- начисление амортизации по объектам основных средств производится 1 раз в квартал;
- начисление амортизации по объектам основных средств по истечении срока их службы;
- несоответствие данных аналитического и синтетического учета данным главной книги.

1. Лукина Е.В. Порядок проведения аудита в соответствии с международными стандартами аудита (МСА) // Инновационное развитие науки и образования. монография. Пенза, 2017. С. 288-296.
2. «Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности». Введен в действие на территории РФ Приказом Минфина РФ от 09.01.2019 № 2н // [Электронный ресурс] — Режим доступа. — www.consultant.ru
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). Утверждено Приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н // [электронный ресурс] — Режим доступа. — www.consultant.ru
4. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н // [электронный ресурс] — Режим доступа. — www.consultant.ru
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. Утверждены Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н // [электронный ресурс] — Режим доступа. — www.consultant.ru
6. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49н // [электронный ресурс] — Режим доступа. — www.consultant.ru

Лукина Е.В.

Методика проведения аудита материально-производственных запасов

*ФГБОУ ВО «Мичуринский государственный аграрный университет»
(Россия, Мичуринск)*

doi: 10.18411/lj-06-2020-218

idsp: ljjournal-06-2020-218

Аннотация

В статье приведен примерный перечень вопросов для оценки состояния внутреннего контроля учета материально-производственных запасов; представлен план проведения аудита материально-производственных запасов; указаны основные нормативные документы, регулирующие учет материально-производственных запасов; изложен порядок проведения аудита материально-производственных запасов по каждому этапу, указанному в плане аудита.

Ключевые слова: внутренний контроль, аудит материально-производственных запасов, план аудита, выполняемые процедуры, источники информации, процедуры получения доказательств.

Abstract

The article provides an approximate list of issues for assessing the state of internal control of inventory accounting; provides a plan for conducting an audit of inventory; specifies the main regulatory documents governing inventory accounting; describes the procedure for conducting an audit of inventory for each stage specified in the audit plan.

Keywords: internal control, inventory audit, audit plan, procedures performed, sources of information, procedures for obtaining evidence.

Прежде чем приступить к аудиту материально-производственных запасов, аудитор должен предварительно оценить внутренний контроль учета материально-производственных запасов. Для этого необходимо предварительно сформулировать необходимые вопросы и затем их задать должностным лицам организации и на основе полученных ответов сделать вывод о внутреннем контроле по данному участку учета (таблица 1).

Таблица 1.

Вопросник для оценки внутреннего контроля материально-производственных запасов

№ п/п	Вопросы	Ответы		Примечание
		да	нет	
1	Определены ли в учетной политике принципы учета материалов (используемые счета, методы оценки и др.)?			
2	Организован ли аналитический учет материально-производственных запасов, ведутся ли карточки складского учета или книга складского учета?			
3	Проводятся ли инвентаризации материально-производственных запасов?			
4	Заключены ли договоры о материальной ответственности с кладовщиками, заведующими складами?			
5	Привлекаются ли к ответственности лица, виновные в кражах, хищениях?			
6	Производится ли проверка полноты оприходования материально-производственных запасов?			
7	Произведено ли деление материалов на классификационные группы?			
8	Применяются ли при отпуске и приемке материалов измерительные приборы и инструменты?			
9	Имеет ли место поступление материальных ценностей, минуя склад?			
10	Прикладываются ли первичные документы к отчетам материально-ответственных лиц?			
11	Сверяются ли данные отчетов материально-ответственных лиц с данными первичных документов?			
12	Бухгалтерский учет материально-производственных запасов ведут лица, не имеющие доступа к материальным ценностям?			
13	Нет ли расхождений в расчетных, сопроводительных документах и фактически поступивших материально-производственных запасов?			
14	Оформляется ли акт о приемке, если имеются количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов, а также при неотфактурованных поставках?			
15	Осуществляется ли контроль за обоснованностью норм расхода материалов на производство?			
16	Производится ли сверка данных аналитического и синтетического учета производственных запасов?			

Если внутренний контроль находится на низком уровне, то этот факт аудитор должен учесть при разработке плана аудита. Чем ниже оценка внутреннего контроля, тем выше риск необнаружения ошибок и соответственно больше требуется собрать аудиторских доказательств для выражения мнения о достоверности данных по данному участку учета.

С 1 января 2017 г. в РФ введены Международные стандарты аудита (МСА) в качестве национальных стандартов аудита, то есть аудит в России должен проводиться только в соответствии с требованиями МСА [1, с. 288].

В соответствии с МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» [2] аудит должен осуществляться с заранее разработанным планом аудита (таблица 2).

Аудит материально-производственных запасов должен осуществляться с заранее разработанным планом аудита (таблица 2).

Таблица 2.

