

## **Трансформация принципов анализа и аудита материально-производственных запасов в контексте изменений законодательно-нормативной базы**

**Моисеенко И.А.**, кандидат экономических наук, кафедра бухгалтерского учета, управления и маркетинга, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Пятигорск, Российская Федерация.

**Ансоков А.Т.**, магистрант, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Пятигорск, Российская Федерация.

**Аннотация.** Во время осуществления анализа и аудита транзакций с МПЗ большую важность имеет возможность изменяться законодательным документам и нормативам государства. В современное время в российском государстве сформировалась законодательная база, которая раскрывает и регламентирует определения правового режима применения МПЗ, учетные методы транзакций с ними. Понимание нормативной базы анализа и аудита запасов производства поможет выполнить высококачественный аудит и аналитику. Законодательные документы и нормативные акты в сфере бухгалтерского учета и аудита считаются довольно качественными. Но в сфере анализа МПЗ можно обнаружить, что некоторые нормативные акты проработаны еще не полностью. В статье раскрыта группировка нормативно-правовой базы учета анализа и аудита МЗП, которая учитывает нормативные документы, имеющие общий характер и использующиеся на практике в любой отрасли и виде деятельности компании.

**Ключевые слова:** аудит, анализ, материально-производственные запасы, нормативно-правовая база.

## **The transformation of the principles of analysis and audit of material inventory in the context of changes in laws and regulations**

**Moiseenko I.A.**, candidate of economic Sciences, Department of accounting, management and marketing, Russian economic University n. a. G. V. Plekhanov, Pyatigorsk, Russian Federation

**Anshakov A.T.**, graduate student, Russian economic University n. a. G. V. Plekhanov, Pyatigorsk, Russian Federation

**Annotation.** During the implementation of the analysis and audit of transactions with inventories greater importance is the opportunity to change legislation and regulations of the state. In modern times the Russian state has formed a legal framework that opens and reglamentary definition of the legal regime of the use of inventories, accounting methods transactions with them. Understanding of the regulatory framework analysis and audit of the reserves of production will help to perform high quality audit and Analytics. Legislative documents and normative acts in the field of accounting and auditing are considered to be pretty high quality. But in the field of analysis of the MPZ, you may find that certain instruments are not yet fully developed. The article deals with the grouping of the regulatory framework of accounting analysis and audit, the minimum wage, which takes into account regulations that are General in nature and are used in practice in any sector and activity of the company.

**Keywords:** audit, analysis, inventory, legal framework.

Во время осуществления анализа и аудита транзакций с МПЗ большую важность имеет возможность изменяться законодательным документам и нормативам государства. На основе законодательных актов формируются общие принципы, правила ведения бухгалтерского учета, оценки и аудиторской проверки некоторых объектов, регламент формирования бухгалтерских отчетов

и документации. В нормативных актах общего характера есть отдельные положения, непосредственно имеющие отношение к МПЗ.

Принято считать, что основные научные положения можно назвать принципами науки. Любая теория должна базироваться на таких принципах. Остальные теоретические положения можно разделить на производные, так как они формируются путем логических действий из существующих принципов. А сами принципы нельзя вывести логически. Верный выбор принципов оказывает влияние на качество и целую структуру всей теории. Мы считаем, что у принципов должны быть такие характеристики, как универсальность, понятность, общее значение.

По мнению профессора Я.В. Соколова<sup>1</sup> принципы считаются основным положением, определяющим все дальнейшие утверждения. В написанном им научном труде «Бухгалтерский учет от истоков до наших дней» он описывает девять наборов принципов. Знаменитый бухгалтер Р. Энтони из США<sup>2</sup> выявил одиннадцать принципов и назвал их концепциями финансового измерения, обособленной организации, действующего предприятия, учета по стоимости, двойственности учета (двойной записи), учетного периода, консерватизма, реализации, увязки, последовательности, существенности.

В словаре Оксфорда в качестве принципов признают «главный закон или правило, которое было принято для управления деятельностью. Он считается надежным базисом поведения или практической работы». Остальные существующие теоретические положения считаются производными. Они выводятся через принципы, обладают своей иерархией.

В современное время в российском государстве сформировалась законодательная база, которая раскрывает и регламентирует определения правового режима применения МПЗ, учетные методы транзакций с ними. Понимание нормативной базы анализа и аудита запасов производства поможет выполнить высококачественный аудит и аналитику. Законодательные

---

<sup>1</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: Аудит : ЮНИТИ, 1996. – С. 389.

