется в промышленном, строительном и других секторах экономики, прежде всего, как сырье, основные и вспомогательные материалы, электроэнергия, топливо, прочие изделия.

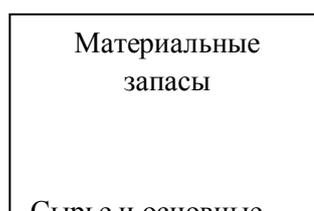
Материальные ресурсы необходимо использовать рационально и эффективно, повышая уровень автоматизации учетных работ. С целью гарантирования сохранения материальных запасов, аудитору целесообразно обратить внимание на правила приемки, хранения и отпуска материальных запасов, а также на наличие и содержание складских помещений [75].

Материальные запасы, по нашему мнению, представляют собой оборотные активы, инвестируемые экономическим субъектом в текущие факты хозяйственной жизни в течение отдельного оборота производства, имеющие характерные особенности:

- целесообразность рассмотрения как с бухгалтерской, так и с экономической точек зрения;
- классификационные характеристики по различным признакам;
- наличие особенностей оценки;
- наличие специфики раскрытия информации.

В процессе аудита следовало бы проверить соблюдение норм запасов и расходования материальных запасов в производственном процессе. Исследование экономической сущности материальных запасов будет более правомерным, если мы оценим многообразную классификацию.

Классификацию материальных запасов, или, иными словами, товарно-материальных ценностей для наглядности можно отобразить схематично (рис. 1.1).



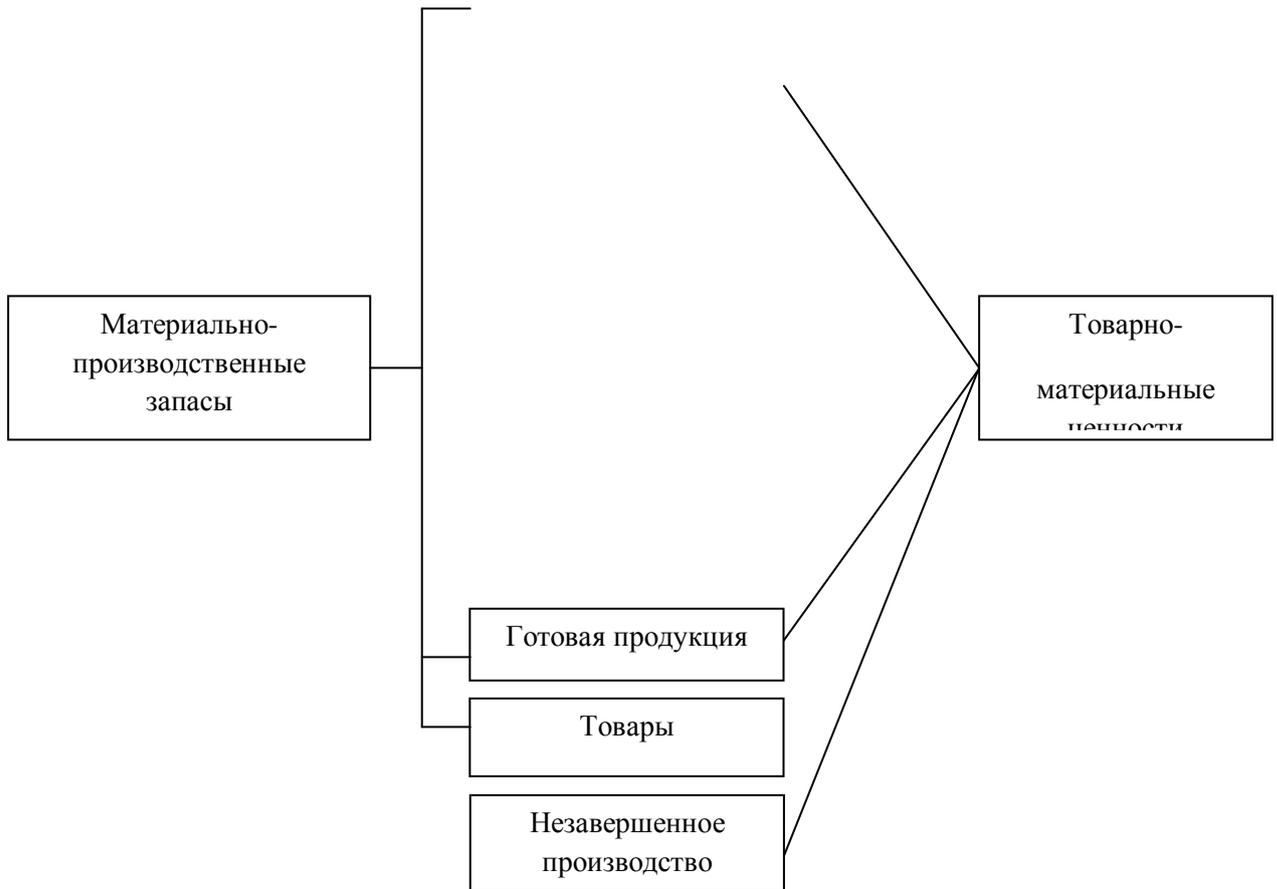


Рис. 1.1. Классификация материальных запасов (товарно-материальных ценностей)

Из схемы, представленной на рисунке 1.1, следует, что материалы являются составляющей материальных запасов, и, собственно, представляют собой материально-производственные запасы.

Обращаясь к вопросу терминологии, можно отметить, что многие авторы в отношении материально-производственных запасов или материалов употребляют понятие товарно-материальные ценности. Так, Н.Л. Вещунова, в ходе исследования организации учета материалов пишет, что «...жизненный цикл товарно-материальных ценностей в организации составляют следующие этапы: поступление – выдача в производство – возврат из производства. В соответствии с циклом в учете товарно-материальных ценностей выделяются следующие группы учетных операций:

учет поступления, учет отпуска материалов в производство и учет возвратных отходов» [35, с. 247].

При учете исследуемой группы отдельную заинтересованность вызывает определение суммы затрат, которые принимаются в качестве имущества и проектируются на будущие периоды до признания соответствующей выручки.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» формирует предписание в отношении определения затрат и их последующему признанию в качестве расходов, включая любое списание до чистой цены продажи, а также представляет указания относительно способов расчета себестоимости, применяемые для отнесения затрат в запасы.

Зачастую удельный вес материальных запасов экономического субъекта в составе имущества в значительной степени велик. В результате чего точность представления финансового состояния хозяйствующего субъекта и итогов его деятельности оказываются в прямой зависимости от того, насколько правильно и эффективно осуществляется ведение бухгалтерского учета материальных запасов и отражается их стоимость, что определяет необходимые требования при проведении аудиторской проверки.

Более того, в соответствии с действующим Положением по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально- производственных запасов», необходимо указать, что данные активы по своей классификации предполагает значительное количество разных видов и наименований.

В свою очередь И.А. Слабинская и В.А. Ровеньских высказываются о том, что «одним из наиболее трудоемких участков российского бухгалтерского учета является учет материальных запасов» [88, с. 89].

1.2. Порядок формирования учетной политики в отношении материальных запасов

В последнее время, для регламентации и необходимой, при этом, детализации учетной информации экономические субъекты формируют внутреннюю документацию, в частности учетную политику, инструкции и прочие организационно-распорядительные акты, с целью соответствующей организации учетной и контрольной дисциплины в отношении материально-производственных запасов.

При этом, на наш взгляд, основным документом выступает учетная политика экономического субъекта. В ней могут быть определены важные для ведения учета элементы, относящиеся к исследуемому вопросу, в частности:

- перечень должностных лиц структурных подразделений, которые несут ответственность за получение и отпуск материально-производственных запасов;
- формы первичной учетной документации по оприходованию, перемещению и расходованию запасов;
- способ оформления документации, а также правила документооборота;
- способ осуществления контроля за обеспечением обоснованного использования материально-производственных запасов в производственном процессе;
- способ осуществления контроля за должным ведением учета, достоверностью данных о движении материально-производственных запасов [16].

В соответствии с ныне действующим Положением по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика организации», под учетной политикой принято понимать экономического субъекта принятая им «... совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной жизни» [10].

Кроме того, в данном документе акцентировано внимание на приоритетных требованиях и необходимых допущениях, раскрываемых в учетной политике. Рассмотрим указанные элементы, которые оказывают влияние на ведение учета материально-производственных запасов (рис. 1.2).

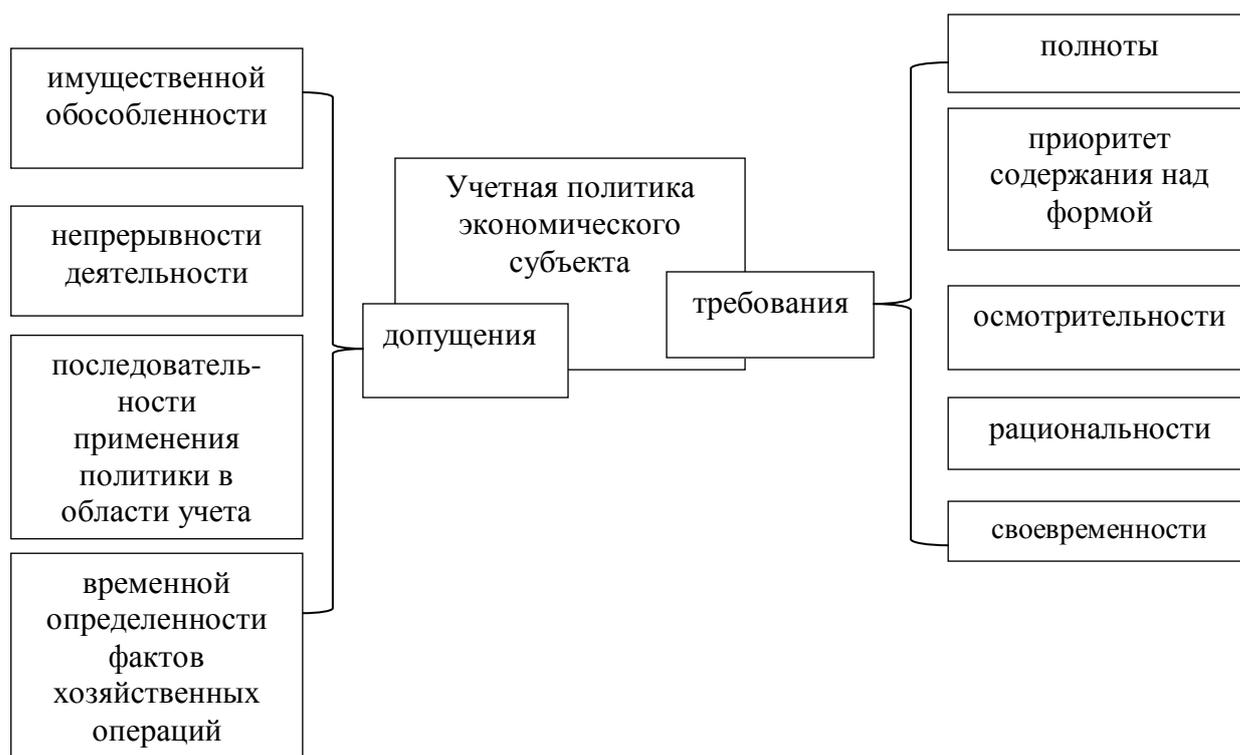


Рис. 1.2. Допущения и требования учетной политики

Как представлено на рис. 1.2, при создании учетной политики экономического субъекта определяется, что:

- активы и обязательства формируются обособленно от активов и обязательств собственников указанного экономического субъекта и активов и обязательств других субъектов;

- экономический субъект предполагает осуществлять свою деятельность в ближайшем будущем и у него нет намерения и необходимости в существенном сокращении или ликвидации деятельности как экономического субъекта;

- принятая учетная политика применяется преемственно от одного финансового года к другому;

- факты хозяйственной жизни экономического субъекта формируются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выбытия, относящихся к этим фактам [10].

Несомненно, что учетная политика является одним из основополагающих элементов документооборота экономического субъекта. При этом разработка учетной политики материально-производственных запасов заключается в подготовке внутренней нормативной документации, в частности приказа об учетной политике для целей бухгалтерского учета, в котором представлены все необходимые составляющие учетного процесса.

Способы представления и раскрытия в бухгалтерском учете информации, избранные экономическим субъектом при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения приказа.

К способам ведения бухгалтерского учета материально-производственных запасов относятся:

- способы оценки и классификации фактов хозяйственной жизни, в отношении материально-производственных запасов,
- варианты формирования стоимости материально-производственных запасов,
- варианты формирования и применения документооборота, инвентаризации, счетов бухгалтерского учета,
- варианты использования учетных регистров,
- способы обработки финансовой информации по учету материально-производственных запасов [65, с.20-24].

При этом следует отметить, что бухгалтерский учет запасов - это значительная часть информации, получаемой в рамках учетного процесса любого экономического субъекта, в связи, с чем необходимо предусмотреть:

- себестоимость единицы запасов;
- порядок использования счетов бухгалтерского учета;
- определение момента признания выручки (продажи), чтобы далее применять метод соотнесения доходов и расходов.

На наш взгляд, к оценке приобретаемых материально-производственных запасов целесообразно подходить с достаточной тщательностью, так как это немаловажный элемент, во многом определяющий себестоимость проданной продукции, работ, услуг и, зачастую, валовую прибыль.

Основные элементы учетной политики организации по учету материальных ресурсов нами представлены в табл. 1.2.

Таблица 1.2.

