

Аудит запасов в условиях пандемии

Audit of Stocks in the Context of a Pandemic

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-4-37-45

З.З. Фазульянова, аудитор, директор
ООО Аудиторская компания «ЗАРЯ»
e-mail: zarya@idz.ru

Z.Z. Fazulyanova, Auditor, Director, LLC ZARYA
Audit Company
e-mail: zarya@idz.ru

Аннотация. В статье рассмотрены основные направления аудита запасов в условиях пандемии коронавируса, особенности проведения дистанционного аудита, возможность участия аудитора в удаленной инвентаризации.

Ключевые слова: аудит, дистанционный аудит, аудиторские доказательства, международные стандарты аудита, отчетность, запасы, инвентаризация, пандемия.

Abstract. The article discusses the main areas of inventory audit in the context of the coronavirus pandemic, the features of remote audit, the possibility of the auditor's participation in remote inventory.

Keywords: audit, remote audit, audit evidence, international standards on auditing, reporting, inventory, pandemic.

Пандемия коронавируса оказала существенное влияние на деятельность организаций, и, соответственно, на их бухгалтерскую отчетность. 2020 год ознаменовался введением исключительных мер, закрытием многих предприятий, ограничениями в передвижении.

Такая ситуация существенным образом повлияла на проведение аудита запасов в 2021 году при подтверждении достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 год.

Протоколом заочного голосования Совета по аудиторской деятельности от 18.12.2020 № 56 утверждены Рекомендации аудиторам по проведению аудита годовой отчетности за 2020 год в условиях распространения коронавирусной инфекции [5]. Указанные Рекомендации необходимо применять с учетом конкретных обстоятельств деятельности аудируемого лица и аудиторского задания.

В Рекомендациях выделены следующие факторы, которые оказывают потенциальное влияние на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица:

- осуществление деятельности аудируемого лица в отрасли экономики, определенной в качестве наиболее пострадавшей в условиях ухудшения ситуации в результате распространения новой коронавирусной инфекции;

- влияние изменчивости на рынках капитала, товарных и валютных рынках на финансовое положение и результаты деятельности аудируемого лица.

Несомненно, пандемия коронавируса оказалась огромное влияние как на мировую, так и на российскую экономику. В связи с карантином многие организации были вынуждены временно закрыться, произошло сокращение совокупного спроса. При этом последствия коронавируса для Российской экономики имеют долгосрочный характер.

Кризисные явления оказали негативное воздействие и на деятельность организаций сельскохозяйственного сектора экономики. Несмотря на то, что из-за ослабления курса рубля росла конкурентоспособность отечественных экспортёров, стимулировалось импортозамещение, параллельно увеличивались и издержки производства, в том числе расходы на средства индивидуальной защиты и дезинфицирующие средства. Такая ситуация оказалась негативное влияние на развитие АПК в условиях пандемии. Так, из 370 организаций АПК в Удмуртской Республике 44 заявили о том, что у них есть опасения за свое финансовое благосостояние¹.

¹ <http://au-18.ru/44-predpriyatiya-apk-opasayutsya-za-svoe-finansovoe-sostoyanie/>

Гранты, выделенные на поддержку крестьянско-фермерских хозяйств, субсидии сельхозтоваропроизводителям на один литр молока — ощутимая возможность сохранить и дальше развивать фермерское хозяйство в условиях пандемии.

Таким образом, принимаемые в условиях пандемии меры государственной поддержки могли оказать непосредственное влияние на порядок учета финансовых инструментов, в связи с чем организации, деятельность которых подверглась кризисным явлениям, должны рассмотреть необходимость раскрытия информации о концентрации рисков влияния пандемии.

В соответствии с МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» прежде чем приступить к формированию мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, аудитор должен убедиться, достигнута ли в ходе аудита достаточная уверенность в том, что бухгалтерская отчетность в целом не содержит существенных искажений в результате недобросовестных действий или ошибок. Указанное убеждение должно базироваться на выводах относительно того, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Основными требованиями к аудиторским доказательствам являются достаточность и приемлемость собранной информации. Достаточность — мера количества аудиторских доказательств. Приемлемость — мера качества аудиторских доказательств, т.е. их уместность и достоверность для обеспечения подтверждения выводов, на которых основывается аудиторское мнение.

