

Методические рекомендации по выявлению и квалификации типичных нарушений при проверке материально-производственных запасов и наблюдении за инвентаризацией

(раздел 4 Свода методических рекомендаций по вопросам внешнего контроля качества работы членов СРО НП МоАП)

Перечень нормативно-правовых актов:

- Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» (ФПСАД 17), пункты 2-15;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н)
- Методические рекомендации по получению аудиторских доказательств в конкретном случае (инвентаризация) (одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 41 от 22.12.2005).

1. В соответствии с п.2 ФПСАД 17, *«если величина материально-производственных запасов является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно количества и состояния материально-производственных запасов, присутствуя при их инвентаризации»*. Из этого следует, что при несущественной для аудируемой отчетности величине материально-производственных запасов (далее- МПЗ) у аудитора не возникает обязанность присутствовать на их инвентаризации. Исходя из общих требований п. 6 ФПСАД 2, аудитору следует отразить свое профессиональное суждение о несущественности величины МПЗ в рабочем документе, наряду с другой информацией о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств.

2. В соответствии с п.4 ФПСАД 4, аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению. Из этого следует, что аудитор должен самостоятельно, используя свое профессиональное суждение, определить уровень существенности для определения обязательности своего присутствия на инвентаризации МПЗ или обязательности проведения дополнительных процедур в соответствии с п.3,4 ФПСАД 17. Этот уровень существенности определяется аудитором независимо от уровня

существенности выявленных в ходе аудита искажений бухгалтерской отчетности. Контролеру качества следует установить, имеются ли надлежащие основания для вывода аудитора о существенности (несущественности) величины МПЗ для целей наблюдения за инвентаризацией. Достаточным основанием является установление аудитором факта превышения (не превышения) расчетного показателя существенности для целей наблюдения за инвентаризацией.

3. В соответствии с п.27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н), проведение инвентаризации обязательно, в частности, перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года, а так же за исключением инвентаризации основных средств, которая может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов - один раз в пять лет). На практике в процессе выполнения аудиторского задания могут сложиться следующие ситуации:

- аудлируемое лицо не проводило инвентаризацию перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, нарушив п.27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;
- аудлируемое лицо провело инвентаризацию перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме инвентаризации МПЗ), однако аудитор не наблюдал за ней;
- аудлируемое лицо провело инвентаризацию перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (включая инвентаризации МПЗ), однако аудитор не наблюдал за ней.

Рекомендованные действия контролера качества в каждом из этих случаев описаны ниже в пунктах 4-7.

4. Не соблюдение аудлируемым лицом п.27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации является нарушением, которое должно быть рассмотрено аудитором в рамках рассмотрения соблюдения аудлируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита.

При этом не проведение инвентаризации активов и обязательств (кроме МПЗ) само по себе не влияет на показатели бухгалтерской отчетности. В соответствии с п.3 ФСАД 6/2010, *«в отношении нормативных правовых актов, требования которых не оказывают непосредственное влияние на формирование числовых показателей бухгалтерской отчетности и раскрытие информации в ней, но исполнение которых является условием ведения аудлируемым лицом деятельности, непрерывного продолжения этой деятельности, предупреждения негативных последствий (например, наличие лицензии на осуществление деятельности, соблюдение требований к обеспечению платежеспособности, следование требованиям законодательства в отношении окружающей среды), аудитор должен выполнить аудиторские процедуры, позволяющие выявить случаи несоблюдения тех требований нормативных правовых актов, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность»*.

Таким образом, при наличии в аудиторском заключении модификации по причине не проведения аудируемым лицом инвентаризации (кроме инвентаризации МПЗ), контролер качества должен проверить наличие обоснованного вывода аудитора о существенном влиянии данного обстоятельства на конкретные показатели бухгалтерской отчетности. Если в рабочих документах аудитора не зафиксированы основания к такому выводу (например, нет выводов о том, какая конкретно часть бухгалтерской отчетности искажена, и почему аудитор считает эти искажения существенными), контролер качества должен квалифицировать модификацию аудиторского заключения как безосновательную.

5. В нормативных документах отсутствуют требования об обязательном получении аудиторских доказательств путем наблюдения за инвентаризацией (кроме требований ФПСАД 17 о наблюдении за инвентаризацией МПЗ). В ряде случаев наблюдение за инвентаризацией не может быть осуществлено технически (например, при инвентаризации дебиторской и/или кредиторской задолженности). В связи с этим, если аудитор модифицировал аудиторское заключение по причине не наблюдения аудитора за инвентаризацией активов и обязательств (кроме МПЗ), контролер качества должен проверить обоснованность данной модификации. Аудитор должен обосновать в рабочем документе невозможность проведения аудиторских процедур, которые позволили бы подтвердить сведения об активах и обязательствах аудируемого лица. Например, сведения о дебиторской задолженности и финансовых вложениях могут подтверждаться запросами третьих лиц в порядке, регламентированном ФПСАД 18. Если в рабочих документах аудитора не зафиксированы основания к такому выводу (с указанием того, почему аудитор не смог провести результативные аудиторские процедуры, не прибегая к наблюдению за инвентаризацией активов и обязательств), контролер качества должен квалифицировать модификацию аудиторского заключения как безосновательную.

6. В ситуации, изложенной в п.5, если аудитор обосновал модификацию аудиторского заключения по причине не наблюдения за инвентаризацией активов и обязательств, контролеру качества следует убедиться в том, что вид аудиторского заключения соответствует требованиям ФСАД 2/2010. Так, информация о не наблюдении за инвентаризацией активов и обязательств, указанная в аудиторском заключении, представляет собой сообщение о том, что у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение об активах и обязательствах аудируемого лица. В этом случае возможное влияние необнаруженных искажений, очевидно, может быть одновременно существенным и всеобъемлющим для аудируемой бухгалтерской отчетности. Это предполагает выдачу аудиторского заключения с отказом от выражения мнения (п.16 ФСАД 2/2010).