Элементы учетной политики материально-производственных запасов

Наименование	Представление и раскрытие в учетной политике	
	обязательно	целесообразно
1	2	3
Порядок определения фактической себестоимости приобретения (заготовления)	- с использованием счетов 15 и 16 или без их использования; - перечень транспортно-заготовительных расходов и порядок их распределения; - размер и сроки перечисления авансов.	- порядок осуществления претензионной работы с контрагентами; - состав комиссии по приему материально-производственных запасов; - порядок и сроки оформления документов по приему.

Продолжение табл. 1.2.

1	2	3
---	---	---

Изготовление отдельных видов материалов, полуфабрикатов собственного производства	- порядок формирования расходов, включаемых в фактическую себестоимость материалов.	- перечень материалов изготавливаемых собственными силами.
Оприходование возвратных материалов	- перечень возвратных материалов по видам производств; - способ оценки возвратных материалов.	- варианты дальнейшего использования оприходованных возвратных материалов
Порядок учета расходов по доведению запасов до состояния пригодного к использованию в производственном процессе	- перечень расходов по доведению приобретенных материалов до состояния, в котором они могут быть пригодны к использованию в производственном процессе	- порядок списания материально-производственных запасов в соответствии с рассматриваемыми расходами.
Передача материально-производственных запасов в производство или для использования в управленческой деятельности	- способ оценка материалов, передаваемых производству или для управленческой или хозяйственной деятельности; - способ оценки материалов, остающихся в незавершенном производстве на конец отчетного периода.	- формирование нормативов выдачи сырья и материалов.
Списание материально-производственных запасов	- способ оценки материалов при их передаче в оплату продукции, работ или услуг; - порядок передачи сырья и материалов в переработку на дравальческой основе;	- способ оценки строительных материалов.
Инвентаризация материально-производственных запасов	- порядок определения сроков проведения инвентаризации; - порядок формирования инвентаризационной комиссии и определение ее функций; - порядок оформления и представления результатов инвентаризации; - порядок отражения результатов инвентаризации.	

Ныне действующее законодательство Российской Федерации в области бухгалтерского учета определяет возможность создания экономическим субъектом резерва под снижение стоимости материально-производственных

запасов. Необходимые при этом операции представляются на синтетическом счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» [9]. Целесообразность создания отмеченного резерва экономической субъект определяет самостоятельно и закрепляет принятое решение в учетной политике.

От достоверности представления и раскрытия фактов хозяйственной жизни по поступлению, расходованию и выбытию материально-производственных запасов экономического субъекта, зависит правильность формирования себестоимости выпущенной продукции (работ, услуг), определение валовой прибыли, формирование налоговой базы по основным видам налогов.

1.3. Влияние методов оценки запасов на финансовую отчетность экономического субъекта

Выбор методов оценки запасов принципиально актуален в условиях нестабильности цен приобретения материальных запасов в экономическом субъекте. Причем формирование цен на поступившие материалы и наличие остатков на конец отчетного периода определяют проблему их оценки, что в свою очередь затрагивает наиболее материалоемкие производственные процессы. Ведь, в большей степени, от того, как оценивается имеющийся остаток не использованных в производственном процессе материалов на конец отчетного периода, зависит, в первую очередь, оценка сырья, списанного при производстве продукции, а именно, формирование себестоимости отчетного периода, и вместе с тем, в дальнейшем, валовая прибыль экономического субъекта за исследуемый период.

При этом следует указать на следующий факт, выбор способа оценки материальных запасов, прежде всего, оказывает непосредственное влияние на следующие показатели финансовой отчетности:

- бухгалтерский баланс, в разрезе статьи «Запасы», как составная часть оборотного имущества;
- отчет о финансовых результатах, в разрезе формируемой за отчетный год себестоимости проданной продукции периода;
- отчет о финансовых результатах, в разрезе исчисляемой валовой прибыли, влияющей в дальнейшем, на финансовый результат (прибыль или убыток);
- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, в разрезе материальных затрат, отнесенных на выпуск продукции [3].

Более того, от выбранного экономическим субъектом способа оценки материальных запасов зависит то, как будут ассоциироваться следующие показатели финансовой отчетности в отношении заинтересованных внешних и внутренних пользователей:

- удельного веса тех или иных источников финансирования деятельности, в том числе от доли собственных источников имущества в общем объеме всех статей пассива бухгалтерского баланса, и в большей степени на данное соотношение оказывает влияние объем собственного источника, в части нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);
- рентабельности производства, которая определяется отношением общей суммы балансовой прибыли к среднегодовой стоимости основных и оборотных средств, в данном случае имеет место влияние оценки производственных запасов и их количества на конец финансового года;
- платежеспособности экономического субъекта. Данный показатель формируется отношением оборотных активов и краткосрочных заемным источникам, в то время как стоимость, то есть оценка, материальных запасов определяет величину стоимости оборотных активов организации в целом.

При непосредственном изучении способов оценки производственных запасов необходимо отметить два «условия оценки» - при получении материальных запасов и при их списании.

Целесообразно указать на тот факт, что ПБУ 5/01 определяет два возможных для организации способа учета и оценки запасов:

- во-первых, по фактической себестоимости их приобретения, исходя из общей совокупности затрат, связанных с их приобретением, в том числе наценки, комиссионные вознаграждения, стоимость услуг товарной биржи, таможенные платежи, расходы на транспортировку, хранение и доставку и т.д.

- во-вторых, по учетным ценам, а именно, в оперативном учете используется устойчивая оценка, в основание которых положены средние покупные цены, плановая себестоимость и т.д. [1]. Все же отдельно должен вестись учет, обеспечивающий представление отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам, при этом конце месяца определяется фактическая себестоимость.

Вместе с тем, национальные стандарты бухгалтерского учета считают возможным применять оценку материальных запасов по текущей (восстановительной) стоимости, формируемую через механизм уценки указанных ценностей или создания резерва под снижение их стоимости. Но данный элемент распространяется на запасы, которые полностью или частично потеряли свои первоначальные свойства, либо текущая рыночная стоимость их продажи снизилась либо они морально устарели.

Если мы говорим об экономическом субъекте, то учетной политикой для целей, прежде всего, бухгалтерского учета, может быть предусмотрен вариант ведения учета запасов по фактической себестоимости. Данный способ, как уже упоминалось, определяется, исходя из, стоимости, показанной в первичных учетных документах на поставку [2]. Кроме всего прочего, оставшиеся затраты, относимые к приобретению и заготовке материалов, включая транспортно-заготовительные, определяются отклонением и в стоимость запасов не включаются.

Рассматривая отпуск материальных запасов, их стоимость устанавливается определением размера материальных расходов как в бухгалтерском, так и в налоговом учете и происходит согласно принятому в учетной политике экономического субъекта одному из трёх вариантов, отнесенных к применению российскими учетными стандартами, а именно по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО) [1].

Адекватность того или иного способа оценки материальных запасов при их списании в производство определяется на основании отмеченных параметров:

- видов и объемов приобретенных материальных запасов;
- периодичности их поступления;
- специфики производственного процесса;
- оказания влияния факторов на изменения стоимости приобретаемых материальных запасов;
- меры влияния, списанных в производство материальных запасов на себестоимость выпускаемой продукции и др.

Экономический субъект может, в свою очередь, применять допустимые способы оценки материальных запасов при отпуске их в производство для определенных видов сырья, материалов. Но, целесообразно при этом уточнить, что по отдельному виду материальных запасов в течение финансового года может использоваться только один из установленных способов оценки. Применение выбранного способа из возможных вариантов по виду материальных запасов должен прописываться в учетной политике экономического субъекта, в соответствии с установленным допущением

последовательности применения выбранных способов и приемов в ведении учета.

Исследуем способ оценки материальных запасов, влияющий на показатели отчетности, а именно, способ оценки по себестоимости каждой единицы материальных запасов. Данный способ устанавливает единичную оценку для каждого отдельного наименования запасов, в отношении материалов, которые не могут подменить друг друга, а также используемым в особом порядке. При этом оценка остатка материальных запасов на конец отчетного периода и себестоимость выпущенной продукции могут быть сформированы предельно точно в соответствии с суммой фактических затрат.

Одновременно ПБУ 5/01 дает характеристику применения отмеченного выше способа, в случае, если «...материально-производственные запасы используются экономическим субъектом в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов» [1].

Преимущественным параметром отмеченного ранее способа является то, что он реально оценивает факты хозяйственной деятельности экономического субъекта. Основным недостатком упомянутого способа выступает его трудоемкость и ограниченная сфера использования, то есть оценка расчетной стоимости дорогостоящих и специфических запасов.

Применение данного способа оценки материальных запасов оказывает непосредственное влияние на основные формы финансовой отчетности, так как позволяет определить финансовый результат от продажи отдельной единицы продукции и представлять их оценку в строгом соответствии с ценой приобретения каждой отдельной единицы запасов [4].

Способ учета материальных запасов по средневзвешенной себестоимости выступает наиболее традиционным для отечественной учетной практики.

При упомянутом способе оценка материальных запасов определяется по каждому виду как частное от деления общей себестоимости вида материальных запасов на их совокупное количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим производственным запасам в течение этого месяца.

Использование способа средневзвешенных оценок фактической себестоимости материальных запасов, отпущенных в производственный процесс или списанных на иные цели, может производиться по следующим вариантам:

- в соответствии со среднемесячной фактической себестоимостью, точнее средневзвешенной оценки. Расчет, при этом, производится по схеме: количество и стоимость материальных запасов на начало месяца и всевозможные поступления за отчетный период.

В данном случае, для экономического субъекта может быть применен вариант: сырье и материалы обычно учитываются при поступлении и списании по твердым учетным ценам, а в конце отчетного периода осуществляется расчет доли отклонения фактической себестоимости от учетной и их списание. Использование вышеотмеченного варианта связано с тем, что организация вынуждена будет вести учетные записи возникающих отклонений, так как среднемесячная цена может быть определена только после подсчета итоговых оборотов за предшествовавший месяц, в чем и состоит основное неудобство применения названного способа.

- согласно, определения фактической себестоимости материала в момент списания, а именно, по скользящей оценки, вместе с тем в расчет средневзвешенной стоимости включаются количество, и стоимость

материальных запасов на начало месяца и все приобретения до момента отпуска.

Использование способа средних оценок, на наш взгляд, вуалирует степень влияния изменения стоимости приобретения материальных запасов на показатели их оценки как элемента бухгалтерского баланса, и показателя финансовых результатов [4].

Если изучать способ оценки по себестоимости первых по времени закупок партий (ФИФО), то он предполагает, что мы производим оценку остатка материалов и их выбывшей за отчетный период части в прямую зависимость от последовательности их приобретения. Причем оценка стоимости материальных запасов в этом случае основывается на допущении того, что сырье, материалы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их покупки, кроме того материальные запасы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по стоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости материальных запасов, числящихся на начало месяца [1].

Таким образом, мы можем охарактеризовать влияние, выбранного способа оценки запасов ФИФО на показатели финансовой отчетности следующим образом: в условиях имеющейся инфляции, тогда как стоимость материальных запасов постоянно увеличивается, данный способ позволяет сформировать максимальную стоимость запасов на конец отчетного периода, но при этом минимальную оценку израсходованных материалов за периода, что в свою очередь, приведет к обеспечению максимальной оценки финансового результата. И, наоборот, в условиях снижения цен, способ ФИФО, обеспечит нам минимальную оценку материальных запасов на конец периода в бухгалтерском балансе, но максимальную оценку расходов за финансовый период, в связи с чем, минимальную величину финансового результата для отчета о финансовых результатах.

У каждого вышеперечисленных способов есть свои преимущества и недостатки, и ни один из них не может рассматриваться как наиболее совершенный. Выбор того или иного способа оценки зависит от его влияния на бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, а также показатели налога на прибыль и, в конечном итоге, решений, принимаемых руководством экономического субъекта.

Приоритетная проблема при выборе способа оценки материальных запасов отдельного экономического субъекта заключается в том, что сырье и материалы представляются как в бухгалтерском балансе, так и в отчете о финансовых результатах. Считаем, что способ ФИФО относится к наиболее подходящим при составлении бухгалтерского баланса, так как себестоимость материальных запасов на конец финансового года является наиболее близкой к текущим ценам и, впоследствии, дает реальную картину активов экономического субъекта. Лица, читающие финансовые отчеты, должны быть внимательны к методам оценки материальных запасов и в состоянии оценить последствия их применения.

Глава 2. Концептуальный подход к организации и проведению аудита материальных запасов

2.1. Методические подходы к подготовке и планированию аудита материальных запасов в коммерческих организациях

Достаточно эффективная работа проведения проверки во многом определяется тем, каким образом осуществляется организация и

планирование деятельности аудиторов. Использование планирования позволяет сконцентрироваться на действительно важном направлении и определить особо значимые участки проверки.

При этом концептуальный подход проведения аудита заключается в определении и выборе базовых подходов и, прежде всего, последовательности этапов проведения аудиторской проверки материально-производственных запасов.

В ходе проведенного исследования определено, что в теории и практике аудита при планировании применяются базовые подходы, а именно, пообъектный подход, циклический подход, процессно-объективный.

Пообъектный подход заключается, прежде всего, в тестировании фактов хозяйственной жизни в отношении определенных счетов бухгалтерского учета. Ученые Парушина Н. В. и Кыштымова Е.А. на этот счет имеют собственное мнение, отмечая, что «этот подход нерационален, так как, учетные документы проверяются аудиторами неоднократно с точки зрения всевозможных сегментов аудита [55].

Вместе с тем ученые А. Д. Шеремет, В. П. Суйц, Е. рекомендуют использовать циклический подход, базисом которого является вычленение отдельных элементов, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность аудируемого лица, используемой информационной системы учета и внутреннего контроля, графика документооборота [64, с. 254].

