

УДК 657.6

## МЕТОДИКА АУДИТА МАТЕРИАЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ И ТЕНДЕНЦИИ ЕЕ РАЗВИТИЯ

Налецкая Т.Н., канд. экон. наук, доцент, декан факультета цифровой экономики, УО «БГЭУ»

**Аннотация.** В статье рассмотрены основные этапы, цели и задачи аудита материально-производственных запасов, и другие элементы методики повеления аудита данной части краткосрочных активов организации. Изложены тенденции ее изменения под влиянием новаций законодательства. Обоснована необходимость дополнения осуществляемых процедур исследованием вопросов эффективности использования материальных производственных запасов и выявления рисков нарушения или прекращения поставок необходимых ресурсов.

**Ключевые слова:** аудит, цели и задачи аудита, материально-производственные запасы, изменения законодательства, влияние на деятельность организации.

**Введение.** Аудит, как независимая проверка бухгалтерской финансовой отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности, достаточно часто выступает также в качестве инструмента управления, который непосредственно позволяет определять риски организаций и при необходимости устранять их. Особенно это важно в современных геополитических условиях, которые сопровождаются дополнительными опасностями для экономической состоятельности и эффективности функционирования субъектов хозяйствования. Именно поэтому в настоящее время усиливается роль аудита как формы контроля непосредственно взаимосвязанной с системой управления.

**Основная часть.** Цель системы управления организации в первую очередь заключается в обеспечении ее устойчивого экономического развития и достижения намеченных показателей результативности деятельности и задач под воздействием положительных и негативных факторов, сформированных внешней и внутренней средой организации [1, с. 108]. При этом наличие запасов и их оптимальность непосредственно сказываются на эффективности функционирования организации. Именно поэтому достоверность и полнота отражения в бухгалтерском учете и отчетности информации о запасах краткосрочных материальных активов, рисках несвоевременного восполнения потребностей организации в товарно-материальных ценностях необходимых для осуществления ее деятельности и т. п. оказывают огромное значение на обоснованность принимаемых управленческих решений, так как это непосредственно влияет как на результативность деятельности организации, так и, в отдельных случаях, даже может стать причиной ее прекращения.

В начале кратко остановимся на основных моментах принятой в настоящее время методики аудита материальных производственных запасов.

Как отмечалось, цель аудиторской проверки производственных запасов заключается в выражении мнения о правильности их учета и достоверности отражении информации в (бухгалтерской) финансовой отчетности организации. Для достижения этой цели необходимо решить следующие задачи:

1. изучить действующее положение по учетной политике организации по данному участку проверки;
2. проверить постановку и состояние учета, хранения и использования материальных ценностей;
3. проверить правильность оценки материальных запасов;
4. проверить полноту и своевременность оприходования, их использования и списания;
5. проверить обоснование и отклонения от утвержденных норм расходы сырья, горюче-смазочных материалов и других производственных запасов;
6. оценить качество проведенных инвентаризаций, исключить формальность их проведения;
7. проверить своевременность отражения недостатков и излишков в бухгалтерском учете и др.

## С 90-летием университета и учетно-экономического факультета!

В процессе проведения аудита материальных ценностей используются следующие методы и процедуры получения аудиторских доказательств: опрос, например, работников организации по спорным ситуациям; наблюдение; оценка постановки бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля по данному участку учета; подтверждение или запрос сторонним субъектам хозяйствования; выборочная проверка документов для подтверждения правильности их оформления и законности совершаемых хозяйственных операций, отсутствие арифметических ошибок и т.д.

Перечень нормативных правовых документов, которые принимаются во внимание, при проведении аудита материальных запасов очень обширен, так как включает не только документы регулирующие вопросы не только отражения в бухгалтерском учете операций связанных с приобретением и использованием товарных материальных ценностей организации, но и аспекты, связанные с юридическими основаниями и налогообложением такого рода операций. Однако, необходимо отметить, что Инструкция по бухгалтерскому учету запасов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 № 133 (далее - Инструкция № 133), являлась основным документом, который с некоторыми изменениями и дополнениями, регулировала эту сферу бухгалтерского учета на протяжении двенадцати лет. То есть нормативное регулирование данного вопроса было устоявшимся, хорошо разъясненным и понятным с точки зрения практики ее применения и трактования. С 1 января 2023 года вступает в силу Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Запасы» (далее - Стандарт «Запасы») утвержденный Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28.12.2022 № 64 [2], а также внесены изменения в целый ряд нормативных актов, тем или иным образом регламентирующих бухгалтерский учет запасов. Это требует дополнительного внимания к проверке соответствия методик бухгалтерского учета запасов и соответствующих положений Учетной политики организации, применяемых после вступления в силу названного нормативного документа. Проверка достоверности формирования в бухгалтерском учете информации о материальных запасах организации, как и при проверке других аспектов бухгалтерского учета начинается с изучения положений Учетной политики аудируемого лица. Устанавливается все ли необходимые условия оговорены и соответствие их нормам актуальных нормативных правовых актов. Отметим, что при проверке положений Учетной политики организаций вплоть до 2022 года применяются требования Инструкции № 133:

Необходимо проверить следующие условия Учетной политики организации:

- погашение стоимости отдельных предметов в составе средств в обороте (в равными частями за период предполагаемого срока эксплуатации предметов; в размере 50 % стоимости предметов при передаче их со складов в эксплуатацию и 50 % стоимости (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) при выбытии их из эксплуатации или в ином процентном соотношении; 100 % при передаче в эксплуатацию; иной вариант соответствующей специфики деятельности организации);
- оценка материалов при поступлении (по учетным ценам с использованием счета 16 «Отклонение в стоимости материалов»; по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) с отражением на счете 10 «Материалы»);
- определение учетных цен (фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего отчетного периода; планово-расчетные цены; средняя цена группы; средняя цена каждого наименования материалов);
- оценка материалов при их отпуске в производство (по себестоимости каждой единицы; по учетной цене с учетом отклонений; по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО); иной вариант);
- отражение безвозмездного получения запасов (с использованием счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 7 «Прочие доходы по текущей деятельности»; с использованием счета 98 «Доходы будущих периодов»
- отражение затрат, непосредственно связанных с приобретением запасов, методика отражения которых не установлена в Инструкции №133;
- учет транспортно-заготовительных расходов (применение счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» при такой необходимости);

## С 90-летием университета и учетно-экономического факультета!

- распределение расходов по приобретению материальных ценностей (транспортные расходы по доставке запасов на склад предприятия включается в стоимость приобретения ТМЦ пропорционально стоимости товарных позиций; иной вариант);
- учет горюче-смазочных материалов (в местах хранения ведется материально ответственными лицами в карточках складского учета отдельно по каждому наименованию и марке ГСМ; в книгах складского учета отдельно по каждому наименованию и марке ГСМ);
- округление фактического расхода ГСМ (до сотых долей литра; иной вариант);
- Замер остатка ГСМ в баках (с помощью метроштоков; при заполнении бака до полного объема; путем слива топлива; иной вариант);
- учет шин при сезонной замене (приходовать по стоимости недопробега; по цене возможного использования; в количественном выражении);
- учет строительных материалов (использование счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» субсчета 3 «Строительные материалы» или субсчета «Отклонение в стоимости оборудования и строительных материалов»);
- дата принятия на учет импортных товаров (дата их фактического получения на склад; дата их помещения под соответствующую таможенную процедуру; дата принятия к перевозке собственным транспортом; дата принятия к перевозке перевозчиком);
- план счетов (счета, субсчета) (Наличие субсчетов к счетам: 10 «Материалы»; 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» 15 «Заготовление и приобретение материалов» 16 «Отклонение в стоимости материалов»; 003 «Материалы, принятые в переработку»; 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты»);
- Сроки проведения инвентаризации перед составлением годовой отчетности;
- Формы первичных учетных документов;
- Классификация активов в части отнесения к отдельным предметам в составе средств в обороте или к основным средствам (стоимостной критерий или иной порядок).

Затем переходят к изучению вопросов, связанных с обеспечением сохранности товарно материальных ценностей и контроля их наличия и расходования. В ходе проверки определяется либо запрашивается перечень материально-ответственных лиц и проверяется наличие с ними договоров о материальной ответственности. Кроме того, проверяется наличие шкафов и сейфов для драгоценных металлов и бланков строгой отчетности, а также весоизмерительных и других приборов и документов по проведению их поверки.

Важным аспектом аудита материальных запасов организации является изучение материалов инвентаризации этой части краткосрочных активов. При этом обращают внимание на:

1. соблюдение сроков и порядка проведения инвентаризации в соответствии с законодательством и локальными документами организации;
2. правильность оформления инвентарных описей и отражения результатов в бухгалтерском учете;
3. правильность итогов в инвентарных описях и сверка их с данными главной книги.