<sup>2</sup> Энтони Р., Дж. Рис Учет: ситуации и примеры. Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1993. – С. 24.

документы и нормативные акты в сфере бухгалтерского учета и аудита считаются довольно качественными. Но в сфере анализа МПЗ можно обнаружить, что некоторые нормативные акты проработаны еще не полностью.

Мы считаем, что при создании крупной группировки нормативно-правовой базы учета анализа и аудита МЗП лучше всего учитывать нормативные документы, которые имеют общий характер и используются на практике в любой отрасли и виде деятельности компании. Также они должны быть определенным регламентом для порядка учета транзакций с МПЗ, учитывая специфику отрасли, главными принципами проведения проверок аудита и аналитики.

Аудит и экономический анализ, прежде всего, должны базироваться на бухгалтерской учетной информации. Поэтому изучение систематизации регулирования нормативных актов в области учета является непосредственно обязанностью законодательства страны (табл. 1).

Таблица 1

**Систематизация нормативно-правовой базы учета, анализа и аудита материально-производственных запасов**

<b>№ п/п</b>	<b>Нормативные акты по учету, анализу аудиту</b>
Блок 1	Нормативные акты по бухгалтерскому учету: 1.1. Нормативные акты, носящие общий характер и применяемые вне зависимости от отраслевой принадлежности организации; 1.2. Нормативные акты, регламентирующие порядок учета операций с материально-производственными запасами с учетом отраслевой специфики.
Блок 2	Нормативные акты по анализу: 2.1. Нормативные акты, носящие общий характер и применяемые вне зависимости от отраслевой принадлежности организации.
Блок 3	Нормативные акты по аудиторской деятельности: 3.1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30 декабря 2008 г.; 3.2. Федеральные правила (стандарты); 3.3. Стандарты саморегулируемых организаций аудиторов; 3.4. Внутрифирменные правила (стандарты) и методики.

В первом блок нормативных документов и законодательных актов в сфере учета содержится две группы актов. К первой относятся нормативные

акты общего характера, которые используются в любой отрасли. Отличительной чертой общих нормативных документов считается их применение на каждой стадии аудиторской проверки любых объектов.

К ним относятся:

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
2. Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» и т.д.

3. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 5/01 «Учет материально – производственных запасов», утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.2001 №44н (в ред. от 26.03.2007 № 26н).

Ко второму блоку относятся нормативные документы, которые регламентируют процедуру учета транзакций с МПЗ на основе специфики отрасли. В качестве примера возьмем коммерческую компанию «Деметра». В своей работе она использует следующие корпоративные принципы учета:

- 1) Корпоративный учетный принцип «Учет внутрихозяйственных расчетов» (КУП 2/2013). Основная цель этого принципа – выполнение единых принципов и способов получения, обработки и группировки учетных данных по учету внутрихозяйственных расчетов. МПЗ могут переходить в коммерческой компании от головной организации к структурным филиалам, между подразделениями и т.д.

Важно учесть, что учет внутрихозяйственных расчетов в бухгалтерии осуществляется на основе данных принципов:

- принцип равенства оборотов и сальдо внутрихозяйственных расчетов. Согласно ему существует стабильное равенство между собой оборотов и сальдо по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» по каждому их виду и аналитическому признаку в целом;

- принцип документирования внутрихозяйственных расчетов, Внутрихозяйственные расчеты отражаются в бухгалтерском учете на основании акцептованных извещений. При этом, не допускаются частичный акцепт извещения, а также отказ в акцепте извещения в случае, если

подразделением-получателем подписаны первичные учетные документы, связанные с передачей активов и пассивов;

– принцип зеркального отражения внутрихозяйственных расчетов. В бухгалтерском учете подразделения-отправителя и подразделения-получателя внутрихозяйственные расчеты отражаются противоположной корреспонденцией передаваемого (получаемого) синтетического счета со счетом 79 «Внутрихозяйственные расчеты»;

– принцип соблюдения двойной записи при внутрихозяйственных расчетах. При передаче ценностей, учитываемых на забалансовых счетах счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» не используется, и извещения не оформляются;

– принцип реформации внутрихозяйственных расчетов;

– принцип полноты информации при внутрихозяйственных расчетах. В извещениях по передаваемым активам и пассивам одновременно с данными бухгалтерского учета указывается их оценка для целей налогообложения;

– принцип равенства сторон внутрихозяйственных расчетов. Спорные (несогласованные, неурегулированные) вопросы при осуществлении внутрихозяйственных расчетов решаются на уровне вышестоящего подразделения.