Профессор Богатая И. Н. выделяет как оптимальное применение процессно-объектного подхода, который содержит в себе элементы, как циклического подхода, так и пообъектного [28, с. 206]. На наш взгляд, применение указанного подхода наиболее целесообразно, так как в качестве преимуществ можно выделить системность в осуществлении проверки, снижение повторения в действиях аудиторов, при этом снижение трудоемкости затрат на проведение аудита, уменьшение аудиторского риска, и в целом, повышение качества самой проверки.

Кроме того нет определенной целостности относительно этапов аудиторской проверки. Следует упомянуть, что в «аудиторском словаре» под стадией аудита подразумевают временные этапы аудита, характеризующиеся общностью видов осуществляемых работ и рисков, с которыми сталкивается аудитор [32, с. 153].

Более того, проверка должна отличаться от других видов контроля непрерывностью и цикличностью. Непрерывность, в свою очередь, означает, что результаты каждого этапа используются на следующем, и отчет аудитора служит основой предварительной подготовки следующего года. Цикличность требует возврата на более ранний этап и повторения цикла при необходимости учесть вновь открывшиеся обстоятельства. Ученые Данилевский Ю. А., Шапигузов С. М. определяют три этапа аудиторской проверки, включающие планирование, сбор аудиторских доказательств, завершение аудита [39, с. 105]. В свою очередь, Ковалева О.В. и Константинов Ю.П. предлагает использовать четыре этапа: подготовка аудиторской проверки, планирование аудита, выполнение аудиторских процедур, оформление результатов аудита [46, с. 51]. В своих исследованиях В. А. Пискунов, В. А. Ерофеева и Т. А. Битюкова обозначают три этапа проверки: планирование (предварительный этап), сбор аудиторских доказательств (рабочий этап), завершение аудита (завершающий этап) [40].

Булыга Р. П. считает необходимым использовать такие этапы проверки, как планирование аудита, проведение аудиторской проверки и подготовка аудиторского заключения [30].

Необходимо, по нашему мнению, выделять пять этапов организации и проведения аудита, а именно: 1) подготовительный этап; 2) планирование аудита; 3) сбор аудиторских доказательств; 4) подготовка и представление аудиторского заключения; 5) завершение аудита.

Нами предпринята попытка систематизировать этапы организации и проведения аудита аудиторской проверки и выделить следующие элементы:

1. Подготовительный этап, предусматривающий первую встречу с руководством экономического субъекта директора аудиторской фирмы, первичное обсуждение и получение одобрения от потенциальных клиентов, подбор сведений об экономическом субъекте, согласование существенных условий договора, разработку задания и предварительного плана аудита, заключение договора на оказание аудиторских услуг.

Основные мероприятия на данном этапе представлены на рис. 2.1.

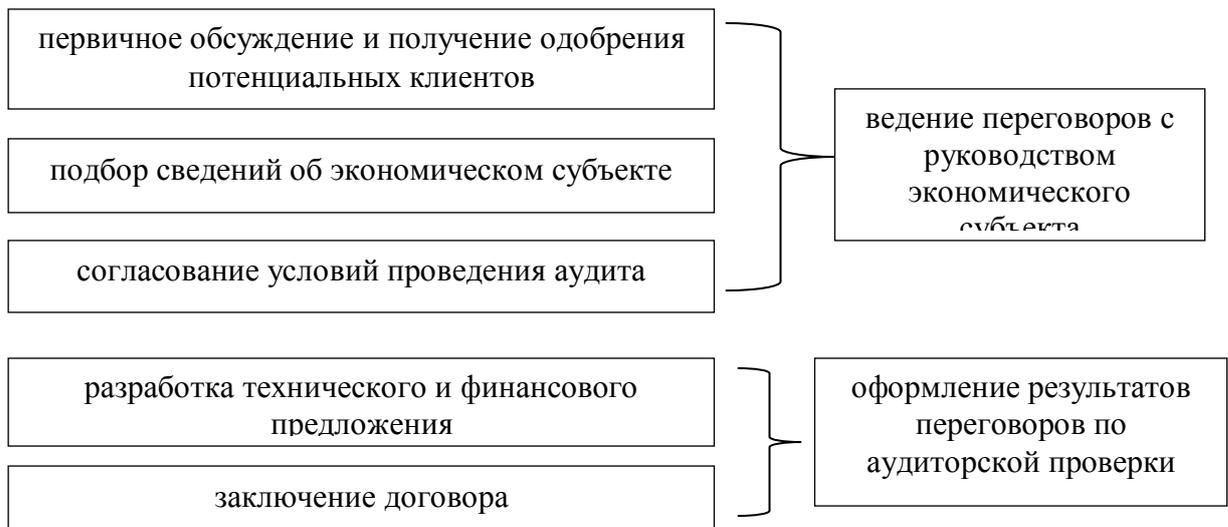
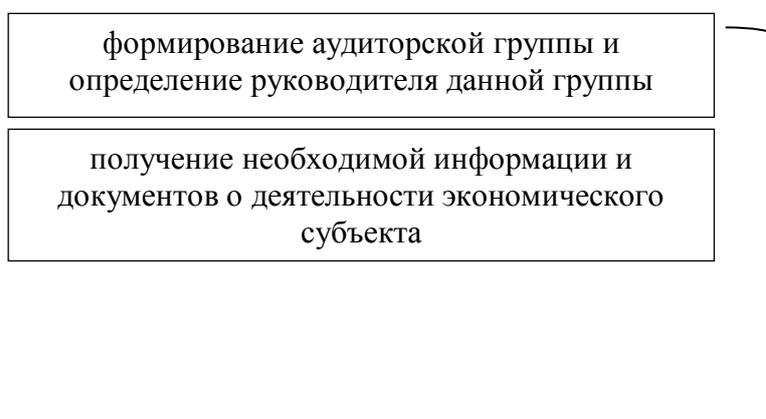


Рис 2.1. Мероприятия на подготовительном этапе аудита.

2. Планирование аудиторской проверки, включающее в себя содержащее формирование аудиторской группы, определение руководителя группы, создание комплекта документов для проверки, организацию, при необходимости, командировки, информирование руководителя и участников проверки, первичные запросы руководству экономического субъекта, техническую и финансовую подготовку.

Мероприятия на данном этапе обобщены на рис. 2.2.



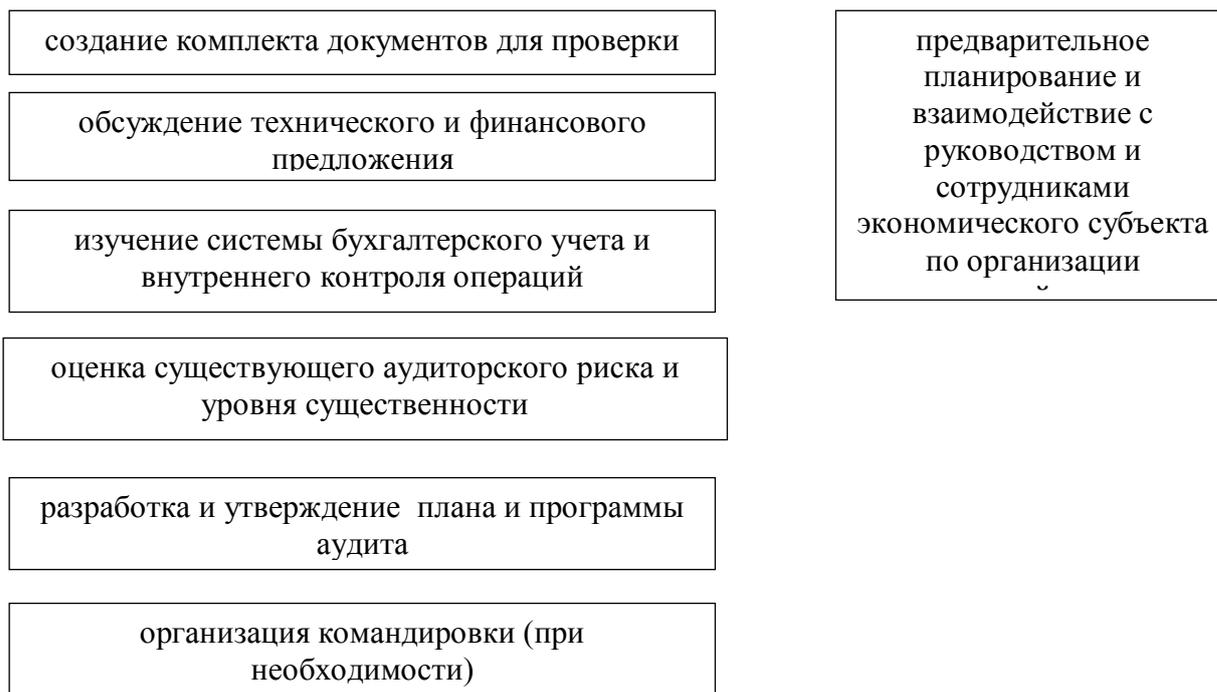


Рис 2.2. Мероприятия на этапе планирования аудиторской проверки.

3. Сбор аудиторских доказательств, включающее в себя встречу с руководством аудиторской группы, организационную подготовку, запрос документов, взаимодействие с непосредственным руководителем, оказание содействия руководителям проверки, формирование аудиторской выборки, обеспечение качества выполнения аудиторского задания в ходе проведения проверки, оценку рисков и существенность, оценку формирования отчетности и проверка ее сопоставимости, проверку регистров бухгалтерского и налогового учета, проверку первичных документов, документирование результатов проверки, сообщение о ходе проверки и взаимодействие с офисом, подготовку первичного варианта отчета, обсуждение итогов проверки с руководством клиента, подпись табеля учета отработанного времени у аудируемого лица [40, с. 138].

4. Подготовка отчета аудитора и подписание аудиторского аудиторского заключения, охватывающая описание аудируемых объектов, составление отчета аудитора, окончательный контроль отчетности, контроль

качества по результатам проведенного аудита, подготовку аудиторского заключения, контроль качества написания отчета [30, с. 147].

5. Завершение аудита, включающее подготовку рабочей документации и их архивацию, согласование отчета аудитора с клиентом, исправление неточностей и замечаний, оценку результатов работы каждого из аудиторов, подготовку печатных экземпляров отчета аудитора и аудиторских заключений в количестве необходимом для каждой из сторон, контроль за подготовкой печатных экземпляров отчета аудитора и аудиторского заключения, авансовые отчеты сотрудников, направление акта приема-сдачи выполненных работ, контроль за исполнением клиентом обязательств по договору, представление результатов работы руководству или лицу, заказавшему проверку.

Согласно ст. 5 Федерального закона РФ «Об аудиторской деятельности» определены критерии обязательности аудита [3]. Перед началом проведения проверки аудиторю необходимо оценить соблюдение критериев обязательности проведения проверки и составить рабочий документ «Критерии обязательности аудита».

В соответствии с данными бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах ООО «Цех питания» за 2016 год сформирован указанный рабочий документ (таблица 2.1).

Таблица 2.1.

Критерии обязательности аудита деятельности ООО «Цех питания» за 2016 г.

Статья, пункт ФЗ «Об аудиторской деятельности»	Характеристика статьи	Критерий обязательности	Допустимое значение, млн. руб.	По данным организации, млн. руб.	Отклонения (+; -)	Отметки аудитора
1	2	3	4	5	6	7
Ст.5, п.1.1.	если организация имеет организационно-правовую форму	АО	-	ООО	-	Аудит необязателен

	акционерного общества (АО)					
Ст.5, п. 1.2.	если ценные бумаги организации допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг	Участник рынка ценных бумаг	-	-	-	Аудит необязателен
Ст.5, п. 1.3.	если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй или НПФ	Кредитная организация/НПФ	-	-	-	Аудит необязателен
Ст.5, п. 1.4.	если объем выручки за предшествовавший отчетному год более 400 млн. руб.	Объем выручки	400	123	- 277	Аудит необязателен
	Если сумма активов бухгалтерского баланса на конец предшествовавшего отчетному года более 60 млн. руб.	Сумма активов	60	15	-45	Аудит необязателен
Ст.5, п. 1.5.	Если организация представляет и (или) публикует сводную бухгалтерскую отчетность	Публикует бухгалтерскую отчетность	-	Не публикует	-	Аудит необязательный

На основании представленной бухгалтерской отчетности (приложение 1, 2) ни одного удовлетворенного критерия не отмечено, в связи с чем проведение аудита в ООО «Центр питания» необязательно.

После предварительного ознакомления с деятельностью экономического субъекта аудиторы целесообразно сделать вывод о степени деловой безупречности и принять решение о возможности проведения аудиторской проверки или отказе от нее. Подтверждением согласия на

проведение проверки в экономическом субъекте является письмо о согласии на проведение аудита, в котором аудиторская организация утверждает задачи и масштаб проверки, степень его ответственности перед клиентом и форму представления отчета.

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности №12 «Согласование условий проведения аудита» определяется, в первую очередь, порядок согласования условий проведения аудита, составление письма о согласии и договора о проведении аудиторской проверки. В письмо целесообразно включать обязательные указания и дополнительные сведения в соответствии с особенностями предстоящей аудиторской проверки и пожеланиями клиента об оказании дополнительных услуг, сопутствующих аудиту [7].

Кроме того, договор на оказание аудиторских услуг юридически проявляет и закрепляет интересы сторон при проведении проверки. В нем обязательно представляются: предмет договора, права и обязанности заказчика и исполнителя, ответственность сторон, стоимость выполненных работ, порядок расчетов, степень конфиденциальности информации, порядок разрешения споров, форс-мажорные обстоятельства, срок действия договора, адреса, расчетные реквизиты и подписи сторон[1].

Предметом договора между ООО «Цех питания» и аудиторской организации является обязательство аудитора провести проверку учета материальных запасов аудируемого лица, соответствия учета требованиям российского законодательства, а также проверку достоверности раскрытия информации в бухгалтерской финансовой отчетности.