Состав аудиторских доказательств при проведении аудита, обязанности аудитора по разработке и выполнению аудиторских процедур с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, позволяющих сделать обоснованные выводы для формирования аудиторского мнения, установлены международным стандартом аудита 500 «Аудиторские доказательства».

Аудиторские доказательства могут быть недостаточными и неприемлемыми в результате наличия обстоятельств, неподконтрольных проверяемой организации, например, прекращение деятельности контрагента. Так,

по данным журнала «Forbes», около 20% российских компаний так и не возобновили свою деятельность, несмотря на снятие пандемических ограничений².

Получение аудиторских доказательств может быть затруднено также в результате отказа аудитору в доступе к бухгалтерским документам из-за введенных карантинных ограничений либо по причине того, что аудитор не сможет провести встречу с соответствующими сотрудниками аудируемого лица и получить от них нужную информацию.

При планировании и проведении аудита отчетности за 2020 год необходимо учитывать, что в условиях COVID-19:

- получение информации из внешних и внутренних источников может быть затруднено или может потребовать больше времени, что может быть вызвано удаленной работой сотрудников аудируемого лица, несоответствием первичных документов требованиям законодательства, невозможностью участия аудитора в инвентаризации запасов перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- степень надежности информации может оказаться ниже;
- характер аудиторских доказательств и обстоятельства, в которых их получает аудитор, могут измениться.

Так, при получении аудитором подтверждающей информации необходимо иметь в виду, что в апреле 2020 года Минфин России письмом от 22.04.2020 № 03-01-10/32570 допустил использование электронных образов первичных учетных документов для целей бухгалтерского учета в исключительных случаях. Однако в настоящее время необходимо руководствоваться письмом Минфина от 02.10.2020 № 03-03-06/1/86376, согласно которому электронные образы (скан-копии) первичных учетных документов нельзя использовать в бухгалтерском учете, поскольку Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [1] не предусматривает возможность принятия к бухгалтерскому учету электронных образов первичных документов.

Таким образом, аудитору необходимо удостовериться, что используемые им методы являются надежными с точки зрения полу-

² <https://www.forbes.ru/karrera-i-svoy-biznes/405443-deneg-net-pochemu-kazhdyy-pyatyy-biznes-v-rossii-ne-otkrylsya-posle/>



чения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Если аудитор делает вывод о невозможности получения аудиторских доказательств в достаточном объеме и достаточной степени надежности из какого-либо источника, то он должен рассмотреть возможность проведения альтернативных процедур и получения аудиторских доказательств из других источников.

При использовании в качестве аудиторского доказательства информации, подготовленной аудируемым лицом (внутренняя информация), аудитор должен оценить надежность данной информации, в том числе собрать доказательства в отношении ее точности и полноты.

Аудит инвентаризации является важным аспектом сбора доказательств, особенно для производственных и торговых организаций. Аудит запасов должен охватывать не только проверку количества запасов, но и их качества и состояния с тем, чтобы убедиться, что стоимость запасов справедливо представлена в бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Минфин России еще в письме от 23.12.2016 № 02-07-10/77499 «Об особенностях проведения инвентаризации» указал, что проведение инвентаризации имущества путем видео, фотофиксации фактического наличия или отсутствия имущества в режиме реального времени с присутствием отдельных членов комиссии по месту нахождения упомянутого не противоречит положениям Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49³. Такая процедура может быть предусмотрена учетной политикой субъекта учета.

Особенности проведения аудита запасов в условиях пандемии в соответствии с Рекомендациями аудиторам по проведению аудита годовой отчетности за 2020 год в условиях распространения коронавирусной инфекции приведены ниже в табл. 2.