2) Корпоративный учетный принцип «Учет материально-производственных запасов» (КУП 6/2013).

Целью КУП 6/2013 является обеспечение единых принципов и методов сбора, обработки и группировки учетной информации по учету материально-производственных запасов.

3) Корпоративный учетный принцип «Учет резервов, оценочных обязательств» (КУП 10/2013). Целью КУП 10/2013 является обеспечение единых принципов и методов сбора, обработки и группировки учетной информации по учету оценочных резервов и обязательств. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется в бухгалтерском учете ООО «Деметра».

Сформированный резерв под снижение стоимости материальных ценностей может быть использован следующим образом:

- восстановление резерва по мере списания материальных ценностей;
- восстановление резерва при повышении рыночной стоимости материально-производственных запасов и незавершенного производства, по которым образован резерв;
- увеличение резерва при снижении рыночной стоимости материально-производственных запасов и незавершенного производства, по которым образован резерв.

4) Корпоративный учетный принцип «Учет на забалансовых счетах» (КУП 16/2013). Целью КУП 16/2013 является обеспечение единых принципов и методов сбора, обработки и группировки учетной информации по учету на забалансовых счетах. Бухгалтерский учет на забалансовых счетах ведется в соответствии со следующими принципами:

- принцип исключения дублирования отражения имущества и обязательств в учете, который заключается в том, что имущество и обязательства, отражаемые на забалансовых счетах, не подлежат одновременному отражению на синтетических счетах, и наоборот;
- принцип простой записи, предполагающий, что учет на забалансовых счетах ведется без применения метода двойной записи, по простой системе: полученные ценности либо возникшие дебиторские обязательства учитывают по дебету забалансовых счетов, а выбытие ценностей или погашение обязательств – по кредиту забалансовых счетов;
- принцип разделения видов учета – подразумевает, что забалансовые счета с синтетическими счетами бухгалтерского учета не корреспондируют;
- принцип сопоставимости оценки, который основывается на том, что имущество и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте (условных денежных единицах), отраженные на забалансовых счетах,

подлежат ежемесячной переоценке на последний календарный день месяца на протяжении всего периода их учета на забалансовом счете;

– принцип внутривозрастной передачи – означает, что при осуществлении внутривозрастных перемещений имущества и обязательств, учитываемых на забалансовых счетах, счет 79 «Внутривозрастные расчеты» не применяется;

– принцип условной оценки, который подразумевает, что при невозможности определения стоимости имущества и обязательств их отражение на счетах забалансового учета осуществляется в условной оценке – 1 рубль.

Второй блок нормативного регулирования в области анализа включает такие нормативные документы, как:

1. Постановление Правительства РФ от 25 июня 2003г. № 367 «Об утверждении правил проведения арбитражным управляющим финансового анализа»;

2. Постановление Правительства РФ от 21.12.2005 № 792 (ред. от 03.02.2007) «Об организации проведения учета и анализа финансового состояния стратегических предприятий и организаций и их платежеспособности»;

3. Приказ Минэкономразвития РФ от 21.04.2006 № 104 (ред. от 13.12.2011) «Об утверждении Методики проведения Федеральной налоговой службой учета и анализа финансового состояния и платежеспособности стратегических предприятий и организаций»;

4. Приказ Минрегиона РФ от 17.04.2010 № 173 «Об утверждении Методики расчета показателей абсолютной и относительной финансовой устойчивости, которым должны соответствовать коммерческие организации, желающие участвовать в реализации проектов, имеющих общегосударственное, региональное и межрегиональное значение, с использованием бюджетных ассигнований Инвестиционного фонда Российской Федерации».



Ранее уже было сказано, что нормативно-правовая база, используемая для экономического анализа, нуждается в пересмотре. Эта проблема связана с увеличением роли МПЗ в экономической деятельности коммерческой компании, поскольку подготовка информационных данных о складских остатках позволяет принять обоснованные фактами управленческие решения. Улучшение методики проведения анализа транзакций с МПЗ основывается на использовании их принципов.