План проведения аудита материально-производственных запасов

№ п/п	Выполняемые процедуры	Источники информации	Процедуры получения доказательств
2.1	Инвентаризация материально-производственных запасов	Положение об учетной политике, Книги (или карточки) складского учета, хозяйственные договоры с поставщиками на поставку материалов, первичные документы на прием и продажу материально-производственных запасов (счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, акты приемки-передачи, накладные на отпуск материалов), приказ о проведении инвентаризации, инвентаризационные описи, отчеты о движении материальных ценностей, регистры аналитического и синтетического учета по счетам 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция», результаты фактического наблюдения оприходования и выбытия материально-производственных запасов, главная книга, Бухгалтерский баланс	Контрольная инвентаризация отдельных материально-производственных запасов, проверка документов по форме и по содержанию, арифметическая проверка, проверка в хронологическом порядке, проверка от учетной записи к первичному документу и наоборот, анализ ежедневного или пооперационного изменения остатков материально-производственных запасов, опрос материально-ответственных лиц, аудит нетиповых корреспонденций счетов
2.2	Аудит хозяйственных операций по поступлению и оценке материально-производственных запасов		
2.3	Аудит хозяйственных операций по списанию и оценке материально-производственных запасов		
2.4	Аудит корреспонденции счетов по хозяйственным операциям		
2.5	Аудит соответствия данных аналитического и синтетического учета данным главной книги и данным бухгалтерской отчетности		

Основными нормативными документами, регулирующими учет материально-производственных запасов, являются ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [3], «Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» [4], «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению» [5], «Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» [6] и др.

Аудит производственных запасов считается одним из самых сложных, так как номенклатура материалов и сырья может исчисляться тысячами единиц. Чтобы эффективно провести проверку материальных ценностей, используемых в производстве, аудитор должен внимательно ознакомиться с технологическим процессом, порядком хранения и отпуска материалов со складов, отражением особенностей производства в учетной политике.

Аудит материально-производственных запасов должна начинаться, как правило, с проверки организации учета материально-производственных запасов: аудитор должен убедиться в наличии договоров о материальной ответственности кладовщиков, в наличии журналов регистрации доверенностей, выяснить условия хранения материальных ценностей, проверить правильность классификации материально-производственных запасов.

В результате инвентаризации аудитор должна установить, отвечают ли складские помещения соответствующим требованиям, правильно ли складываются материально-производственные запасы. Особое внимание следует обратить на наличие номеров, марок, наименований материальных ценностей и их соответствие данным приходных документов. Результаты инвентаризации должны быть оформлены актом.

При проверке правильности оприходования материально-производственных запасов следует сопоставить документы на оприходование материально-производственных запасов (накладные, счета-фактуры, удостоверения качества) и на оплату этих ценностей (платежные поручения) с данными складского учета и регистрами аналитического учета.

Далее следует проверить правильность оценки материально-производственных запасов. Аудитору следует помнить, что организации предоставлено право выбора варианта отражения в учете материалов. Поступившие материальные ценности должны быть отражены в бухгалтерском учете по фактической себестоимости. При этом может использоваться один из двух вариантов.

1) С использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов», то есть поступившие материалы отражаются по учетной цене, а по мере расходования материалов списывается разница между фактической и учетной ценой.

При этом варианте оценки материалов аудитор должен проверить объективность разработанных учетных цен и наличие номенклатуры ценника, а также правильность списания отклонений между фактической и учетной стоимостью материалов.

2) Без использования счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов», то есть по фактической себестоимости, которая складывается из покупной стоимости и транспортно-заготовительных расходов.

При аудите списания материалов на затраты производства аудитору следует обратить внимание на соблюдение действующих норм расхода материалов и соответствие этих норм технологическим потребностям. В результате могут быть установлены факты излишнего расхода материалов для производства неучтенной продукции и для искусственного увеличения себестоимости.

В соответствии с нормативными документами материалы списываются по одному из следующих вариантов: по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени закупок – метод ФИФО; по себестоимости единицы приобретения материалов. Аудитору необходимо проверить обоснованность, полезность для управления и правильность использования выбранного варианта оценки материальных ресурсов.

Особое внимание необходимо уделить правильности отражения в учете операций по списанию материалов на продажу (через счет 91 «Прочие доходы и расходы») и в счет оплаты труда (через счет 91 «Прочие доходы и расходы»). Очень часто, при отражении данных операций в учете не показывается выручка от продаж, в результате чего налоговой инспекцией применяются к организации финансовые санкции. Аудитору необходимо убедиться, не списывают ли материальные ценности без предварительного оприходования и без оформления по ним расходных документов.

Путем прослеживания хозяйственных операций необходимо установить правильность корреспонденции счетов.

В заключении данные аналитического и синтетического учета сверяются с данными главной и книги и данными бухгалтерской отчетности.

1. Лукина Е.В. Порядок проведения аудита в соответствии с международными стандартами аудита (МСА) // Инновационное развитие науки и образования. монография. Пенза, 2017. С. 288-296.
2. «Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности». Введен в действие на территории РФ Приказом Минфина РФ от 09.01.2019 № 2н // [Электронный ресурс] — Режим доступа. — www.consultant.ru
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). Утверждено Приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н // [электронный ресурс] — Режим доступа. — www.consultant.ru
4. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждены приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н // [электронный ресурс] — Режим доступа. — www.consultant.ru
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. Утверждены Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н // [электронный ресурс] — Режим доступа. — www.consultant.ru
6. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49н // [электронный ресурс] — Режим доступа. — www.consultant.ru