Отдельные вопросы, которые аудитор рассматривает при получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении запасов при проведении аудита бухгалтерской отчетности, определены международным

стандартом аудита 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях» (далее — МСА 501). МСА 501 требует, чтобы аудиторы осуществляли инвентаризационные подсчеты в тех случаях, когда инвентаризация является существенной, если только это не является непрактичным, для предоставления аудиторских доказательств, касающихся существования и состояния запасов. В противном случае требуются альтернативные процедуры, при этом, если подсчет проводится на дату, отличную от конца года, для охвата промежуточного периода требуются дополнительные процедуры.

В Информации Минфина России № ПЗ-14/2020 «О практике формирования в бухгалтерском учете информации в условиях распространения новой коронавирусной инфекции» указано, что формирование в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах организации, приобретаемых в связи с распространением новой коронавирусной инфекцией, осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденным приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н. В частности, такими материально-производственными запасами могут быть средства индивидуальной защиты (маски, перчатки, защитные очки, защитные экраны, др.), санитарно-гигиенический инвентарь и приспособления (дозаторы для жидкого мыла, санитайзеры, бактерицидные лампы, др.), медицинские изделия для диагностики и лечения (аптечки, тесты, др.), дезинфицирующие средства (если такие объекты не подлежат бухгалтерскому учету в качестве основных средств)⁴.

Однако, при планировании и проведении аудита отчетности за 2020 год в целом и аудита запасов в частности, аудитору необходимо иметь в виду, что организации могли воспользоваться правом досрочного применения в 2020 году нового федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» [3], который обязателен к применению с 1 января 2021 года (п. 2 ФСБУ 5/2019).

³ Письмо Минфина России от 23 декабря 2016 г. № 02-07-10/77499 «Об особенностях проведения инвентаризации».

⁴ Информация Минфина России № ПЗ — 14/2020 «О практике формирования в бухгалтерском учете информации в условиях распространения новой коронавирусной инфекции».

В табл. 1 рассмотрены основные отличия учета запасов согласно ПБУ 5/01 и ФСБУ 5/2019, которые должен учесть аудитор при проведении аудита запасов.

Также при планировании и проведении аудиторской проверки необходимо учитывать особенности аудита запасов⁵, представленные в табл. 2.

Если после снятия ограничений руководство аудируемого лица проводит инвентаризацию запасов на дату, более позднюю, чем отчетная дата, аудитор должен в дополнение к процедурам, предусмотренным пунктом 4 МСА 501, провести аудиторские процедуры для получения аудиторских доказательств того, надлежащим ли образом учтены изменения в запасах между датой инвентаризации и отчетной датой, с учетом положений пунктов А9–А11 МСА 501.

При применении удаленного (дистанционного) присутствия с использованием технологий видеоконференцсвязи аудитор должен выполнить те же процедуры, которые аудитор выполнил бы при личном присутствии при инвентаризации. При этом аудитор должен тщательно спланировать процедуру, оценить возможные риски, в том числе связанные с техническими возможностями используемого оборудования и инфраструктуры в месте хранения запасов аудируемого лица, обсудить с руководством аудируемого лица детали процесса.

Аудитору при планировании дистанционного аудита необходимо учитывать следующее:

- во-первых, использование инструментов аудитора: какие каналы будут использованы для взаимодействия с аудируемым лицом, каким образом будет происходить обмен документами, соответствуют ли имеющиеся инструменты необходимым требованиям безопасности и конфиденциальности;
- во-вторых, использование других источников информации: например, при дистанционной инвентаризации по местонахождению имущества может находиться один член комиссии, который производит съемку инвентаризации или проводит ее в режиме реального времени. Все члены комиссии подключаются

к общему чату и фиксируют результаты инвентаризации в режиме онлайн. По итогам инвентаризации документы оформляются в общем порядке. В случае, если использовалась видеосъемка или фотофиксация, создается электронный архив с видеозаписями или фото;

- в-третьих, документирование удаленных процедур: важно зафиксировать, в какой степени различные инструменты использовались в ходе дистанционного аудита и были ли они эффективны или нет в достижении целей аудита. Если по какой-либо причине некоторые процессы не могут быть проверены удаленно, данную информацию также необходимо отразить в отчете аудитора.