Затем аудитором оценивается основная информация о деятельности ООО «Центр питания», которая находит отражение в рабочем документе «Анкета аудируемого лица» (приложение 7).

При осуществлении предварительного изучения деятельности аудитор должен овладеть определенными знаниями о существующей специфике

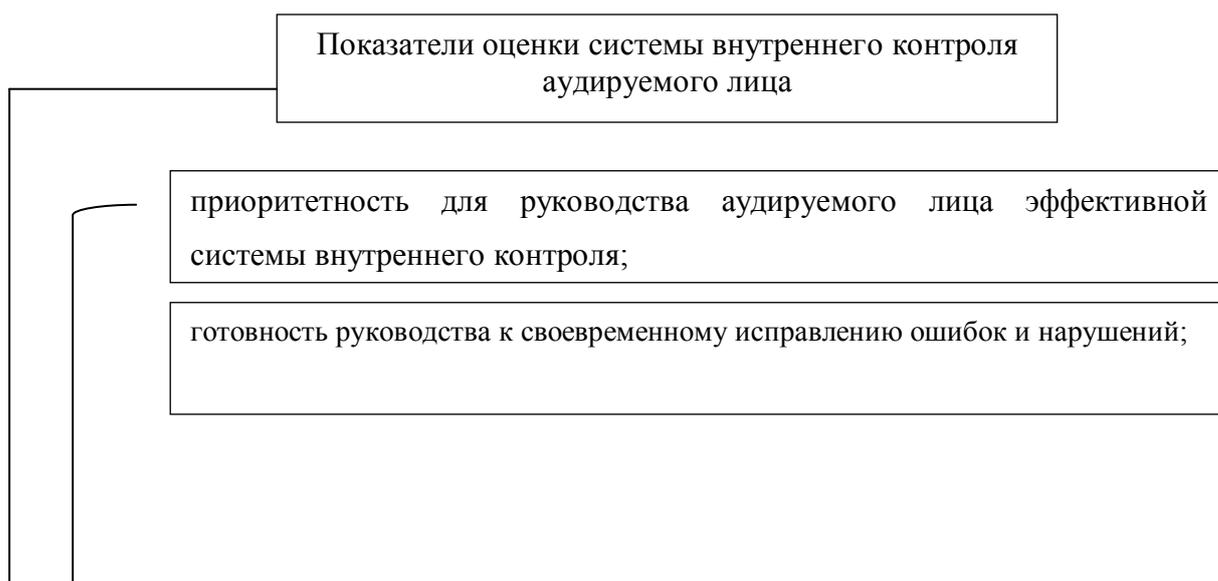
внутреннего контроля, а также оценить риски существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Следует отметить то, что процесс понимания деятельности аудируемой организации устанавливается Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» [7].

Аудитор должен изучить состояние внутреннего контроля ООО «Цех питания» с тем, чтобы определиться с объемом работ, который необходимым для подготовки аудиторского заключения. Выполненная работа вовсе не определяет, что проведена полная и всеобъемлющая оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица с целью выявления всех возможных недостатков.

При этом необходимо пояснить, что система внутреннего контроля обеспечивается отдельными элементами: контрольная среда; процесс оценки рисков аудируемым лицом; информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности; контрольные действия; мониторинг средств контроля.

Если мы оцениваем систему внутреннего контроля в ООО «Цех питания», то ориентируемся на следующие показатели, представленные на рис. 2.3.



особенности организации рабочих процессов;
принятие руководством и выполнение сотрудниками аудируемого лица рекомендаций аудитора;
закрепление в распорядительной документации аудируемого лица функций внутреннего контроля;
распределение полномочий и ответственности между сотрудниками экономического субъекта;
ведение документации управленческого учета;
соблюдение сотрудниками учетных и контролирующих служб требований законодательных и нормативных актов.

Рис. 2.3. Показатели оценки системы внутреннего контроля аудируемого лица.

Отмеченные нами показатели оценки системы внутреннего контроля в ООО «Цех питания» нашли отражение в рабочем документе аудитора «Оценка информационной системы аудируемого лица, связанной с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (приложение 8).

По результатам проведенной оценки системы ООО «Цех питания» можно отметить, что система в достаточной степени надежна, в том числе назначены ответственные лица, отвечающие за сохранность запасов аудируемого лица, соблюдается законодательство и внутренние распорядительные документы в области учета материалов.

В проверяемой организации ООО «Цех питания» бухгалтерский учет осуществляется самостоятельной бухгалтерской службой, возглавляемой главным бухгалтером. Общая оценка надежности информационной системы бухгалтерского учета в ООО «Цех питания» достаточно высока, работа

бухгалтерской службы в достаточной степени слажена, эффективно распределены полномочия и обязанности между работниками бухгалтерской службы, сформированы и закреплены в учетной политике правила внутреннего документооборота, назначены ответственные лица за составление и хранение бухгалтерских документов, учетная документация представлена в полном объеме и систематизирована.

В утвержденной учетной политике закреплены способы ведения бухгалтерского учета в организации. Но необходимо указать на то, что учетный процесс автоматизирован полностью.

Затем следует акцентировать внимание на задачах, решаемых аудитором в ходе проведения проверки материальных запасов (таблица 2.2).

Таблица 2.2.

Задачи, решаемые в процессе аудита материальных запасов

№ п/п	Задача, сформированная на основе исследований авторов Парушиной Н.В., Кыштымовой Е.А. [55, с. 322]
1	2
1.	оценка учетной политики экономического субъекта в части разделов и статей, определяющих порядок учета материальных запасов на основании действующих законодательных и нормативных актов, отраслевых особенностей
2.	исследование состав материальных запасов и условий их хранения
3.	изучение порядка осуществления контроля за соблюдением договорной дисциплины в соответствии с законодательством РФ
4.	анализ соответствия документального оформления операций по поступлению запасов в зависимости от их источника

Продолжение табл. 2.2.

1	2
5.	оценка правильности документального оформления операций по перемещению и выбытию запасов в зависимости от источника
6.	изучение правильности оценки при поступлении и списании запасов

7.	оценка правильности ведения аналитического и синтетического учета операций по движению запасов
8.	оценка системы внутреннего контроля за использованием запасов в производстве и для целей управления, а также качество проводимых инвентаризаций в отношении данного объекта учета
9.	исследование соблюдения налогового законодательства в части налогообложения операций по приобретению и продаже материальных запасов.

Руководствуясь задачами аудиторской проверки учета материальных запасов, следует выстроить и, при необходимости, скорректировать план проверки.

При осуществлении этапа планирования проверки аудитору важно учитывать уровень существенности и аудиторский риск. Аудитор устанавливает допустимый уровень существенности для выявления существенных искажений с количественной точки зрения.

Под уровнем существенности, согласно федеральному правилу (стандарту) №4 «Существенность в аудите», необходимо понимать такую «степень точности информации, на основе которой квалифицированный пользователь может принимать правильные решения» [7]. Аудитор формирует уровень существенности по своему профессиональному суждению с тем, чтобы обеспечить эффективность аудита, как предельное значение ошибки или неточности бухгалтерской финансовой отчетности, начиная с которой невозможно сделать необходимые выводы, либо принять управленческие решения.

Исследуем точки зрения ученых на понятие «существенность». Так, Бычкова С.М. устанавливает, что понятие «существенность» имеет приоритетное значение в аудите, так как уровень существенности определяет размер неточностей или допустимой ошибки, а также объем аудита и форму составления аудиторского заключения [33, с. 74].

Кроме того ученый Г.М. Рогуленко акцентирует внимание на том, что с качественной точки зрения аудитору целесообразно решить, являются ли существенными обнаруженные им отклонения в соблюдении действующего законодательства аудируемого лица [57].

В своих исследованиях ученый Подольский В.И. указывает, что возможный уровень существенности аудитор рассчитывает самостоятельно исходя из собственного профессионального суждения [56].

Далее необходимо, на наш взгляд, представить, мнение Удалова А.А., который отмечает, что возможность раскрытия аудитором существенной ошибки зависит от ряда факторов, а именно принятой учетной политики и ее соответствии требованиям нормативных актов, кроме того, степень отклонения от них, а также оценки вероятности присутствия значимой ошибки, обнаруженной как внутренними, так и внешними аудиторами; ограничения по сроку и стоимости проверки; профессионализма аудитора и т.д. [90, с. 269].

Для определения уровня существенности по данным ООО «Цех питания» аудитор использует индуктивный способ расчета.

Рассчитанный уровень существенности представлен в таблице 2.3.

Таблица 2.3

Расчет уровня существенности за 2015 год в ООО «Цех питания»

Базовый показатель	Значение показателя, руб.	Уровень существенности			
		%	руб.	%	руб.
Сальдо на начало периода	8451841,47	5	422592,07	10	845184,15
Оборот по дебету	182007638,89	5	9100381,95	10	18200763,89
Оборот по кредиту	180031156,58	5	9001557,83	10	18003115,66
Сальдо на конец периода	10428323,78	5	521416,19	10	1042832,38
Итого:	x	x	19045948,04	x	38091896,08

1. Определяем абсолютное значение существенности по каждому параметру, исходя из минимального:

$$(8451841,47 * 5) / 100 = 422592,07$$

$$(182007638,89 * 5) / 100 = 9100381,95$$

$$(180031156,58 * 5) / 100 = 9001557,83$$

$$(10428323,78 * 5) / 100 = 521416,19$$

2. Определяем абсолютное значение существенности по каждому параметру, исходя из максимального:

$$(8451841,47 * 10) / 100 = 845184,15$$

$$(182007638,89 * 10) / 100 = 18200763,89$$

$$(180031156,58 * 10) / 100 = 18003115,66$$

$$(10428323,78 * 10) / 100 = 1042832,38$$

3. Рассчитываем минимальное значение существенности:

$$19045948,04 / 4 = 4\,761\,487,01 \text{ руб.}$$

4. Рассчитываем максимальное значение существенности:

$$38091896,08 / 4 = 9\,522\,974,02 \text{ руб.}$$

Для расчета были использованы данные «Анализа счета 10» (приложение 9), «Анализа счета 41» (приложение 10), «Главная книга» (приложение 11).

Таким образом, несущественной будет признана ошибка, если она будет менее чем 4 761,5 тыс. руб. В случае если выявленная ошибка будет более 9 522,9 тыс. руб. ее признается существенной.

Необходимо при этом упомянуть, что чем выше уровень существенности, тем ниже показатель аудиторского риска. Такая обратная взаимозависимость между аудиторским риском и показателем существенности предусматривается аудитором при определении сроков осуществления, объема аудиторских процедур и характера проверки.

На наш взгляд, под аудиторским риском следует понимать расчетный показатель, компонентами которого выступают, зачастую, интуитивные

параметры, сформированные аудитором. Формула для установления аудиторского риска выглядит следующим образом:

$$AP = (P_{\text{хд}} * P_{\text{н}}) * 100\% = (N_{\text{р}} * P_{\text{ск}} * P_{\text{н}}) * 100\%, \text{ где}$$

$P_{\text{хд}}$ - риск хозяйственной деятельности;

$N_{\text{р}}$ - неотъемлемый риск;

$P_{\text{ск}}$ - риск средств контроля;

$P_{\text{н}}$ – риск необнаружения.

Предположим, что значения указанных параметров в ООО «Цех питания» составляют: $N_{\text{р}} = 0,42$, $P_{\text{ск}} = 0,57$, $P_{\text{н}} = 0,81$. Следовательно, аудиторский риск равен 19,4%, что относится к низкому уровню значения риска.

В ходе дальнейшего планирования аудитором разрабатывается и документально оформляется общий план аудита, в рамках которого описываются предполагаемые объемы работ, а также процесс осуществления проверки (таблица 2.4).

Таблица 2.4
Форма № 3 РД

План аудита сохранности и учета материальных запасов

Аудируемое лицо:	ООО «Цех питания»
Аудируемый период	с 01.01.2015г. по 31.12.2016г.
Период аудита	03.04.2017-25.04.2017г.
Количество человеко-часов	136 чел./час.
Руководитель аудиторской проверки	Храпова А.А.

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания
1	2	3	4	5
1.	Аудит учетной политики	03.04.2017 – 04.04.2017	Храпова А.А.	Выполнено

2.	Проверка соблюдения договорной дисциплины в отношении материальных запасов	05.04.2017 – 07.04.2017	Храпова А.А.	Выполнено
3.	Аудит аналитического учета движения материалов	07.04.2017 – 11.04.2017	Храпова А.А.	Выполнено
4.	Аудит использования материалов	12.04.2017 – 15.04.2017	Храпова А.А.	Выполнено

Продолжение табл. 2.4.

1	2	3	4	5
5.	Аудит учета движения товаров	15.04.2017 – 17.04.2017	Храпова А.А.	Выполнено
6.	Проверка правильности ведения сводного учета материалов, товаров	18.04.2017 – 20.04.2017	Храпова А.А.	Выполнено
7.	Проведение анализа использования материалов	21.04.2017 – 24.04.2017	Храпова А.А.	Выполнено
8.	Документирование результатов аудиторской проверки	24.04.2017 – 25.04.2017	Храпова А.А.	Выполнено

Аудитор _____ / Храпова А.А.

Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности №3 «Планирование аудита» регулируется порядок составления и оформления общего плана и программы проверки [7]. При этом общий план аудита служит основой для формирования программы аудита операций с запасами, поэтому он должен быть достаточно информативным. Более того форма и содержание плана могут корректироваться в зависимости от отрасли и характера деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

В программе аудита ООО «Цех питания» сформированы аудиторские процедуры на основании плана аудита (приложение 12).

Программа применяется руководителями аудиторской группы для инструктирования помощников аудитора. Более того целесообразно упомянуть, что рабочая документация, составленная во время подготовки

плана проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, являются неотъемлемой частью аудиторской документации [33, с. 75].

