КОНЦЕПТ
научно-методический электронный журнал
Тер-Григорьянц А. А., Каминская Е. Ю., Жариков М. П. Методика аудиторской проверки операций с товарно-материальными ценностями // Концепт. – 2015. – № 01 (январь). – ART 15022. – 0,3 п. л. – URL: http://e-koncept.ru/2015/15022.htm. – Гос. рег. Эл № ФС 77-49965. – ISSN 2304-120X.
ART 15022 УДК 336.6

Тер-Григорьянц Анна Александровна,
доктор экономических наук, доцент кафедры экономического анализа и аудита ФГАОУ ВПО «Северо-Кавказский федеральный университет», г. Ставрополь
ann_ter@mail.ru

Каминская Елена Юрьевна,
магистрант ФГАОУ ВПО «Северо-Кавказский федеральный университет», г. Ставрополь

Жариков Максим Павлович,
магистрант ФГАОУ ВПО «Северо-Кавказский федеральный университет», г. Ставрополь

Методика аудиторской проверки операций с товарно-материальными ценностями

Аннотация. *Рассматриваются методические положения и процедурные вопросы аудита операций с товарно-материальными ценностями.*
Ключевые слова: *аудиторская проверка, товарно-материальные ценности, существенность, рабочие документы.*
Раздел: *(04) экономика.*

В условиях современной экономики аудит выступает необходимой формой контроля. В соответствии с Федеральным законом РФ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.08 г. № 307-ФЗ, аудит представляет собой независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности [1].

При этом важным направлением аудита является проверка операций с товарно-материальными ценностями (далее – ТМЦ). Независимая объективная проверка материально-производственных запасов (далее – МПЗ) предприятия способствует предупреждению нерационального накопления сырья и продукции, повышению ответственности работников за результаты производственной и коммерческой деятельности хозяйствующего субъекта, а также обеспечению стабильности его финансового состояния.

Следует отметить, что учет хозяйственных операций с товарно-материальными запасами характеризуется повышенным уровнем риска по ряду причин:

– списание ТМЦ под несуществующие заказы с целью увеличения себестоимости выпуска продукции и снижения налогов на прибыль и имущество;
– высокий риск хищений;
– значительный объем операций и первичной учетной документации, что может привести к отсутствию оправдательных документов, несанкционированному списанию МПЗ и др.;
– искажение фактов списания ТМЦ вследствие технических ошибок при подсчете и измерении совершаемых операций на стадии сбора и регистрации информации.

Обеспечение достоверности информации об операциях с товарно-материальными ценностями, определяющей обоснованность показателей доходов, расходов и финансовых результатов организации, обусловливает высокие требования к качеству аудиторской проверки.

Аудиторскую проверку операций материально-производственных запасов целесообразно проводить в последовательности, представленной наглядно на рис. 1.

КОНЦЕПТ
научно-методический электронный журнал
ART 15022 УДК 336.6
Тер-Григорьянц А. А., Каминская Е. Ю., Жариков М. П. Методика аудиторской проверки операций с товарно-материальными ценностями // Концепт. – 2015. – № 01 (январь). – ART 15022. – 0,3 п. л. – URL: http://e-koncept.ru/2015/15022.htm. – Гос. рег. Эл № ФС 77-49965. – ISSN 2304-120X.