Таким образом, если аудитор приходит к выводу о практической неосуществимости действий по участию в инвентаризации запасов, например, при отсутствии у аудируемого лица специального оборудования для организации видеосвязи, он должен задокументировать данный факт и провести альтернативные аудиторские процедуры с тем, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов.

При разработке альтернативных аудиторских процедур аудитор должен принять во внимание такие факторы, как:

- оцененный риск существенного искажения бухгалтерской отчетности, связанный с наличием и состоянием запасов;
- характер запасов, частота и объем их движения;
- характер системы внутреннего контроля, относящейся к запасам;
- наличие у аудируемого лица непрерывного учета запасов;
- результаты инвентаризации, проведенной руководством аудируемого лица, если таковая проводилась;
- возможные перебои с производством и (или) продажами;
- наличие средств контроля за движением запасов, возможности аудитора по их тестированию;
- расположение мест хранения запасов, существенность запасов и риски существенного искажения бухгалтерской отчетности в различных местах, возможности присутствия аудитора при проведении инвентаризации запасов в некоторых местах хранения и про-

⁵ Рекомендации аудиторам по проведению аудита годовой отчетности за 2020 год в условиях распространения коронавирусной инфекции (утверждены Протоколом заочного голосования Совета по аудиторской деятельности от 18.12.2020 № 56 (приложение № 2)



Таблица 1

Сравнительная характеристика применения нормативных актов в условиях распространения новой коронавирусной инфекции

Критерий	ФСБУ 5/2019	ПБУ 5/01
Запасы, предназначенные для управленческих нужд	Можно не признавать в качестве актива, а затраты на их приобретение включать в расходы периода, в котором они были понесены (п. 2 ФСБУ 5/2019)	Принимаются к учету в качестве МПЗ \ (п. 2 ПБУ 5/01). Не признавать актив и включать затраты на приобретение в расходы текущего периода могут только организации, которые вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета (п. 13.3 ПБУ 5/01)
Малоценные основные средства	Не относятся к запасам, так как предназначены для использования в течение длительного времени (свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев), т.е. не соответствуют критериям п. 3 ФСБУ 5/2019	Могут включаться в состав МПЗ на основании п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
Незавершенное производство	Относится к запасам (пп. «е» п. 3 ФСБУ 5/2019)	Не поименовано в составе МПЗ (п. 2 ПБУ 5/01). Порядок оценки и отражения в отчетности НЗП регламентировался отдельным разделом в Положении № 34н
Включение в фактическую себестоимость запасов оценочного обязательства	Включение в фактическую себестоимость запасов величины оценочного обязательства, признанного в связи с приобретением (созданием) запасов (пп. «г» п. 11 ФСБУ 5/2019)	Включать оценочное обязательство, признанное в связи с приобретением МПЗ, в их стоимость необходимо согласно п. 8 ПБУ 8/2010, п. п. 5, 6 ПБУ 5/01
Включение в фактическую себестоимость запасов процентов по заемным средствам	Предусмотрено для запасов, признаваемых инвестиционным активом (пп. «д» п. 11 ФСБУ 5/2019)	Предусмотрено ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам», если актив признан инвестиционным. Таким активом может быть, например, незавершенное производство продукции (п. 7 ПБУ 15/2008, Рекомендация Р-69/2016-КпР «Включение долговых затрат в стоимость производимой продукции»)
Оценка запасов, приобретенных на условиях длительной отсрочки (рассрочки), если в договоре проценты по коммерческому кредиту не выделены	Запасы оцениваются исходя из суммы денежных средств, которую вы уплатили бы продавцу без отсрочки (рассрочки) (п. 13 ФСБУ 5/2019). Разница между этой оценкой и номинальной стоимостью, подлежащей уплате продавцу, учитывается аналогично расходам по займу	Запасы оцениваются исходя из всей суммы, уплачиваемой в соответствии с договором поставщику (номинальной стоимости) (п. 6 ПБУ 5/01). Проценты за отсрочку (рассрочку) оплаты покупатель самостоятельно из этой суммы не выделяет. В то же время имеются рекомендации: МПЗ, приобретаемые на условиях отсрочки (рассрочки) оплаты, оцениваются исходя из приведенной (дисконтированной) стоимости кредиторской задолженности (Толкование Р103 «Оценка дебиторской и кредиторской задолженности при значительных отсрочках платежей»); Увеличение цены за предоставление отсрочки (рассрочки) по экономическому содержанию является процентами и учитывается равномерно в течение периода отсрочки (рассрочки) (Приложение к Письму Минфина России от 06.02.2015 № 07-04-06/5027)