Обобщая вышеизложенное отметим, что в результате планирования аудита в ООО «Цех питания» аудитором проведена оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, признанные удовлетворительными, сформированы рабочие документы аудитора по проверке материальных запасов. Определен уровень существенности в рамках минимального размера менее 4 761,5 тыс. руб. и максимального - более 9 522,9 тыс. руб., а также аудиторский риск – 19,4%. Далее аудитор приступает к непосредственному проведению проверки и начинает сбор аудиторских доказательств.

2.2. Методические подходы к сбору аудиторских доказательств при проверке материальных запасов в коммерческих организациях

Прежде всего, на данном этапе аудитором должны быть определены виды аудиторских доказательств и процедуры их получения. На основании требований ФСАД №7/2011 «Аудиторские доказательства» к аудиторским доказательствам относятся:

- а) документы и информация учетного процесса аудируемого лица;
- б) информация, полученная из других источников.

Для выполнения проверки комплексов задач по учету материальных запасов применяют различные методы получения аудиторских доказательств [14].

Аудитор формирует свое профессиональное суждение исходя из аудиторских доказательств, то есть информации полученной им из разных источников и разными способами.

В процессе аудита сбордоказательств производится по предпосылкам, связанным с формированием бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирования мнения аудитора [14], представленными на рисунке 2.4.

Поясним предпосылки составления отчетности:

- возникновение, а именно, представленные в учете хозяйственные операции по приобретению, движению и выбытию запасов фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;

- точность, то есть запасы правильно представлены в учетных регистрах и тождественны данным первичной учетной документации;

- классификация, то есть запасы отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета;



Рис. 2.4. Модель формирования предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении запасов и зависимости с мнением аудитора.

-отнесение к соответствующему периоду, а именно, хозяйственные операции по движению запасов отражены в соответствующем отчетном периоде;

- существование, то есть запасы существуют или имеются на дату составления баланса;

- права и обязательства, а именно, экономический субъект является собственником всех запасов, на них имеются имущественные права, а суммы отраженные как задолженность являются обязательствами;

- полнота, иными словами, операции, которые должны быть отражены на счетах учета запасов, действительно в них представлены;

- оценка и распределение, то есть все запасы и связанные с ними обязательства, оценены в соответствии с требованием нормативных актов, любые результирующие оценки и корректировки по распределению стоимости отражены правильно;

- классификация и понятность, собственно говоря, финансовая информация представлена и описана правильно, а раскрываемые в ней хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в понятной форме;

- точность и оценка, а именно, принципы учета запасов правильно выбраны, применялись и представлены в бухгалтерской (финансовой) отчетности, финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в надлежащих суммах.

Аудиторские процедуры, первоначально, используются на этапе планирования аудиторской проверки, с тем, чтобы понимать особенности деятельности экономического субъекта, определения тех направлений деятельности, которые, зачастую, связаны с наибольшими рисками [90, с. 269].

При аудите запасов по существу аудиторские процедуры позволяют установить причины существенных изменений в уровне исследуемых показателей. Осуществляя аудиторские процедуры, современные аудиторские организации имеют в своем арсенале множество различных методов и приемов, которые они используют в зависимости от возникающей проблемной ситуации во время проведения аудиторской проверки [90, с. 270].

Первоначально в ходе сбора аудиторских доказательств аудитор тестирует систему внутреннего контроля в отношении операций с материальными запасами, с тем, чтобы сформировать мнение о возможности опираться на данную систему в процессе проверки. По результатам тестирования формируется рабочий документ аудитора «Тест проверки состояния внутреннего контроля и системы учета материальных запасов» (приложение 13).

Следующим мероприятием на этапе сбора аудиторских доказательств является формирование аудиторской выборки. При большом объеме операций с материальными запасами аудитор должен принять решение об использовании выборки, согласно ФПСАД № 16 «Аудиторская выборка». В соответствии с указанным стандартом разрабатываются внутрифирменные стандарты, которые формируют единые требования к выборочным проверкам в аудите, к методам отбора элементов из генеральной совокупности, подлежащих проверке с целью сбора аудиторских доказательств.

Следует указать на тот факт, что сплошной проверке могут быть подвергнуты существенные по стоимости операции; нетипичные операции и т.д. Кроме того, аудиторская выборка позволяет получить и оценить аудиторские доказательства в рамках определенных характеристик материальных запасов, отобранных с целью формирования выводов, относительно генеральной совокупности. При применении выборки используют стратификацию, с помощью которой возникает процесс деления всей исследуемой совокупности операций с запасами на подсовкупности.

Аудитору необходимо провести оценку каждой ошибки, оказавшейся в выборке и определить характер ошибок. Тестируя системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудитор осуществляет предварительную оценку уровня вероятностной ошибки, которую он предполагает обнаружить применительно к проверяемой генеральной совокупности материальных запасов, а также уровня риска средств внутреннего контроля.

Аудиторская выборка позволяет получить и проанализировать аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик материальных запасов, отобранных для того, чтобы сформировать выводы, относительно выбранной генеральной совокупности.

По результатам аудиторских процедур проверки по существу аудитор должен оценить ошибки, обнаруженные в отобранной совокупности, установить их размер во всей генеральной совокупности и сделать анализ влияния прогнозируемой ошибки на цели конкретного теста и на другие области проверки [41, с. 119].

Необходимо упомянуть, что документированию подвергаются операции, связанные с формированием выборки и оценкой ее результатов. Объем выборки для контроля сальдо по счетам учета материальных запасов и операций с ними устанавливается на основе исследования аудиторского риска, выполненного на этапе планирования проверки. При уточнении оценок системы внутреннего контроля объем выборки, соответственно,

может изменяться. В наиболее крупных организациях, занимающихся производством или оказанием услуг, обычно при проверке материальных запасов применяются статистические методы формирования аудиторской выборки. Если количество запасов в экономическом субъекте небольшое, то целесообразно использовать нестатистические выборочные методы.

В результате осуществления рассматриваемого этапа проверки аудитор сформировал рабочий документ «Оценка учетной политики по инвентаризации материальных запасов в ООО «Цех питания», представленный в таблице 2.5.

Проверяя учетную политику, аудитор обращает внимание на приоритетные аспекты соответствия учетной политики в части раскрытия способов ведения бухгалтерского учета материальных запасов действующему законодательным и нормативным актам.

Источником информации при этом выступает приказ об учетной политике для целей бухгалтерского учета Общества (приложение 14).

Таблица 2.5.

Форма № 6 РД

Оценка учетной политики по инвентаризации материальных запасов в ООО
«Цех питания»

Аудируемое лицо ООО «Цех питания»

Параметр	По приказу об учетной политике	Нормативный документ	Отметка аудитора
1. Инвентаризация материальных запасов	Приказ ООО «ЦП» от 28.12.2015 г. № 48од «Учетная политика для целей бухгалтерского учета» (приложение 14)	Приказ Министерства Финансов РФ от 13.06.1995 г.	Согласно порядка проведения инвентаризации активов и обязательств

По результатам данного этапа проверки аудитор сформировал рабочий документ, представленный в таблице 2.6.

Таблица 2.6.

Оценка учетной политики по учету материальных запасов

Аудируемое лицо ООО «Цех питания»

Показатели	По приказу об учетной политике	Фактически	Нормативный документ
1	2	3	4
1. Единица учета МПЗ	Единицей бухгалтерского учета материально-производственных запасов является номенклатурный номер	Единица учета - номенклатурный номер	ПБУ 5/01, ПБУ 1/2008; Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: утв. Приказом Министерства Финансов РФ от 28.12.2001 № 119н
2. Оценка приобретения материалов	По фактической себестоимости	По фактической себестоимости	
3. Оценка приобретения товаров	По стоимости приобретения	По стоимости приобретения	
4. Отражение в учете поступления материалов	Счет 10 «Материалы» и 41 «Товары» без использования счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей», без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	Счет 10 «Материалы»	

Продолжение табл. 2.6.

1	2	3	4
5. Оценка сырья и материалов при их выбытии	По себестоимости первых по времени приобретения (метод ФИФО)	По себестоимости первых по времени приобретения (метод ФИФО)	
6. Отражение в учете поступления товаров	Счет 41.01 «Товары на складах»	Счет 41.01 «Товары на складах»	
7. Учет торговой наценки	По кредиту счета 42 «Торговая наценка»	По кредиту счета 42 «Торговая наценка»	

Таким образом, расхождений с методами учетной политики (приложение 14), а также планом счетов (приложение 15), принятой в Обществе нет.

Кроме того, аудитор должен сопоставить первичную документацию по учету материалов и товаров, тем документам, которые, непосредственно, ведутся в Обществе. По данной проверке целесообразно оформить рабочий документ, представленный в таблице 2.7.

Таблица 2.7.

Форма № 8 РД

Сопоставление первичной документации по учету материалов и товаров

ООО «Цех питания»

Аудируемое лицо ООО «Цех питания»

Документ по приказу об учетной политике	Фактическое ведение документа	Организационно-распорядительный документ
1	2	3
Товарная накладная (ТОРГ-12)	ведется	Приложение № 3 к Приказу ООО «ЦП» от 28.12.2015 г. № 48од «Учетная политика для целей бухгалтерского учета» (приложение 16)
Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары (ТОРГ-13)	за период проверки не заполнялся	
Приходный ордер (М-4)	ведется	
Требование-накладная (М-11)	ведется (приложение 21, 26, 28)	
Доверенность	ведется (приложение 22, 23)	
Акт на списание малоценных быстроизнашивающихся предметов	ведется (приложение 18, 19)	
Акт на списание товарно-материальных ценностей, находящихся в подотчете	ведется (приложение 20)	

Продолжение табл. 2.7.

1	2	3
Личная карточка учета выдачи смывающих и обезвреживающих средств	за период проверки не заполнялся	
Личная карточка учета выдачи СИЗ	ведется (приложение 24)	
Личная карточка учета санодежды, санобуви и предохранительных приспособлений	за период проверки не заполнялся	
Ведомость учета выдачи санодежды, санобуви и предохранительных приспособлений	ведется (приложение 29, 30)	
Ведомость на выдачу материальных ценностей	ведется «Ведомость на выдачу материальных ценностей, находящихся в подотчете в эксплуатацию»	

	(приложение 25, 27)	
Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (ИНВ-3)	ведется (приложение 17)	
Инвентаризационная ведомость акт товаров, материалов, тары	не ведется	
Акт о переоценке товара	не ведется	
Акт о расчете цены товара	не ведется	
Сличительная ведомость результатов инвентаризации товаро-материальных ценностей (ИНВ-19)	за период проверки не заполнялся	

В процессе дальнейшей проверки аудитору рекомендовано установить соблюдение расчетно-платежной дисциплины между ООО «Цех питания» и контрагентами – поставщиками материалов, товаров.

В ходе выборочного аудита были проверены договоры:

- договор поставки № 16 от 25.03.2016 года между ООО «Прима Сервис» и ООО «Цех питания» (приложение 33) и лист согласования к нему (приложение 32);

- договор поставки № 9/16 от 22.03.2016 года (приложение 35), а также сформированный к нему лист согласования к договору поставки № 9/16 от 22.03.2016 года (приложение 34);

- договор купли-продажи № 7/16 от 14.03.2016 года (приложение 37), а также сформированный к нему лист согласования к договору поставки № 7/16 от 14.03.2016 года (приложение 36).

По результатам проверки соблюдения договорной дисциплины аудитором был сформирован рабочий документ «Оценка соблюдения договорной дисциплины по поставке материальных запасов ООО «Цех питания»», оформленный в виде таблицы (таблица 2.8).

Таблица 2.8
Форма № 9 РД

Оценка соблюдения договорной дисциплины по поставке материальных
запасов ООО «Цех питания»

Аудируемое лицо ООО «Цех питания»

Наименование поставщика	Предмет договора	Порядок поставки	Товаросопроводительные документы	Условия оплаты	Отметка аудитора
ООО «Прима Сервис»	полиэтиленовая продукция	- поставка товара осуществляется по предварительным заказам	товарная накладная, счет-фактура	в течение 14 дней с момента поставки	соответствие ГК РФ
ООО «Железнодорожный вагоноремонтный завод»	хлеб и хлебобулочные изделия	- доставка на склад покупателя	товарная накладная, счет-фактура	в течение 3 банковских дней с момента поставки	соответствие ГК РФ
ООО «Премьер»	товар, согласованный сторонами (продукты питания)	- продавец обязуется доставить товар до места передачи своими силами и за счет собственных средств.	товарная накладная, счет-фактура	не позднее 14 календарных дней с момента поставки	соответствие ГК РФ

Аудитор установил, что договорная дисциплина в ООО «Цех питания» соблюдается, нарушений не выявлено.

В ходе проверки первичной учетной документации по движению материалов, аудитор установил наличие счетов-фактур, так как главным расчетным документом при поступлении ценностей служит счет-фактура - единственное основание для выделения в учете НДС.

Счет-фактуру предъявляет покупателю продавец. При отсутствии или неправильном оформлении счета-фактуры НДС не может быть отнесен в зачет задолженности бюджету. Это касается организаций – плательщиков НДС.

Так как ООО «Цех питания» «работает» с НДС, то товарно-материальные ценности должны быть оприходованы на склад по товарной накладной без учета налога на добавленную стоимость. Аудитор выборочно проверил правильность данных в товарной накладной и счетов-фактур.

Далее аудитор установил, что материалы доставляются на склад, в том числе самим покупателем. В связи, с чем были проверены доверенности на приобретение материальных запасов.

Аудитором была проверена доверенность № 30 от 30 июня 2016 года, выписанную на бухгалтера Храпову Т.В. на получение приветственного адреса (приложение 22) от поставщика ПАО «Михайловский ГОК».