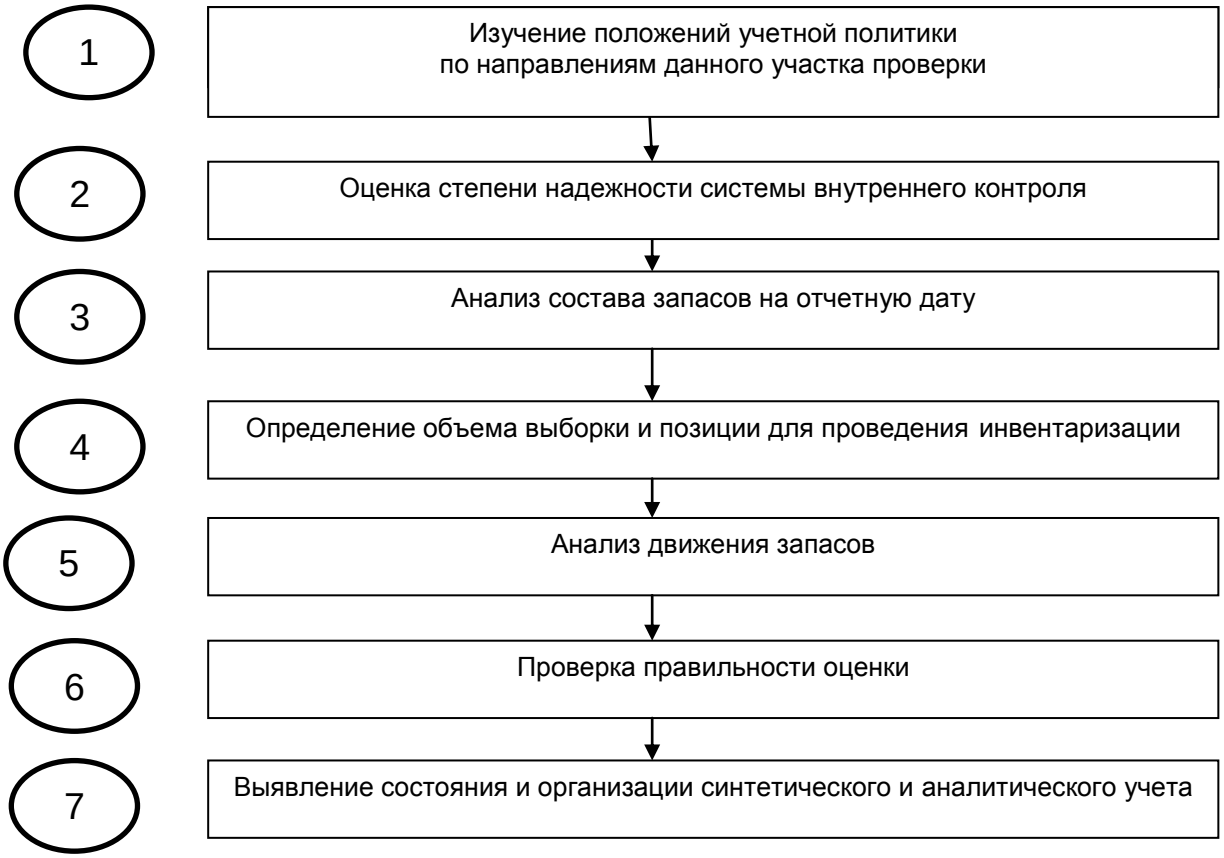

Рис. 1. Алгоритм проведения аудиторской проверки материально-производственных запасов предприятия

Аудиторская проверка операций с ТМЦ начинается с анализа работы материального отдела бухгалтерии и складов. Объектами данной проверки могут выступать: договоры о материальной ответственности, список материально ответственных лиц, приказы руководителя об их назначении и др.

В процессе сбора аудиторских доказательств анализируют применимость выбранной учетной политики организации, правильность и последовательность ее применения; тестируют систему внутреннего контроля; разрабатывают план и программу аудита.

Для определения состояния системы внутреннего контроля организации аудитор использует такую процедуру, как запрос, то есть получение информации у персонала и руководства экономического субъекта, что позволяет спланировать состав основных контрольных процедур, а также определить специфические черты бухгалтерского учета ТМЦ на предприятии.