Некоторые научные деятели, как Бузырев В.В., Нужина И.П. [14, с.11], Чуев И.Н., Чуева Л.Н. [37, с.20], Толпегина О.А., Толпегина Н.А. [34, с.24], Канке А.А., Кошева И.П. [21, с.9], Любушин Н.П. [23, с.116], Губин В.Е., Губина О.В. [19, с.17], Герасимов Б.И., Коновалова Т.М., Спиридонов С.П. [18, с.16], Поздняков В.Я. [27, с.8], Пласкова Н.С. [26, с.18] акцентируют внимание на том, что не обязательно учитывать направление и цели анализа хозяйственной деятельности субъекта. Главное заложить в анализ принципы, правильные сути исследуемых явлений и процессов. Принимая во внимание специфику финансовой деятельности коммерческой компании в роли объекта анализа, можно выделить следующие главные принципы: государственный подход, научность, системность, комплексность, постоянство, объективность, действенность, результативность, оперативность, конкретность и практическую значимость, преимущество и экономичность. Данные основные понятия нужно соблюдать во время анализа МПЗ. Их выполнение считается важным и обязательным условием выполнения аналитики, гарантией решения задач, достижения поставленных целей.

Изучим третий блок, в состав которого входят аудиторские акты. Регламентом для работы аудиторов считается документация разных уровней. Работа аналитического отдела контролируется лишь небольшим количеством нормативных актов.

По мнению научных деятелей Алборова Р.А., Хоружего Л.И., Концевой С.М.<sup>3</sup> основой аудита с теоретической точки зрения считается система взаимосвязанных методологических компонентов: концепций, постулатов, стандартов. Концепции становятся основой для выбора теорий, поскольку они – исходные положения стандартов проведения аудита.

Сегодня широкое распространение получили две концепции регулирования аудиторской деятельности. Основой для первой стало деятельность государства в области регулирования аудита. Вторая базируется на саморегулировании. В России получила распространение первая концепция.

Существующая нормативная аудиторская база позволяет организациям, занимающихся аудитом, выполнять глубокую и достоверную проверку, гарантируя при этом правильную организацию процесса, формирование отчетности, аудиторского заключения. Кроме того выполнение поставленных целей подразумевает обязательное соблюдение действующих законодательных норм, в том числе и главных принципов.

Ученые делят принципы аудиторской деятельности на две группировки. В первой относятся этические принципы и профессиональные нормы, с помощью которых формируются взаимные отношения специалистов в области аудита и проверяемого субъекта. К ней относятся принципы независимости, честности, объективности, профессионализма и добросовестности, конфиденциальности, профессионального поведения. Ко второй группе относятся установленные государством принципы. Эта группировка аудиторских принципов связано именно с проверкой аудита. Проверяющая сторона должна узнать полностью обо всех фактах финансовой деятельности и хозяйственной жизни проверяемого объекта, организации бухгалтерии и учета, внутреннего контроля в компании. Данная информация позволит в будущем сформировать достоверный план проверки, получить необходимые сведения для написания аудиторского заключения.

---

<sup>3</sup> Алборов, Р.А., Хоружий, Л.И., Концевая, С.М. Основы аудита: Учебное пособие. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. – С. 60.

Дэвид Дамант утверждает, что отчетность по МСФО должна проверяться аудиторами (специальными организациями или индивидуальными аудиторами). И при такой проверке они должны сохранять свою независимость относительно проверяемой компании. Поэтому нужно сохранить скептическую» независимость в сознании проверяющего аудитора: отсутствие финансовых взаимоотношений, отсутствие карьерной помощи от клиента организации, отсутствие больших бонусных выплат и прочих дополнительных оплат и т.д.

Согласно Кодексу этики российских аудиторов проверяющий должен выполнять свои действия честно и открыто всегда. У аудитора не должно быть связи с информационными данными, когда могут возникнуть основания для того, что сведения были подготовлены неправильно или могут ввести в заблуждение, информация подготовлена небрежно, есть пропуски, искажения сведений, неточности, способные ввести в заблуждение проверяющего.

По мнению профессора Лабынцев Н.Т. объективность – это беспристрастное отношение аудитора при изучении профессиональных вопросов, формировании умозаключений, выводов<sup>4</sup>.