Окончание табл. 1

Критерий	ФСБУ 5/2019	ПБУ 5/01
Оценка продукции сельского, лесного и рыбного хозяйства, а также товаров, которыми вы торгуете на организованных торгах	Допускается оценка по справедливой стоимости (п. 19 ФСБУ 5/2019)	Оценка в общем порядке, предусмотренном для всех МПЗ
Оценка НЗП и полуфабрикатов собственного изготовления	Не предусмотрен способ оценки «по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов» (п. п. 9, 27 ФСБУ 5/2019)	Наряду с другими способами оценки предусмотрен способ «по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов» (п. 63 Положения № 34н)
	Управленческие (общехозяйственные) расходы, как правило, не включаются в фактическую себестоимость НЗП, а списываются в себестоимость продаж текущего периода, так как они не связаны непосредственно с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг (пп. «г» п. 26 ФСБУ 5/2019). Такие затраты не относят к косвенным затратам, включаемым в фактическую себестоимость НЗП. Под косвенными затратами, как правило, понимают только общепроизводственные затраты, так как они непосредственно связаны с производством, но не могут быть прямо отнесены на производство конкретного вида продукции (работ, услуг)	Управленческие (общехозяйственные) расходы могут включаться в фактическую себестоимость НЗП или списываться в себестоимость продаж текущего периода по выбору организации, закрепленному в учетной политике (п. 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации»)
Величина резерва	Определяется как превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи (п. 30 ФСБУ 5/2019)	Определяется как превышение фактической себестоимости запасов над их текущей рыночной стоимостью (п. 25 ПБУ 5/01)
Создание резерва по отдельным видам запасов	Резерв не создается: по запасам, оцениваемым по справедливой стоимости; по товарам, оцениваемым по продажной стоимости (п. 28 ФСБУ 5/2019)	Создается по всем единицам (видам, группам) МПЗ, исключений не предусмотрено (п. 25 ПБУ 5/01)

Таблица 2

Особенности аудита запасов в условиях пандемии

Ограничения по проведению инвентаризации	Обязанность аудитора	Действия аудитора в ответ на ограничения
Руководство аудируемого лица информирует аудитора, что проведение инвентаризации запасов в условиях COVID-19 невозможно	Аудитор должен проявить профессиональный скептицизм при оценке обоснованности данного заявления	При необоснованности данного заявления руководства аудируемого лица и отказе от инвентаризации запасов аудитор оценивает влияние данного обстоятельства на аudit, в том числе на оценку риска и возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов, а также рассмотреть влияние данного обстоятельства на аудиторское заключение



Окончание табл. 2

Ограничения по проведению инвентаризации	Обязанность аудитора	Действия аудитора в ответ на ограничения
		В исключительных случаях, когда аудитор, оценив все факты и обстоятельства, в том числе с учетом требований законодательства РФ, приходит к выводу об обоснованности данного заявления руководства аудируемого лица и, следовательно, о практической неосуществимости своего присутствия при инвентаризации из-за непроведения ее руководством аудируемого лица, аудитор должен задокументировать данный факт и провести альтернативные аудиторские процедуры для того, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов. Если это невозможно, аудитор должен модифицировать свое мнение в аудиторском заключении в соответствии с МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»
Аудитор не присутствует лично при проведении инвентаризации в связи с установленными в месте хранения запасов ограничениями (например, в связи с ограничениями передвижения граждан и транспортных средств на соответствующей территории)	Аудитор должен рассмотреть возможность других способов проведения инвентаризации	<p>рассмотреть возможность удаленного (дистанционного) присутствия с использованием технологий видеоконференцсвязи, которые позволяют аудитору обеспечить интерактивное взаимодействие и направление действий персонала аудируемого лица, оперирующего устройством, передающим аудио- и видеоданные в реальном режиме времени</p> <p>рассмотреть возможность привлечения для проведения данной процедуры другой аудиторской организации, индивидуального аудитора, находящихся вблизи или в соответствующем месте хранения запасов и имеющих возможность присутствовать при инвентаризации в месте ее проведения с учетом действующих ограничений</p> <p>если привлечение другой аудиторской организации, индивидуального аудитора также практически неосуществимо, провести инвентаризацию запасов в другой, ближайший после снятия ограничений день, а также провести аудиторские процедуры в отношении операций за соответствующий промежуток времени с тем, чтобы получить аудиторские доказательства того, надлежащим ли образом учтены изменения в запасах между датой инвентаризации и отчетной датой, и аудиторские доказательства в отношении инвентаризации, проведенной руководством аудируемого лица</p>