Для оценки системы (состояния) бухгалтерского учета и внутреннего контроля возможно использовать тестирование, перечень вопросов которого включает:

1) внутренний контроль (имеется ли в организации служба внутреннего контроля; проводится ли инвентаризация ТМЦ; осуществляется ли проверка полноты и своевременности оприходования материалов; проверяется ли законность и целесообразность расходования производственных запасов);

2) систему учета (произведена ли классификация производственных запасов для их учета; выделяются ли НДС отдельной строкой в расчетных и платежных документах; сверяются ли систематически данные аналитического и синтетического учета;

КОНЦЕПТ
научно-методический электронный журнал
ART 15022 УДК 336.6
Тер-Григорьянц А. А., Каминская Е. Ю., Жариков М. П. Методика аудиторской проверки операций с товарно-материальными ценностями // Концепт. – 2015. – № 01 (январь). – ART 15022. – 0,3 п. л. – URL: http://e-koncept.ru/2015/15022.htm. – Гос. рег. Эл № ФС 77-49965. – ISSN 2304-120X.

составляются ли акты списания ТМЦ, приходящих в непригодность; соответствует ли нормативным требованиям порядок составления бухгалтерской отчётности).

Результаты тестирования позволяют определить, к какому уровню относится система внутреннего контроля МПЗ хозяйствующего субъекта: низкому, ниже среднего, среднему или высокому. Данный анализ будет способствовать повышению эффективности планирования аудита.

При этом в плане аудиторской проверки операций с товарно-материальными ценностями целесообразно включать следующие виды работ:

1. Инвентаризация ТМЦ.
2. Аудит товарных запасов.
3. Аудит операций с материально-производственными запасами.
4. Экономический анализ использования ТМЦ.

Для определения характера и объёма проводимых аудиторских процедур с целью получения критериев оценки результатов на стадии планирования аудита необходимо установить уровень существенности и приемлемый аудиторский риск. Этого требуют и российские стандарты аудита. Оценку существенности и рисков необходимо проводить для каждого участка работ и, в частности, для материального учёта.

Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения. При установлении уровня существенности аудитор исходит из основных показателей деятельности хозяйствующего субъекта [2]. Так, в мировой практике уровень существенности определяется как усреднённое значение следующих показателей (рис. 2):

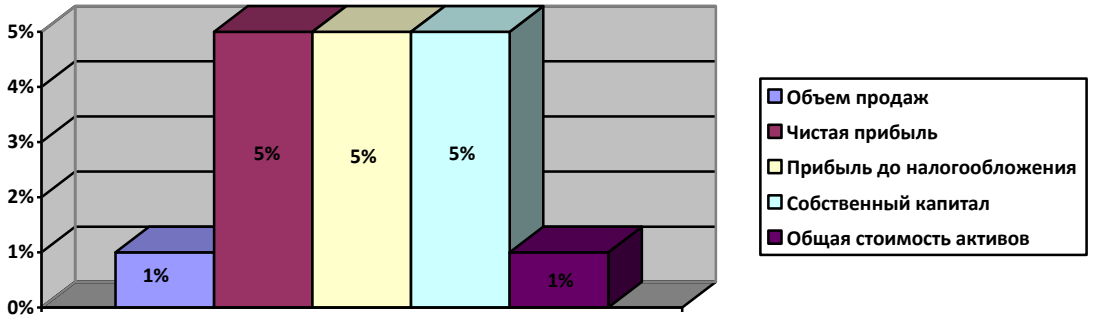

Рис. 2. Значения уровня существенности информации в мировой практике [3]

В российской практике сложились следующие соотношения показателей (рис. 3):

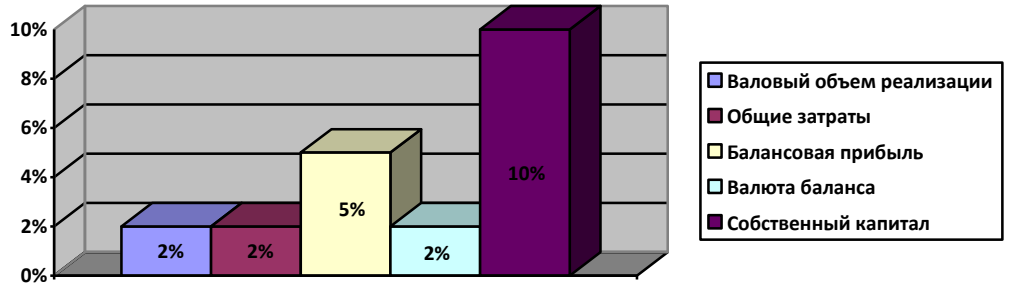

Рис. 3. Значения уровня существенности информации в российской практике [4]