В процессе исследования первичных учетных документов проверке подлежат вопросы соответствия применяемых форм утвержденным нормативными документами и Учетной политикой организации, полнота и правильность заполнения первичных учетных документов, их наличие по всем хозяйственным операциям.

Параллельно проверяется правильность классификации активов в соответствии с Учетной политикой и законодательством, т.е. отнесение их к соответствующему виду активов, а не к отдельным предметам в составе средств в обороте или к основным средствам.

В процессе исследования операций по поступлению материалов проверяются: документы на право подписи договоров; документы на право подписи документов по движению товарно-материальных ценностей); документы поставщиков (договоры, накладные) с приходными ордерами; записи синтетического и аналитического учета по счетам и субсчетам; правильность оценки материалов, например, приобретенных и безвозмездно полученных; правильность курса валют при оприходовании ценностей; правильность оценки (фактической себестоимости) объектов при постановке на учет, например, не включены ли в себестоимость материалов расходы, связанные с

## С 90-летием университета и учетно-экономического факультета!

приобретением валюты для покупки материалов, правильность распределения транспортно-заготовительных расходов в соответствии с учетной политикой и т. д.

Далее переходят к проверке вопросов отпуска материалов в производство и их выбытия. Среди прочего проверяется наличие перечня должностей и норм выдачи средств индивидуальной защиты, соблюдение норм и сроков носки, норм смывающих и обеззараживающих средств. Происходит изучение документов по установлению норм, например, горюче-смазочным материалам, естественной убыли и потерям. Анализируется реальность установленных норм и наличие отклонений от них. Затем определяется правомерность отнесения на затраты с учетом условий учетной политики и фактических данных, правильность определения превышения норм и отражения их бухгалтерском учете и при расчете налога на прибыль. Так же обращается внимание на оприходование драгоценных металлов, черных и цветных металлов и др. вопросы.

Еще одним вопросом, который подлежит проверке является правильность формирования резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Обращается внимание на документальное оформление резерва (решение руководителя, протоколы комиссий, расчет чистой стоимости реализации и т.п.). Проверяется формируется ли резерв в соответствии с нормами учетной политики организации, своевременность и правильность восстановления резерва при увеличении чистой стоимости реализации и списании запасов. В ходе проверки устанавливается соблюдения порядка использования бланков с определенной степенью защиты. В частности, наличие перечня таких документов, применяемых организацией, порядок их выдачи и хранения, перечни материально-ответственных лиц и договоров о материальной ответственности с ними, порядок списания, своевременность инвентаризаций не использованных бланков.

При проверке материально-производственных запасов уделяется также внимание хозяйственным операциям не являющихся типичными для этой организации, например, оприходование материалов, образовавшихся при ликвидации основных средств, оформление товарных займов, уценка товарно-материальных ценностей, списание неликвидов и др. Такие хозяйственные операции проверяются в сплошном порядке.

Далее изучается корреспонденция счетов и правильность отражения налога на добавленную стоимость при приобретении и выбытии материалов. В ходе проверки обращается внимание на корреспонденцию счетов, выборочным путем проверяется верность проводок, проведенных в бухгалтерском учете. Большое внимание при проверке обращается на обоснованность отражения НДС на счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», а также начисление НДС при реализации, безвозмездной помощи и в других ситуациях. На завершающем этапе проверки изучается соответствие данных в первичных учетных документах данным регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, сверяется сальдо по счетам в регистрах бухгалтерского учета на начало проверяемого периода и конец предшествующего периода.

Говоря об основных изменениях, которые необходимо принимать во внимание к формированию Учетной политики и исследованию операций с материальными запасами после вступления в силу Стандарта «Запасы» необходимо отметить следующие моменты:

- дано определение запасов, в котором нет стоимостных критериев. Привязка идет к сроку получения экономических выгод от использования актива: не более 12 месяцев или в течение обычного операционного цикла, превышающего этот срок. При этом если организация планирует ориентироваться на операционный цикл при признании запасов, то его период нужно указать в учетной политике;
- в перечень детальной расшифровки состава запасов добавлены отгруженная продукция, отгруженные товары, выручка от реализации которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете;
- необходимо привести в соответствие нового стандарта, применяемую в Учетной политике организации терминологию. В частности, определено понятие «первоначальная стоимость». Под которой понимается стоимость, по которой запасы принимаются к бухгалтерскому учету (фактическая себестоимость, чистая стоимость или условная оценка);
- установлен отчетный период - месяц, а отчетная дата - его последний день.
- учетной политике начиная с 2023 года необходимо закрепить дату принятия запасов

## С 90-летием университета и учетно-экономического факультета!

к бухгалтерскому учету.