ведения альтернативных процедур в отношении остальных запасов;

- возможность реализации запасов, имевшихся в наличии на конец года.

Виды альтернативных процедур зависят от конкретных фактов и обстоятельств аудируемого лица и аудиторского задания и могут, в частности, включать:

- инспектирование документации по покупке и продаже отдельных объектов запасов;
- инспектирование документации, составленной по результатам инвентаризации, проведенной руководством аудируемого лица;
- проведение аналитических процедур в дополнение к другим альтернативным процедурам;

■ использование доказательств в форме видеозаписей или фотоматериалов, которые могут быть уместны в дополнение к доказательствам, собранным с помощью других альтернативных процедур. Например, если запасы состоят из крупных объектов и отслеживаются по уникальному серийному номеру, то фотография такого объекта запасов, отображающая его уникальный серийный номер, а также подтверждение того, что фотография была сделана на дату подсчета (например, зафиксированные цифровым устройством мгновенные о дате и времени съемки), могут служить убедительным доказательством существования объекта запаса.

Некоторые общие процедуры инвентаризации при аудите запасов представлены нами в табл. 3.

Также в ходе аудита запасов необходимо рассмотреть вопрос о целесообразности использования работы внутренних аудиторов. Требования и руководящие указания для внешних аудиторов в тех случаях, когда нормативные акты позволяют им использовать работу внутренних аудиторов, регламентируются международным стандартом аудита 610 «Использование работы внутренних аудиторов».

При рассмотрении вопроса о целесообразности использования работы внутренних аудиторов необходимо принимать во внимание следующее:

- Существуют ли какие-либо угрозы независимости внутренних аудиторов — реальные или предполагаемые?
- Компетентны ли внутренние аудиторы выполнять свою работу?
- Насколько систематичной и эффективной была их работа в прошлом?

В некоторых случаях может оказаться нецелесообразным полагаться на внутренних аудиторов.

При хранении запасов у третьей стороны целесообразно рассмотреть вопрос о том, оста-

ются ли подтверждения третьих сторон надежными. Ограничения деятельности в условиях COVID-19 могут повлиять на надежность контроля в таких организациях из-за отсутствия персонала или других проблем. Если средства контроля менее надежны, аудитору может потребоваться рассмотреть вопрос о том, подходят ли какие-либо из дополнительных альтернативных процедур, упомянутых ранее, для подтверждения третьей стороной.

Также в рамках планирования альтернативных процедур необходимо предусмотреть, что некоторые предприятия подсчитывают свои запасы на скользящей основе в течение всего года. Другие предприятия могут подсчитывать все или часть своих запасов на периодической или циклической основе. Аудитор может проверить работу систем постоянного счета и учета в течение года, при этом если средства контроля признаны эффективными, а также были проведены существенные тесты, то в конце года возможно проведение ограниченного уровня тестирования. Невозможность присутствовать на полном или частичном подсчете в конце года будет меньшим препятствием для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, чем в случае отсутствия такой системы. Однако