Существенность – величина относительная, а не абсолютная, поэтому в процессе проверки аудитор может изменять свое мнение о существенности информации, но в пределах норм, разработанных для внутреннего пользования аудиторской фирмы.

В соответствии с разработанным планом аудиторской проверки ТМЦ формируется программа аудита, включающая следующие разделы:

1. Инвентаризация ТМЦ: установление соответствия данных складского учета данным бухгалтерского учета, субсчетам и номенклатурным номерам материалов; проверка полноты и качества инвентаризации.
2. Аудит товарных запасов: проверка правильности оформления договоров на приобретение и полноты оприходования товаров; проверка правильности оценки и формирования стоимости товаров; встречная сверка учетных документов; проверка правильности оформления продажи товаров; проверка данных аналитического и синтетического учета, проверка корреспонденции счетов.
3. Аудит операций с материально-производственными запасами: проверка операций по поступлению и оприходованию МПЗ; проверка аналитического учета движения материальных ценностей на складах предприятия; проверка учета использования МПЗ; проверка данных аналитического и синтетического учета, проверка корреспонденции счетов.
4. Экономический анализ использования материальных ценностей: выявление неиспользуемых ТМЦ в течение отчетного года; выявление неиспользуемых ТМЦ свыше одного и более лет.

Проверка правильности проведения организацией инвентаризации является основой аудиторской проверки, а в качестве рабочего документа аудитора применяется типовая форма инвентаризационной ведомости ИНВ-3.

При этом в процессе инвентаризации ТМЦ должны выполняться следующие требования:

– соблюдение порядка и сроков проведения инвентаризации, утверждение состава инвентаризационной комиссии;
– организация процесса инвентаризации должна обеспечить достоверность подсчета количества ТМЦ;
– материальные ценности, принятые организацией на ответственное хранение, должны быть внесены в отдельные инвентаризационные описи.

В целях подтверждения учетных остатков на отчетную дату выполняются процедуры «пересчет вперед» или «пересчет назад», заключающиеся в построении оборотной ведомости по выбранным позициям от даты проведения инвентаризации до отчетной даты. Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором была завершена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовой бухгалтерской отчетности. Следует отметить, что отсутствие на предприятии внезапных инвентаризаций и постоянно действующей инвентаризационной комиссии не позволяет в должной степени следить за сохранностью ТМЦ на складах и в магазинах.

Аудит операций с материально-производственными запасами осуществляется на основе изучения и сопоставления данных первичных расчетно-платежных документов (счетов-фактур, накладных, требований на отпуск материалов) и учетных регистров.

Проверка обоснованности возмещения НДС по приобретенным предприятием материальным ценностям проводится по данным расчетно-платежных документов, документов на оприходование и использование материальных запасов.

КОНЦЕПТ
научно-методический электронный журнал
ART 15022 УДК 336.6
Тер-Григорьянц А. А., Каминская Е. Ю., Жариков М. П. Методика аудиторской проверки операций с товарно-материальными ценностями // Концепт. – 2015. – № 01 (январь). – ART 15022. – 0,3 п. л. – URL: http://e-koncept.ru/2015/15022.htm. – Гос. рег. Эл № ФС 77-49965. – ISSN 2304-120X.

Учет запасов на складе ведется параллельно учету в бухгалтерии. При аудите складского учета материалов проверяется вариант учета движения запасов на складах; обоснованность записей в регистрах аналитического учета; сопоставимость данных в карточках или книгах складского учета с данными ведомостей остатков материальных запасов; соблюдение графика документооборота.