Кроме того, аудитором была проверена доверенность № 42 от 23 ноября 2016 года, выписанную на экспедитора Новикову Л.Н. на получение костюмов (приложение 23) от поставщика ООО «ТАИТ».

В процессе проведенной проверки не было установлено нарушений в заполнении доверенностей.

После проверки первичной документации аудитором был составлен рабочий документ на примере первичных документов, в котором отражена проверка документов (таблица 2.9).

Далее аудитором установлено, что в день поступления материалов на склад, кладовщиком составляется приходный ордер формы №М-4 в одном экземпляре. Приходный ордер выписывается на фактически принятое количество материальных запасов.

Более того аудитором в качестве выборки отобраны приходные ордера. В ходе проведенной проверки не было установлено нарушений в заполнении приходных ордеров.

Таблица 2.9
Форма № 10 РД

Аудит оформления доверенностей

Аудируемое лицо ООО «Цех питания»

Наименование проверяемого объекта	Дата составления документа	Номер документа	Заполнение обязательных реквизитов документа	Заключение аудитора об отсутствии нарушений или о характере выявленных

1	2	3	4	5
				нарушений
доверенность	30 июня 2016 года	30	Обязательные реквизиты заполнены	нет нарушений
доверенность	23 ноября 2016 года	42	Обязательные реквизиты заполнены	нет нарушений

В ходе документальной проверки движения материальных запасов аудитором ошибок обнаружено не было.

Аудитором, в свою очередь, установлено, что материалы отпускаются с центрального склада ООО «Цех питания» в соответствии с установленными нормами и объемами заданиями только выделенным для их получения работникам подразделения Общества.

Отпуск материалов уполномоченному лицу осуществляется со склада по накладной на внутреннее перемещение. Непосредственно в производство материалы отпускаются по требованиям-накладным (приложения 21, 26, 28).

Аудитор указал руководителю аудируемого лица на тот факт, что в рассматриваемых документах были отражены все необходимые данные в разрезе проверяемого документа.

Кроме этого, аудитором проверены:

- Акт на списание малоценных быстроизнашивающихся предметов № 379 от 31.07.2015 года (приложение 18), № 616 от 30.11.2015 года (приложение 19),

- Акт на списание товарно-материальных ценностей, находящихся в подотчете № 626/617 от 31.11.2015 года (приложение 20),

- Требование-накладная № 806 от 31.12.2015 года (приложение 21),

- Личная карточка учета выдачи СИЗс 01.09.2014 г. по 27.07.2016 г. № б/н (приложение 24),

- Ведомость учета выдачи санодежды, санобуви и предохранительных приспособлений № 0000000806 от 30.12.2015 г. (приложение 29), № 0000000766 от 30.11.2015 г. (приложение 30),

- Ведомость на выдачу материальных ценностей, находящихся в подотчете в эксплуатацию № 0000000750 от 30.11.2015 г. (приложение 25), № 0000000751 от 30.11.2015 г. (приложение 27),
- Товарный отчет № 1 от 03.08.2015 г. (приложение 31),
- Инвентаризационную опись товарно-материальных ценностей № 18 от 01.10.2015 г. (приложение 17).

В проверенных документах ошибок и неточностей не установлено.

На последующем этапе аудиторской проверки аудитору необходимо оценить состояние аналитического и синтетического учета материалов, товаров в ООО «Цех питания».

По данным аудитора выявлено, что регистром аналитического учета в ООО «Цех питания» выступает карточка счета (приложение 38).

В процессе проверки ведения аналитического учета материалов, аудитором определено, что аналитический учет ведется по каждому сорту и виду в карточке счета 10 в разрезе субсчетов (приложение 39).

Кроме того, произведена проверка ведения аналитического учета товаров и аудитором установлено, что аналитический учет ведется по каждому приобретенному наименованию товара в карточке счета 41 в разрезе субсчетов.

В проверенных документах по учету материалов и товаров ошибок и неточностей не установлено.

Затем, на основании первичных документов и учетного регистра «Анализ счета 10» аудитор произвел оценку корреспонденции счетов ООО «Цех питания» (приложение 9).

По результатам проверки аудитором был сформирован рабочий документ по оценке корреспонденции счетов (таблица 2.10).

Таблица 2.10

Форма № 11 РД

Оценка корреспонденции счетов по учету материалов ООО «Цех питания»

Аудируемое лицо ООО «Цех питания»

№ п/п	Хозяйственная операция	Сумма, руб. коп.	Корреспонденция счетов		Примечание аудитора
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1.	Отражено движение материалов внутри предприятия между его структурными подразделениями	520 414,70	10	10	соответствует
2.	Отпущены материалы во вспомогательное производство	363 669,52	23	10	соответствует
3.	Возвращены материалы из вспомогательного производства	363 669,52	10	23	соответствует
4.	Списание материалов на издержки, передача спецодежды, спецобуви	5 048 676,43	44	10	соответствует
5.	Отражено поступление материалов от поставщиков по фактической себестоимости	5 020 865,16	10	60	соответствует
6.	Списана фактическая себестоимость проданных материалов	62 336,07	91	10	соответствует
7.	Поступление инвентаря на склад	13 253,51	10	91	соответствует

В результате проверки ведения синтетического учета нарушений нет.

Таким образом, в ходе аудиторской проверки материалов было установлено соответствие их учета ныне действующим законодательным и нормативным актам.

Кроме того, в соответствии с первичными документами и учетным регистром «Анализ счета 41» аудитор произвел оценку корреспонденции счетов ООО «Цех питания» (приложение 10).

По результатам проверки аудитором был сформирован рабочий документ по оценке корреспонденции счетов (таблица 2.11).

Таблица 2.11
Форма № 12 РД

Оценка корреспонденции счетов по учету товаров ООО «Цех питания»

Аудируемое лицо ООО «Цех питания»

№ п/п	Хозяйственная операция	Сумма, руб. коп.	Корреспонденция счетов		Примечание аудитора
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1.	Списаны товары в основное производство	60 631 514,90	41	20	соответствует
2.	Возвращены товары из вспомогательного производства	80 874,53	23	41	не соответствует
3.	Списаны товары во вспомогательное производство	80 877,52	41	23	не соответствует
4.	Отражено внутреннее перемещение товаров	91 462 357,69	41	41	соответствует
5.	Отражена сумма торговой наценки на товары	30 314 099,17	41	42	соответствует
6.	Списана стоимость товаров на расходы на продажу	7 707,53	44	41	
7.	Отражено поступление товаров от поставщиков по продажной стоимости	54 230 706,57	41	60	соответствует
8.	Отражено внутреннее перемещение товаров	58 394,55	76	41	соответствует
9.	Списана стоимость проданных товаров	21 793 641,87	90	41	соответствует
10.	Оприходованы излишки товаров по результатам инвентаризации	1 395,05	41	91	соответствует
11.	Отражена стоимость товаров, проданных на сторону	1 350,92	91	41	соответствует
12.	Выявлена недостача товаров в результате инвентаризации	217,87	94	41	соответствует

В результате проверки ведения синтетического учета товаров отмечены отдельные неточности в представлении хозяйственных операций.

Затем мы проверяем данные отчетности аудируемого лица. В соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» в бухгалтерской отчетности любого экономического субъекта отражается сальдо по активным счетам, к которому в частности относится и счет 10 «Материалы» и 41 «Товары».

По данным главной книги (приложение 11) формируется бухгалтерский баланс (приложение 1). Теперь необходимо посчитать данные по счетам 10 и 41 в балансе и проверить соответствуют ли они данным в главной книге.

Строка «Запасы» находится в 2 разделе баланса «Оборотные активы» по строке 1210. Сальдо за предшествовавший отчетному период – 6 528 тыс. руб., а за отчетный период составило 5 457 тыс. руб. Кроме того, в отчетности ООО «Цех питания» приводится расшифровка исследуемой статьи, в частности:

- сырье, материалы и другие аналогичные ценности (строка 1211) – остаток за предшествовавший отчетному период – 296 тыс. руб., а за отчетный период составило 333 тыс. руб.

- затраты в незавершенном производстве (издержки обращения) (строка 1212) – остаток за предшествовавший отчетному период – 161 тыс. руб., а за отчетный период составило 212 тыс. руб.

Аудитор путем опроса сотрудников бухгалтерской службы установил, что в ООО «Цех питания» проводится ежегодная инвентаризация товарно-материальных ценностей, с учетом сформированной инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей № 18 от 01.10.2015 г. (приложение 17).

Так перед составлением годовой бухгалтерской отчетности в Обществе по всем материальным запасам производится инвентаризация.

При проверке операций с материалами и товарами в ООО «Цех питания» аудитор установил, что:

- операции по погашению задолженности за приобретенные товары и материалы подтверждены соответствующими платежными документами (квитанциями к приходным кассовым ордерам, выписками банка и платежными поручениями, и т. п.);

- подлинность и правильность оформления сопроводительных и платежных документов (наличие всех обязательных реквизитов, выделение сумм НДС отдельной строкой, штампы банка, заверенный перевод документов на иностранных языках и т. п.) не вызывает сомнений;
- соответствие данных приходных документов данным учетных регистров по счету 10 «Материалы» и 41 «Товары».

2.3. Методические подходы к обобщению результатов аудита материальных запасов

В рамках заключительного этапа аудита необходимо осуществить обобщение результатов проверки. Основные мероприятия на данном этапе представлены на рис. 2.5.



Рис 2.5. Мероприятия на этапе обобщения результатов аудита.

По данным проведенного аудита составляется отчет для руководства аудируемого лица и аудиторское заключение. Искажения формируют значительную долю замечаний аудитора по результатам проверки, но вместе с тем, целесообразно убедиться в их доказательности.

Как мы уже отмечали, к доказательствам в аудите могут быть отнесены документированные источники, сформированные в результате проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Установленные в процессе проверки искажения, неточности следует обобщить, систематизировать в зависимости от их существенности.

При этом, аудитором оцениваются выявленные искажения, неточности и нарушения согласно требованиям федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите».

По результатам выполнения аудиторских процедур проверки по существу аудитор должен экстраполировать искажения, оценить их воздействие, проанализировать риски выборки и выработать профессиональное суждение о достоверности информации, представленной в аудируемой бухгалтерской финансовой отчетности, а также о качестве проделанной работы самим аудитором.

Аудиторское заключение по результатам проведенной проверки должно быть сформировано согласно требованиям одного из Федеральных стандартов аудиторской деятельности, а именно,

- ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности»,
- ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

По окончании сбора аудиторских доказательств, аудитор систематизировал собранные доказательства, провел их оценку и составил отчет аудитора, итогом которого явилось аудиторское заключение для руководства ООО «Цех питания».

Следует указать, что оценка результатов сбора аудиторских доказательств выявила следующее:

- в ООО «Цех питания» учет поступления и выбытия материалов, товаров осуществляется в соответствии с законодательными и нормативными актами Российской Федерации;
- в рамках учетной политики ООО «Цех питания» определен порядок оценки материалов при их поступлении и списании в производство и ином выбытии, согласно действующему законодательству и отраслевым особенностям;
- в соответствии с учетной политикой ведется учет товаров в ООО «Цех питания»;
- осуществляется контроль договорной дисциплины, согласно законодательству России;
- установлено наличие оправдательной первичной документации по учету материалов, товаров, а также правильность и полнота их заполнения;
- обнаружена правильность и законность организации аналитического и синтетического учета операций по движению материалов, товаров.

Аудитором осуществлена проверка прилагаемой бухгалтерской финансовой отчетности ООО «Цех питания», состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2016 года, отчета о финансовых результатах за 2016 год, пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Следует отметить тот факт, что аудит включал осуществление процедур, нацеленных на получение аудиторских доказательств, которые подтверждают числовые показатели бухгалтерской финансовой отчетности и раскрытие в ней соответствующей информации о движении материалов, товаров. Причем выбор аудиторских процедур выступает предметом профессионального суждения аудитора, которое опирается на анализ риска

существенных искажений, формируемых вследствие недобросовестных действий или ошибок учетных работников.

В процессе оценки риска была исследована система внутреннего контроля, которая, прежде всего, должна обеспечивать раскрытие достоверной бухгалтерской финансовой отчетности, с целью выбора определенных аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности самой системы внутреннего контроля.

Вместе с тем, аудиторская проверка предполагала анализ надлежащего характера используемой учетной политики, как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогового учета, а также обоснованности оценочных параметров, используемых руководством аудируемого лица, и кроме того, анализ представления бухгалтерской финансовой отчетности в целом.

Кроме того, аудитор предполагает, что добытые в ходе проверки аудиторские доказательства имеют достаточные основания для выражения профессионального мнения о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности.

По факту завершения проверки учета материальных запасов (товары, материалы) в ООО «Цех питания» аудитором был составлен отчет, заверенный печатью и подписью аудитора, необходимое количество экземпляров которого было представлено генеральному директору аудируемого лица.

Кроме отчета аудитор в соответствии с федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010) составил аудиторское заключение по результатам аудиторской проверки, в котором высказано безоговорочно положительное мнение (приложение 40).

Глава 3. Приоритетные направления совершенствования методики аудита материальных запасов

3.1. Обоснование типичных ошибок в бухгалтерском учете операций с материальными запасами

При проведении аудита обнаруживаются ошибки, которые допускаются в бухгалтерском учете экономических субъектов. Рассматривая и, впоследствии, оценивая наиболее встречаемые недостатки, сгруппируем типичные ошибки в бухгалтерском и налоговом учете материальных запасов.

Отмеченная нами группировка предполагает систематизацию характерных искажений, как в бухгалтерском, так и налоговом учете, охватывающая перечень нарушенных экономическим субъектом законодательных или нормативных актов (таблица 3.1).