- Стандарт «Запасы» не содержит отдельного положения по оценке принимаемых к учету товаров, следовательно, в общем случае их первоначальная стоимость формируется так же, как и стоимость любых других приобретенных запасов.

- первоначальная стоимость незавершенного производства и готовой продукции по фактической себестоимости Стандарт "Запасы" предписывает определять. Исключение сделано для массового и серийного производства, а также попутной (сопряженной, побочной) продукции.

- изменены также порядок учета резерва под снижение стоимости материальных ценностей, тары, совершающей многократный оборот, в том числе залоговой тары и др. [3]

Это лишь краткий перечень основных изменений, в части регулирования вопросов бухгалтерского учета, но даже его достаточно, чтобы понять, аудиторские процедуры, связанные с подтверждением достоверности показателей остатков и движения материальных запасов обретут более важное значение и станут более трудоемкими, по крайней мере в переходном периоде.

Кроме того, хотелось бы отметить, что перечень вопросов, которые подлежат проверке при исследовании операций с товарно-материальными запасами необходимо дополнить изучением наличия достаточного уровня запасов и их оптимальности. Как отмечалось, достижение оптимального объема запасов, является неотъемлемым условием достижения высокой эффективности результативность деятельности организации, это неоспоримый факт, связанный с тем, что излишние запасы товарно-материальных ценностей не только замедляют кругооборот средств организации, но и сопряжены с риском повышения потерь связанных с их порчей, естественной убылью, дополнительными затратами на хранение этих активов. Одновременно отсутствие необходимого для нормального функционирования организации уровня запасов, сбоев или прекращение поставок важных материалов и аналогичных ценностей, могут не только серьезно негативно отразиться на деятельности организации, но и даже привести к невозможности ее продолжения.

В связи с чем, исследование вопросов связанных с наличием материальных запасов в организации, эффективностью их использования и выявление рисков нарушения или прекращения поставок необходимых ресурсов представляется целесообразным сделать неотъемлемым элементом методики проведения аудита материальных производственных запасов организации, особенно насущными эти вопросы становятся в действующей геополитической обстановке.

**Заключение.** Таким образом запасы материальных ресурсов – это важная составляющая активов организации. Аудит материально-производственных запасов может и должен не только обеспечивать выявление ошибок в бухгалтерском учете и подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности, но и указывать на существенные аспекты в части эффективности использования этой части краткосрочных материальных активов и рисков связанных

### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Лесная И.А., Бжаско А.А. Аудит материально-производственных запасов и его значение в принятии управленческих решений в современных условиях // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2020. – № 3-1 (61). – С. 108-111
2. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Запасы» утвержденный Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28.12.2022 № 64 Pravo.by [Электронный ресурс] - 2023. - Режим доступа: <https://pravo.by/document/?guid=12551&p0=W22339296&p1=1> - Дата доступа: 01.02.2023.
3. Левкевич, Е.Ф., Олотовник, Н.В., Казак, Н.В., Дубовская, Т.А. Новый национальный стандарт «Запасы» и иные изменения бухучета с 2023 г. Комментарий к постановлению минфина от 28.12.2022 № 64 Е.Ф. Левкевич, Н.В. Олотовник, Н.В. Казак, Т.А. Дубовская // Ilex [Электронный ресурс] - 2023. - Режим доступа: <https://ilex.by/news/novyyj-natsionalnyj-standart-zapasy-i-nyie-izmeneniya-buhucheta-s-2023-g/> - Дата доступа: 01.02.2023.
4. Практический аудит : учебное пособие для студентов учреждений высшего образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / В.Н. Лемеш [и др.]. - 3-е изд., перераб. и доп. - Минск : Амалфея, 2021. - 419 с.

### AUDIT OF INVENTORIES AND TRENDS OF ITS DEVELOPMENT

**Naletskaya T.N., Ph.D. economy Sci., Associate Professor, Dean of the Faculty of Digital Economy of BSEU**

**Annotation.** The article discusses the main stages, goals and objectives of the audit of inventories, and other elements of the audit of this part of the organization's assets, are outlined the tendencies of its change under the influence of legislative innovations. The necessity of supplementing the ongoing procedures with a study of the issues of the efficiency of the use of material production reserves and identifying the risks of disruption or termination of the supply of necessary resources is substantiated.

**Keywords:** audit, goals and objectives of the audit, inventories, changes in legislation, impact on the activities of the organization.