Что касается проверки реализации товаров, то основной аналитической процедурой, используемой в процессе аудита, является определение соответствия информации проверяемых первичных документов данным регистров бухгалтерского учета.

В процессе проведения аудиторской проверки аудитором могут быть составлены рабочие документы, представленные в табл. 1, 2, 3.

Таблица 1

Рабочий документ по проверке правильности составления корреспонденции счетов по МПЗ

Содержание операции	***Корреспондирующие счета***		***Выявленные ошибки***
	Дебет	*Кредит*	
1	2	3	4

Таблица 2

Рабочий документ аудитора при проверке первичных документов по МПЗ

№ п/п	***Дата***	***Содержание операции***	***Сумма, руб.***	***Счет-фактура***	***Товарная накладная***	***Товаро-транспортная накладная***	***Договор***
	2	3	4	5	6	7	8

Таблица 3

Рабочий документ аудитора при проверке правильности оформления первичных документов по МПЗ

Наименование документа	***Дата***	***Содержание операции***	***Сумма по документу руб.***	***Сумма по расчету аудитора, руб.***
1	2	3	4	5

В ходе аудиторской проверки должно быть подтверждено, что операции по продаже ТМЦ надлежащим образом санкционированы; на счетах бухгалтерского учета отражены фактически совершенные сделки; суммы продажи правильно определены и отражены в учете своевременно; стоимостная оценка операций выбытия товаров правильно осуществлена.

Завершающие процедуры аудита ТМЦ – анализ ошибок, выявленных в ходе проверки, и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности, а также формирование мнения аудитора о достоверности показателей по товарно-материальным запасам в бухгалтерской отчетности.

Таким образом, аудиторская проверка операций с товарно-материальными ценностями является неотъемлемой формой финансового контроля деятельности предприятия, способствует стабильности финансового состояния хозяйствующего субъекта, а также позволяет своевременно выявлять возникающие проблемы и принимать меры по их ликвидации.

КОНЦЕПТ
научно-методический электронный журнал
ART 15022 УДК 336.6
Тер-Григорьянц А. А., Каминская Е. Ю., Жариков М. П. Методика аудиторской проверки операций с товарно-материальными ценностями // Концепт. – 2015. – № 01 (январь). – ART 15022. – 0,3 п. л. – URL: http://e-koncept.ru/2015/15022.htm. – Гос. рег. Эл № ФС 77-49965. – ISSN 2304-120X.

Ссылки на источники

1. Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.08 г. № 307-ФЗ. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Барышников Н. П. Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение. – М.: ННД «Филин», 2012.
3. Там же.
4. Там же.

ISSN 2304-120X
01
9 772304 120159

Anna Ter-Grigor'yants,
Doctor of Economic Sciences, Associate Professor at the chair of Economic Analysis and Audit, North-Caucasian Federal University, Stavropol
ann_ter@mail.ru
Elena Kaminska,
Master student, North-Caucasian Federal University, Stavropol
Maxim Zharikov,
Master student, North-Caucasian Federal University, Stavropol

Technique of audit operations with inventory values

Abstract. The paper deals with methodical provisions and procedural issues of audit operations with inventory values.

Key words: audit, inventory items, materiality, working papers.

References

1. *Federal'nyj zakon RF "Ob auditorskoj dejatel'nosti" ot 30.12.08 g. № 307-FZ.* Dostup iz sprav.-pravovoj sistemy "Konsul'tant Pljus" (in Russian).
2. Baryshnikov, N. P. (2012) *Buhgalterskij uchet, otchetnost' i nalogooblozhenie*, NND "Filin", Moscow (in Russian).
3. Ibid.
4. Ibid.

Рекомендовано к публикации:
Некрасовой Г. Н., доктором педагогических наук, членом редакционной коллегии журнала «Концепт»