Таблица 3.1.

Классификация типичных искажений в учете материальных запасов.

№п/п	Нарушение	Причина нарушения	Нарушенный законодательный, нормативный акт
1	2	3	4
1	Не заключены договоры с материально-ответственными лицами	Недостаточно организованный контроль со стороны руководства	- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. Приказом Минфина РФ от 13.06.1995г. № 49 (в ред. от 08.11.2010 г.)
2	Отсутствие внеплановых инвентаризаций материалов, товаров	Недостаточно организованный контроль за состоянием и движением запасов	- О бухгалтерском учете, утв. Федеральный закон №402-ФЗ от 06.12.2011 г. (в ред. в ред. от 23.05.2016 N 149-ФЗ); - Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. Приказом Минфина РФ от 13.06.1995г. № 49 (в ред. от 08.11.2010 г.)
3	Отсутствие журнала	Недостаточно организованный	Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету

	регистрации выданных доверенностей на приобретение материальных запасов	контроль за движением документов	материально-производственных запасов, утв. Приказ Минфина России от 28.12.2001 N 119н (ред. от 24.10.2016)
--	---	----------------------------------	--

Продолжение табл. 3.1.

1	2	3	4
4	Неправомерное включение в материальные расходы стоимости запасов	Несвоевременная регистрация фактов хозяйственной жизни,	- О бухгалтерском учете, утв. Федеральный закон №402-ФЗ от 06.12.2011 г. (в ред. в ред. от 23.05.2016 N 149-ФЗ); - Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. Приказ Минфина России от 28.12.2001 N 119н (ред. от 24.10.2016)
5	Несвоевременно сть учета транспортных расходов в составе запасов	Несогласованность действий учетных работников	- О бухгалтерском учете, утв. Федеральный закон №402-ФЗ от 06.12.2011 г. (в ред. в ред. от 23.05.2016 N 149-ФЗ); - Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. Приказ Минфина России от 28.12.2001 N 119н (ред. от 24.10.2016)
6	Отсутствие приказа на установление круга лиц, имеющих право подписи первичных документов по движению запасов	Отсутствие внутреннего контроля, незаинтересованность руководства экономического субъекта	- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. Приказом Минфина РФ от 13.06.1995г. № 49 (в ред. от 08.11.2010 г.)
7	Некорректная корреспонденция счетов в отношении запасов	Недостаточно грамотный подход к формированию бухгалтерских проводок	- Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утв. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010г.)
8	Отсутствие распорядительной документации по организации	Недостаточно организованный контроль за состоянием и	- Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. Приказом Минфина РФ от

	и проведению инвентаризации запасов	движением запасов	13.06.1995г. № 49 (в ред. от 08.11.2010 г.)
9	Нарушение порядка проведения инвентаризаций материалов, товаров	Недостаточно организованный контроль за состоянием и движением запасов	- О бухгалтерском учете, утв. Федеральный закон №402-ФЗ от 06.12.2011 г. (в ред. в ред. от 23.05.2016 N 149-ФЗ); - Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. Приказом Минфина РФ от 13.06.1995г. № 49 (в ред. от 08.11.2010 г.)

Представленные в таблице ошибки можно использовать как на предварительном этапе выявления нарушений, так и на завершающем этапе, тогда когда аудитор описывает их в рабочей документации.

Отдельно по конкретному нарушению следует:

- рассмотреть нарушенный законодательный и нормативный документ;
- указать искажение по выявленному нарушению;
- оценить возможный ущерб, который может нанести выявленное нарушение в дальнейшей финансово-хозяйственной деятельности организации.

Как было ранее отмечено, одной из наиболее существенных статей бухгалтерского учета с позиции проведения аудита коммерческих предприятий являются материально-производственные запасы. Стоимость материальных запасов – это значительная часть выпускаемой продукции, поэтому удельный вес, в большинстве случаев, составляет более 10 процентов актива баланса. Финансовый результат деятельности всей организации зачастую зависит от решения вопросов по закупке и доставке материалов[90. с. 270].

Именно ошибки, которые допускаются в учете материально-производственных запасов, ведут зачастую к:

- неправильному установлению затрат на выпуск готовой продукции,
- изменению финансового результата и налогооблагаемой прибыли.

Данные нарушения могут оказаться существенными и повлечь за собой

неудовлетворительное выражение аудитором мнения о точности и истинности отчетности. Составим и документально оформим общий план и программу аудита, согласно ПСАД №3 «Планирование аудита», прежде чем, начать исследование материальных запасов.

В процессе проверки установлено:

- имеются ли в наличии материальные запасы (путем проведения инвентаризации);
- все ли факты хозяйственной жизни с материальными запасами отражены на счетах бухгалтерского учета (проверка по существу);
- является ли аудируемое лицо владельцем (собственником) материальных запасов, имеются ли на них имущественные права, а суммы, отраженные как задолженность, — обязательствами (проверка по существу);
- правильно ли проведена оценка материальных запасов и т.д.

Чтобы действительно оценить уровень рассмотренных рисков, нужно проверить результативность системы внутреннего контроля бухгалтерского учета материальных запасов экономического субъекта.

Причинами повышенного риска в отношении фактов хозяйственной жизни по учету материальных запасов могут выступать:

- вероятность сознательного списания запасов под несуществующие заказы и величины расходования материалов и товаров. В целях увеличения себестоимости выпуска продукции и снижения соответствующих налогов;
- значительный риск недостачи;
- большой объем операций аудируемого лица и, в связи с этим, большое количество первичной учетной документации, в результате чего появляется возможность утраты документов;
- образование рискованности несанкционированного списания материальных запасов (неверное заполнение документов) вследствие утраты оправдательных документов;

- искажение фактов расходования материалов, товаров в результате технических ошибок при калькулировании или измерении совершаемых хозяйственных операций на стадии сбора, регистрации информационного материала [90. с. 271].

Также были проверены:

- территория, в пределах которой находятся материальные запасы, складские помещения, наличие разного рода сигнализаций, наличие контрольных процедур за ввозом и вывозом материальных запасов;

- правильность осуществления инвентаризационных мероприятий материальных запасов, в разрезе состава инвентаризационных комиссий, оформления ее результатов;

- закрепление материально-ответственных лиц, были ли заключены с указанными лицами договоры о материальной ответственности;

- порядок оформления учетной документации, формирования как приходных, так и расходных документов по отдельной операции, журналы полученных и выставленных счетов-фактур, а также существование всех необходимых подписей и обязательных реквизитов;

- своевременность отражения фактов хозяйственной жизни с материальными запасами в регистрах учета;

- достоверность полноты оприходования материальных запасов, а также использование системы нормирования использования материалов, товаров;

- использование принципов и способов ведения учета операций, связанных с движением материальных запасов;

- осуществление оприходования материальных запасов, полученных от демонтажа или ликвидации объектов основных средств и т.д.

3.2. Разработка внутрифирменного стандарта аудита «Методика организации и проведения аудита запасов»

Эффективность организации и проведения аудита, прежде всего, обуславливается правильно разработанными нормативными документами, а именно внутрифирменными стандартами.

Вместе с тем, аудиторские организации вправе создавать собственные стандарты, ориентированные на законодательных актах и федеральных стандартах, которые формируют определенные подходы к выполнению отдельных действий аудитора.

Более того одним среди преимущественных положений к разработке внутрифирменного стандарта для аудиторской компании выступает создание его базиса на приоритетных особенностях и методических подходах, включающих всю совокупность способов и приемов проведения аудита материальных запасов.

При создании стандарта, следует проработать методику к возникновению внутрифирменного стандарта, в частности, методику аудиторской проверки операций с запасами.

Необходимо отметить, что вопросы бухгалтерского учета запасов и порядок их отражения в финансовой отчетности, в рамках международных стандартов, ориентировано, прежде всего, на Международный стандарт финансовой отчетности 2 «Запасы». В российской же учетной практике в настоящее время предусмотрен проект ПБУ 5/2012 «Учет запасов», однако он не вступил в юридическую силу. Но целесообразно отметить, что принятие данного положения по бухгалтерскому учету в рамках нормативного регулирования позволит стандартизировать и приблизить национальный и международный учет.

Кроме того автор Железнякова Е. указывает, что проект положения делает более прозрачными запасы, включающие в себя незавершенное производство, относящиеся в затраты на производство продукции, в отношении которых поставщик продукции еще не признала выручку. Более

того, проект «Запасы» удаляет различия между международными стандартами финансовой отчетности и национальными положениями бухгалтерского учета, в частности рекомендуется принимать запасы к учетному процессу в момент перехода к экономическому субъекту вероятностных рисков и выгод, относящихся к владению данными запасами. При этом право собственности не представляется ключевым параметром. Более того в случае, если запасы выступают основным инвестиционным активом, то издержки по заемным источникам, которые могут быть включены за время производства в их себестоимость. Вследствие этого аудиторские организации заблаговременно готовятся к изменениям и принятию новых внутрифирменных стандартов в отношении запасов [77].

С учетом перехода на международную практику учета и аудита, проанализируем разработку внутрифирменного стандарта, принимающего во внимание условия Положения по бухгалтерскому учету и правила международных стандартов финансовой отчетности.

Нами предложен внутрифирменный стандарт аудита «Методика организации и проведения аудита сохранности и учета запасов», который включает необходимые разделы:

1. Общие положения стандарта;
2. Основные понятия и определения, используемые в стандарте;
3. Цель и задачи аудита запасов;
4. Нормативно-законодательные акты и иные информационные источники;
5. Методические подходы к организации проверки сохранности и учета запасов;
6. Методика проведения проверки сохранности и учета запасов;
7. Типичные ошибки и нарушения учета запасов.

В первом разделе «Общие положения стандарта» приводится описание информационной базы, на основании которой разработан стандарт, определены цель стандарта, состав, требования и его сущность.

На наш взгляд, целью стандарта может формироваться в виде установления методов и подходов для организации, проведения аудита сохранности и учета запасов.

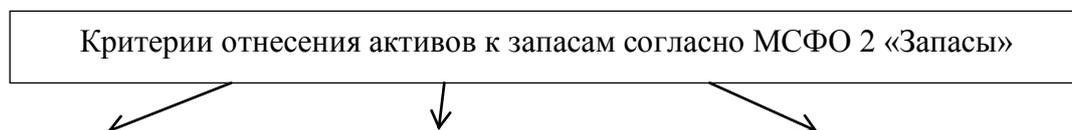
Кроме того сущность стандарта будет заключаться в гарантировании высокого качества аудита, а также ускорению внедрения в экономическую деятельность аудируемого лица инновационных научных разработок в области учета операций с запасами.

Целесообразно установить срок действия стандарта в разрезе неограниченного и подлежит трансформации по мере изменения законодательно-нормативной базы Российской Федерации, не реже одного раза в год.

Во втором разделе стандарта «Основные понятия и определения, используемые в стандарте», следует представить основные определения, применяемые аудитором при проверке операций с запасами (такие как, запасы, аудиторская проверка эффективности операций с запасами, планирование аудита, система внутреннего контроля в отношении учета запасов, аудиторская выборка, аудиторское доказательство, аудиторское досье, рабочие документы аудитора, аудиторское заключение и т.д.).

Так под, аудиторской проверкой эффективности операций с запасами можно представить процедуру, сосредоточенной на сборе и оценке аудиторских доказательств, относящихся к операциям с материальными запасами и ориентированное на результат выражения мнения о степени надежности сохранности и учета запасов.

Согласно Международному стандарту финансовой отчетности 2 «Запасы» в качестве таковых принимаются активы, соответствующие критериям, определенным на рисунке 3.1.