Арзуманова Л.Л. акцентирует внимание на важности принципа профессиональной компетентности, который представляет собой наличие у аудитора определенных познаний и опыта, позволяющих ему оказать услуги высокого качества согласно современным стандартам и требованиям<sup>5</sup>.

По мнению профессора Бычкова С.М. принцип добросовестности означает, что у аудитора должно быть ответственное отношение к своей деятельности. Но этот принцип нельзя понимать, как гарантию отсутствия ошибок во время проведения аудита<sup>6</sup>.

Согласно требованиям Кодекса этики российских аудиторов, проверяющие должны создать все условия для конфиденциальности

---

<sup>4</sup> Богатая И.Н., Лабынцев Н.Т., Хахонова Н.Н. Аудит: учебное пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ОАО «Московские учебники»; Ростов н/Д: Феникс, 2005. – С. 12.

<sup>5</sup> Арзуманова Л.Л. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации: монография/ под ред. Е.Ю. Грачевой. – Москва: Проспект, 2011. – С. 64-65.

<sup>6</sup> Бычкова С.М. Аудит: учеб. пособие / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2011. – С. 22.

информационных данных, полученных во время проверки, не рассказывать эти сведения третьим лицам. В п. 1.28 Кодекса указано, что выполнение принципа профессионализма и должной тщательности заставляет аудитора регулярно поддерживать свои познания и опыт на соответствующем уровне, выполнять свою работу добросовестно с учетом профессиональных стандартов выполнения услуг на высоком уровне.

При анализе МПЗ появляются полностью одинаковые категории угроз нарушения основных принципов.

По мнению Хахонова Н.Н. критерии предосторожности, способные устранить угрозы или уменьшить их влияние до необходимого уровня, можно классифицировать на две группы: меры предосторожности, предусмотренные профессией и законодательством, а также меры предосторожности, связанные с существующей рабочей средой.

Угрозой для выполнения главных аудиторских принципов может стать Широкий круг обстоятельств. В основном все риски и опасности можно разделить на несколько категорий. В табл.2. представлена информация об этих угрозах.

Таблица 2

### Категории угроз нарушения основных принципов аудита

Вид угрозы	Обстоятельства возникновения
Угрозы личной заинтересованности	Возникает в результате финансовых интересов аудитора, его близких родственников или членов семьи
Угрозы самоконтроля	Возникают, когда предшествующее суждение должно быть переоценено аудитором, ранее вынесшим это суждение
Угрозы заступничества	Возникают, когда, выдвигая какую-либо позицию или мнение, аудитор доходит до некоторой границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению
Угрозы близкого знакомства	Возникают, если в результате близких отношений аудитор начинает с избыточным сочувствием относиться к интересам других лиц
Угрозы шантажа	Возникают, когда с помощью угроз аудитору пытаются помешать действовать беспристрастно

Общепризнанными качественными характеристиками, упоминаемыми в разных концептуальных основах являются: релевантность; существенность

(значимость); надежность; сравнимость/последовательность; понятность; своевременность.

Таким образом, знание, систематизация и трансформация законодательно-нормативной базы и принципов учета, анализа и аудита материально-производственных запасов обеспечат полноту и правильность отражения информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности финансово-хозяйственной деятельности коммерческой организации, на основе которой может быть проведен экономический анализ и аудиторская проверка запасов, что является основой для достижения высокого уровня и качества оказания аудиторских услуг, в том числе проведения аналитических процедур. В связи с этим логичным представляется рассмотрение особенностей стандартизации анализа и аудита материально-производственных запасов.

#### **Библиографический список**

1. Алборов, Р.А., Хоружий, Л.И., Концевая, С.М. Основы аудита: Учебное пособие. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. – С. 60.
2. Арзуманова Л.Л. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации: монография/ под ред. Е.Ю. Грачевой. – Москва: Проспект, 2011. – С. 64-65.
3. Бычкова С.М. Аудит: учеб. пособие / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2011. – С. 22.
4. Богатая И.Н., Лабынцев Н.Т., Хахонова Н.Н. Аудит: учебное пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ОАО «Московские учебники»; Ростов н/Д: Феникс, 2005. – С. 12.
5. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: Аудит : ЮНИТИ, 1996. – С. 389.
6. Энтони Р., Дж. Рис Учет: ситуации и примеры. Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1993. – С. 24.