7. Не присутствие аудитора на инвентаризации МПЗ делает невозможным использование данной аудиторской процедуры для подтверждения сведений о величине материально-производственных запасов. Однако, в соответствии с п.8 ФСАД 2/2010 *«отсутствие возможности выполнения какой-либо аудиторской процедуры не является ограничением объема аудита, если аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства путем выполнения альтернативных аудиторских процедур»*. Невозможность наблюдения аудитора за инвентаризацией МПЗ не является препятствием для выбора и осуществления дополнительных аудиторских процедур.

Примеры дополнительных аудиторских процедур при невозможности наблюдения за инвентаризацией указаны в п.3 ФПСАД 17 (самостоятельный выборочный осмотр и пересчет запасов или наблюдение за проведением инвентаризации в другой день), п.4 ФПСАД 17 (проверка документации по последующей продаже материально-производственных запасов, приобретенных до проведения инвентаризации). Таким образом, при модификации аудиторского заключения по причине не наблюдения за инвентаризацией МПЗ предполагается, что аудитор пытался провести дополнительные аудиторские процедуры, но они по какой-то причине не дали результатов или их проведение оказалось невозможным. Контролеру качества в этом случае следует убедиться в наличии рабочих документов, подтверждающих попытку проведения дополнительных аудиторских процедур.

8. Невозможность проведения дополнительных аудиторских процедур должна быть надлежащим образом описана в рабочих документах аудиторской проверки. Контролер качества должен проверить как сам факт документирования всех обстоятельств, так и обоснованность вывода аудитора. Так, например, не являются надлежащими основаниями для отказа от проведения дополнительных аудиторских процедур следующие обстоятельства:

- специфика деятельности организации;
- ограничения аудита по времени;
- поскольку данная процедура не была предусмотрена договором;
- поскольку данная процедура не была включена в программу проверки;
- не включение аудитора в состав инвентаризационной комиссии.

Ненадлежащее основание для отказа от проведения дополнительных аудиторских процедур должно квалифицироваться контролером качества как нарушение требований ФПСАД 17.

9. В случае успешного проведения дополнительных аудиторских процедур у аудитора появляются необходимые достаточные аудиторские доказательства в отношении величины МПЗ. Следовательно, в этом случае у аудитора отсутствует основание сослаться на ограничение объема. Модификация аудиторского заключения в отношении не наблюдения за инвентаризацией, при одновременном успешном проведении дополнительных аудиторских процедур, должна быть квалифицирована контролером качества как нарушение требований ФСАД 2/2010 .

10. В отличие от ранее действовавшего ФПСАД 6, действующий с 17.08.2010г. федеральный стандарт аудиторской деятельности ФСАД 2/2010 не предусматривает специальной формы указания основания для выражения мнения с оговоркой в случае не наблюдения за инвентаризацией. Исходя из общих требований п.32 ФСАД 2/2010, *«если аудитор выражает модифицированное мнение из-за отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, то аудитор должен включить в специальную часть описание причин этого»*. Исходя из этого, аудитор должен

сформулировать основание для выражения модифицированного мнения таким образом, чтобы

- указать на не наблюдение аудитора за инвентаризацией,
- описать влияние этого обстоятельства на возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении величины материально-производственных запасов.

Ненадлежащая формулировка основания для модифицированного мнения должна квалифицироваться контролером качества как нарушение ФСАД 2/2010.

Следует учесть, что информация о проведении дополнительных аудиторских процедур, их результате или причине их не проведения может быть отражена в качестве основания для модифицированного мнения. Однако, действующие федеральные стандарты аудиторской деятельности не регламентируют обязанность аудитора по указанию в аудиторском заключении информации о проведении (не проведении) дополнительных аудиторских процедур. Следовательно, решение указывать или не указывать в аудиторском заключении информацию о неудачных или не состоявшихся дополнительных аудиторских процедурах принимается аудитором в соответствии с его профессиональным суждением.

11. В отличие от ранее действовавшего ФПСАД 6, действующий с 17.08.2010г. федеральный стандарт аудиторской деятельности ФСАД 2/2010 не предусматривает специальной формы выражения мнения с оговоркой в случае не наблюдения за инвентаризацией. В соответствии с п.35 «б» ФСАД 2/2010, мнение с оговоркой в связи с отсутствием возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства излагается в стандартной формулировке *«По нашему мнению, за исключением возможного влияния на бухгалтерскую отчетность обстоятельств, изложенных в части, содержащей основание для выражения мнения с оговоркой, бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение [аудируемого лица] по состоянию на [отчетная дата], результаты [его] финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за [отчетный год] год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.»*

Таким образом, использование после 17.08.2010г. для выражения мнения аудитора оборота *«за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов»* или аналогичных формулировок является неправомерным и должно квалифицироваться контролером качества как нарушение требований ФСАД 2/2010.

12. Ниже на рис.1 представлена рекомендуемая последовательность действий контролера качества по выявлению возможных нарушений соблюдения аудитором требований федеральных стандартов аудиторской деятельности при выполнении процедур проверки материально-производственных запасов и наблюдения за инвентаризацией.

Рис.1. Рекомендуемая схема действий контролера качества по выявлению возможных нарушений соблюдения аудитором требований федеральных стандартов аудиторской деятельности при выполнении процедур проверки материально-производственных запасов и наблюдения за инвентаризацией.