Таблица 3
Процедуры инвентаризации при аудите запасов

Наименование процедуры	Содержание процедуры
ABC-анализ	Включает в себя группировку различных стоимостных и объемных запасов. Например, товары с высокой стоимостью, средней стоимостью и низкой стоимостью могут быть сгруппированы отдельно
Аналитические процедуры	Включают в себя анализ запасов на основе финансовых показателей, таких как валовая прибыль, количество дней хранения запасов в наличии, коэффициент оборачиваемости запасов и исторически сложившиеся затраты на запасы
Анализ отсечения операций	Включает в себя приостановку операций, таких как прием и отгрузка запасов при одновременном физическом подсчете запасов, с целью избежать ошибок
Анализ себестоимости готовой продукции	Применяется к производителям и включает оценку запасов готовой продукции в течение отчетного периода
Анализ стоимости фрахта	Включает в себя определение стоимости доставки или фрахта для транспортировки запасов в различные места
Соответствие	Включает в себя сопоставление количества номенклатур и стоимости отгруженных запасов с финансовыми записями
Выверка	Включает в себя устранение расхождений, обнаруженных в ходе инвентаризационного аудита. Ошибки могут быть повторно проверены и выверены в финансовой отчетности



аудитор должен рассмотреть вопрос о том, эффективно ли работают средства контроля и уместно ли полагаться на них. Вполне возможно, что отсутствие персонала или закрытие складов повлияют на то, как работает система контроля, в результате чего аудитором будет сделан вывод о нецелесообразности полагаться на такую форму контроля.

При оценке результатов проведения альтернативных процедур аудитор должен рассмотреть вопрос о том, выполнены ли альтернативные процедуры в соответствии с требованиями МСА 501 и, в частности, были ли получены достаточные соответствующие доказательства. Если, несмотря на использование альтернативных процедур, требования МСА 501 не будут выполнены, и аудитор не сможет собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов, то он должен изменить мнение о достоверности отчетности в аудиторском заключении в соответствии с МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное

мнение в аудиторском заключении» вследствие ограничений объема аудита.

Таким образом, при проведении аудита в условиях пандемии возрастает роль использования цифровых технологий и технологий удаленного доступа при реализации аудиторских процедур. При проведении аудита наибольшее значение будет отведено разработке альтернативных аудиторских процедур, позволяющих обеспечить соответствующий уровень уверенности в условиях применения технологий удаленной работы аудитора. Рассмотренные в статье аудиторские процедуры по организации и проведению аудита запасов с использованием дистанционных технологий в условиях распространения новой коронавирусной инфекции позволяют аудитору получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для выражения соответствующего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, а также обеспечить качество проведения аудиторских проверок и более полное соответствие аудиторского заключения обстоятельствам выполненного задания.

Литература

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями)// СПС КонсультантПлюс.
2. Международные стандарты аудита, утвержденные Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н // СПС КонсультантПлюс.
3. Приказ Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»// СПС КонсультантПлюс.
4. Информация Минфина России № ПЗ-14/2020 «О практике формирования в бухгалтерском учете информации в условиях распространения новой коронавирусной инфекции» // СПС КонсультантПлюс.
5. Рекомендации аудиторам по проведению аудита годовой отчетности за 2020 год в условиях распространения коронавирусной инфекции (утверждены Протоколом заочного голосования Совета по аудиторской деятельности от 18.12.2020 № 56 (приложение № 2)// СПС КонсультантПлюс.
6. Письмо Минфина России от 23 декабря 2016 г. № 02-07-10/77499 «Об особенностях проведения инвентаризации» // СПС КонсультантПлюс.
7. 44 предприятия АПК опасаются за свое финансовое состояние. — URL: <http://au-18.ru/44-predpriyatiya-apk-opasayutsya-za-svoe-finansovoe-sostoyanie/> (дата обращения: 25.03.2021)
8. «Денег нет»: почему каждый пятый бизнес в России не открылся после самоизоляции. — URL: <https://www.forbes.ru/karrera-i-svoi-biznes/405443-deneg-net-pochemu-kazhdyy-pyatyy-biznes-v-rossii-ne-otkrylsya-posle/> (дата обращения: 25.03.2021)