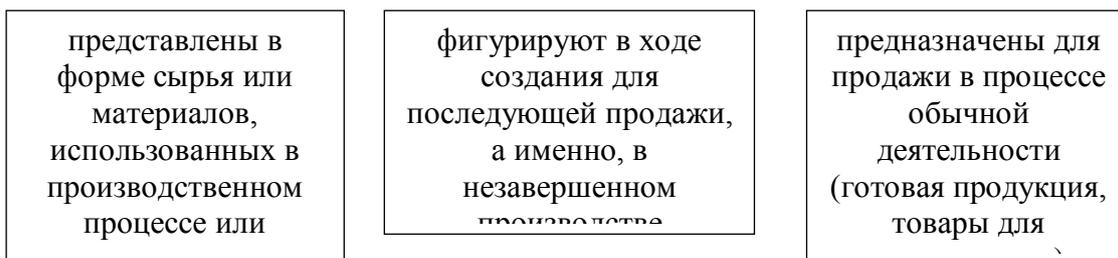
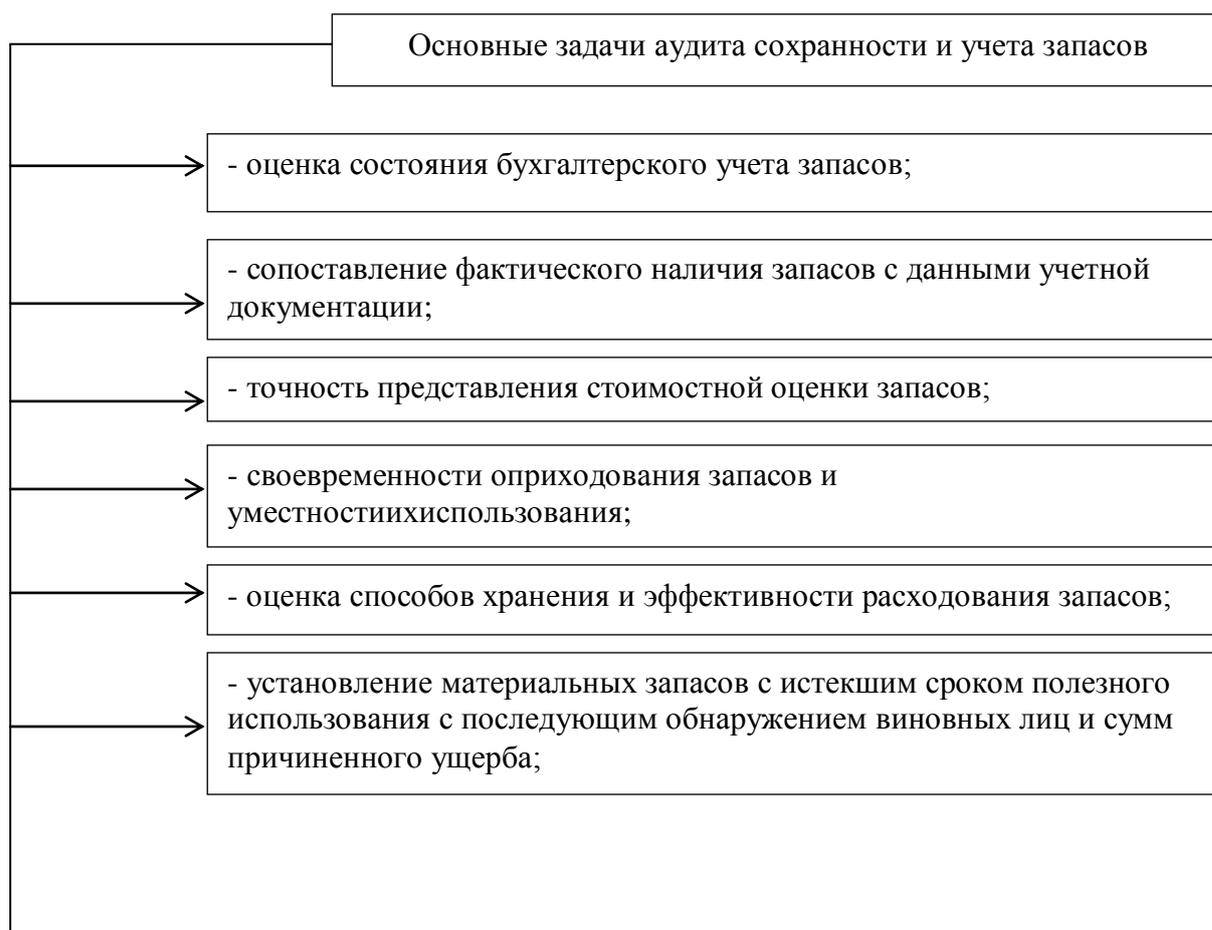


Рисунок 3.1. Основные критерии отнесения активов к запасам.

В третьем разделе «Цель и задачи аудита запасов» целесообразно отразить цель и задачи аудита.

На наш взгляд, необходимо сформулировать цель аудита операций с запасами в виде «...формирования основательного мнения о достоверности и полноте информации о материальных запасах, раскрытых в бухгалтерской финансовой отчетности экономического субъекта и пояснениях к ней».

По нашему мнению в основные задачи аудита сохранности и учета запасов следует включить элементы по следующим направлениям, представленным на рисунке 3.2.



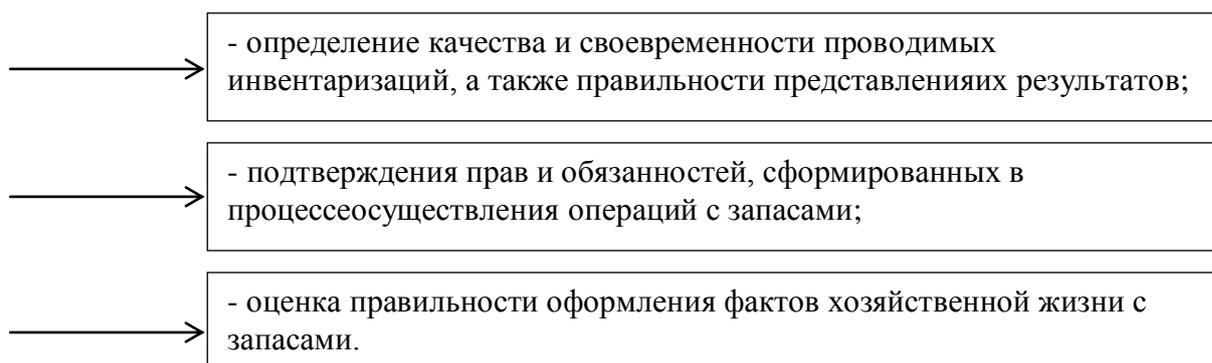


Рис. 3.2. Основные задачи аудита сохранности и учета запасов.

В четвертом разделе «Нормативно-законодательные акты и иные информационные источники» следует рассмотреть нормативную базу и источники информации.

Структура нормативно-законодательной базы при проведении аудита операций с запасами включает следующие элементы:

1. Законодательные и нормативные акты:

1.1. Налоговый кодекс РФ ч. 2 ФЗ РФ от 05.08.2000 № 117 ФЗ (в ред. от 28.12.2016г. № 475-ФЗ)

1.2. Об утверждении ПБУ «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.2001 №119-н (в ред. от 16.05.2016 № 64н.).

1.3. Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утверждено приказом Минфина от 28.12.2001 №44-н (в ред. от 24.10.2016 N 191н)

1.4. Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности, утверждено приказом Минфина РФ от 23.04.2004.

2. Документы аудируемого лица.

2.1. Организационно-распорядительная документация:

- приказ «Об учетной политике организации для целей бухгалтерского учета».

2.2. Юридические документы:

- договоры купли – продажи;
- договоры поставки;
- договор мены;
- договоры о полной материальной ответственности;
- учредительный договор.

2.3. Первичная учетная документация:

- доверенность на получение материальных ценностей;
- приходный ордер;
- акты о приемке материалов;
- коммерческий (претензионный) акт;
- лимитно – заборные карты;
- требования (накладные);
- акт на списание материальных ценностей (самостоятельно разработанный документ);
- товарные накладные;
- карточки складского учета;
- товарные отчеты;
- материальные отчеты;
- бухгалтерская справка;
- приемная квитанция;
- ведомость движения готовой продукции и товаров;
- упаковочные ярлыки;
- товарно – транспортная накладная;
- железнодорожная накладная;
- авианакладная.

2.4. Первичная налоговая документация:

- счет-фактура;
- книга покупок;
- книга продаж.

2.5. Регистры аналитического и синтетического учета:

- карточка счета;
 - обороты по счету;
 - журнал – ордер и ведомость по счету
 - оборотно – сальдовая ведомость по счету;
 - главная книга.
- } 10, 15,16,41, 42

2.6. Бухгалтерская отчетность:

- бухгалтерский баланс (Форма №1);
- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;
- расшифровка к бухгалтерскому балансу.

В пятом разделе «Методические подходы к организации проверки сохранности и учета запасов» нами предлагается сформировать методику оценки системы внутреннего контроля операций с запасами, а также порядок формирования аудиторской выборки.

С целью оценки системы внутреннего контроля, на наш взгляд, целесообразно применять процедуры тестирования. Нами в приложении представлен рабочий документформа № 5 РД «Тест проверки состояния внутреннего контроля и системы учета материальных запасов», который подтверждается или корректируется в процессе аудита.

В шестом разделе «Методика проведения проверки сохранности и учета запасов» следует предложить методику проверки операций с запасами согласно сформированным плану и программе аудита. Начинать проверку запасов целесообразно с экспертизы договоров на соответствие их требованиям ГК РФ. При необходимости следует привлечь эксперта.

Затем подвергаются проверке учетные документы, фиксирующие факты хозяйственной жизни с запасами, включая первичную документацию

по движению запасов, регистры аналитического и синтетического их учета, налоговые регистры операций с запасами. Программа аудита запасов представлена в приложении магистерской диссертации.

В седьмом разделе стандарта «Типичные ошибки и нарушения учета запасов» целесообразно представить типичные нарушения сохранности и учета запасов. С целью установления и оценки искажений аудитор должен руководствоваться требованиями федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита».

Как отмечает Бычкова С.М.: «...ошибки, обнаруженные в процессе аудита по исследуемому объекту аудита, могут оказывать влияние на результаты: инвентаризации и переоценки материалов; определения себестоимости продукции (товаров, работ, услуг); формирования финансовых результатов; исчисления и уплаты налога на прибыль; исчисления и уплаты НДС [71].

При оценке искажений, обнаруженных в процессе аудита, требуется установить степень их воздействия на достоверность аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Кроме того, аудитор по результатам проведенной проверки должен сформировать предложения для устранения неточностей и искажений в учете и, в целом, совершенствования системы учета запасов.

В приложении к стандарту, на наш взгляд, целесообразно сформировать рабочую документацию аудитора, предлагаемую для применения в процессе проверки сохранности и учета запасов.

Следует указать, что в процессе написания магистерской работы нами были представлены указанные рабочие документы, которые могут войти в комплект рабочей документации по аудиту операций с запасами:

- форма № 1 РД «Анкета экономического субъекта»

- форма № 2 РД «Оценка информационной системы аудируемого лица, связанной с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности»
- форма № 3 РД «План аудита сохранности и учета материальных запасов»
- форма № 4 РД «Оценка учетной политики по инвентаризации материальных запасов»
- форма № 5 РД «Тест проверки состояния внутреннего контроля и системы учета материальных запасов»
- форма № 6 РД «Оценка учетной политики по инвентаризации материальных запасов»
- форма № 7 РД «Оценка учетной политики по учету материальных запасов»
- форма № 8 РД «Сопоставление первичной документации по учету материалов и товаров»
- форма № 9 РД «Оценка соблюдения договорной дисциплины по поставке материальных запасов»
- форма № 10 РД «Аудит оформления доверенностей»
- форма № 11 РД «Оценка корреспонденции счетов по учету материалов»
- форма № 12 РД «Оценка корреспонденции счетов по учету товаров».

Представленный нами внутрифирменный стандарт будет способствовать детализации профессионального поведения, так как его применение основывается на положениях федеральных стандартов аудита, профессиональных стандартов саморегулируемых организаций аудиторов, а также обобщенной во внутрифирменном стандарте практике контроля операций с запасами.

Применение в практической деятельности разработанного внутрифирменного стандарта позволит повысить качество проверки операций с запасами, снизить аудиторский риск, обеспечить дополнительный контроль за работой ассистентов аудитора.

Заключение

В магистерском исследовании были рассмотрены актуальные вопросы развития методики аудита материальных запасов в коммерческих организациях.

Не разработанность отдельных теоретических и методических аспектов предмета исследования, вместе с тем, высокая практическая значимость эффективного разрешения прикладных задач в части аудита материальных запасов в совокупности обусловили необходимость научного исследования.

Проведенные в рамках диссертационной работы исследования и представленные на их основе рекомендации позволяют аргументировано сделать выводы, имеющие значение для дальнейшего развития методики аудита запасов.

На первом этапе исследования были рассмотрены теоретико-методические аспекты аудита материальных запасов в организациях, а именно изучена сущность запасов и операций с ними как объекта аудита. Нами уточнены теоретические представления о содержательной характеристике понятия «материальные запасы» с целью развития

понятийного аппарата исследуемого вопроса и предложена авторская трактовка.

Материальные запасы, по нашему мнению, представляют собой оборотные активы, инвестируемые экономическим субъектом в текущие факты хозяйственной жизни в течение отдельного оборота производства, имеющие характерные особенности: целесообразность рассмотрения как с бухгалтерской, так и с экономической точек зрения; классификационные характеристики по различным признакам; наличие особенностей оценки; наличие специфики раскрытия информации.

Кроме того акцентировано внимание на влиянии методов оценки запасов на финансовую отчетность экономического субъекта. Более того с теоретической точки зрения исследован порядок формирования учетной политики в отношении материальных запасов.

При аудите материальных запасов необходимо учитывать требования действующего законодательства и принципы организации, ведения учетного процесса.

На втором этапе научного исследования изучены современные методики аудита материальных запасов экономического субъекта, предложены этапы проверки аудита, включающие: планирование, оценку системы внутреннего контроля, формирование аудиторских доказательств и аудиторской выборки, выполнение аудиторских процедур, оформление результатов аудита.

Нами систематизирована схема проведения аудиторской проверки и выделены этапы организации и проведения аудита, а именно: 1) подготовительный этап; 2) планирование аудита; 3) сбор аудиторских доказательств; 4) подготовка и представление аудиторского заключения; 5) завершение аудита.

Предложена методика аудита операций с материальными запасами, которая включает в себя: 1) формирование цели и задач проверки запасов; 2)

подготовительный этап и планирование аудита запасов; 3) определение тестовых значений в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица; 4) установление необходимых источников информации; 5) разновидности приемов получения аудиторских доказательств; 6) применение классификатора типичных ошибок при аудите операций с запасами; 7) формирование результатов аудиторской проверки. Приведенная методика проверки операций с материальными запасами дает возможность систематизировать процесс и реализовать ее в качестве основополагающей составляющей при разработке внутрифирменного стандарта.

На третьем этапе исследования предложен разработанный внутрифирменный стандарт «Методика организации, проведения аудита сохранности и учета запасов», в основу которого положена сформированная схема аудита, включающая разделы: 1) Общие положения стандарта; 2) Основные понятия и определения, используемые в стандарте; 3) Цель и задачи аудита запасов; 4) Нормативно-законодательные акты и иные информационные источники; 5) Методические подходы к организации проверки сохранности и учета запасов; 6) Методика проведения проверки сохранности и учета запасов; 7) Типичные ошибки и нарушения учета запасов.

Кроме того в процессе написания магистерской работы нами были представлены указанные рабочие документы, которые могут войти в комплект рабочей документации по аудиту операций с запасами.