

ОДИТОРСКИ ПРОЦЕДУРИ И ТЕХНИКИ ЗА ПРОВЕРКА НА МАТЕРИАЛНИТЕ ЗАПАСИ

Гл. ас. д-р Бранимира Асенова Колева, регистриран одитор

branimira_koleva@abv.bg

Катедра „Счетоводна отчетност“

Икономически Университет-гр. Варна

Резюме: Настоящата разработка е насочена към подпомагане работата на независимите одитори, като предоставя теоретични знания и илюстративни примери относно проверката на материалните запаси. Определянето на действителния размер на наличните количества материални запаси е обект с много висок одиторски риск. Проверката на материалните запаси е трудоемка процедура, поради което е необходимо да ѝ се отдели по-голямо внимание. В разработката са представени проблемните моменти, техники и процедури, които одиторът и останалите проверяващи органи могат да използват, за да получат в максимална степен надеждни доказателства за реалния размер и собствеността на материалните запаси.

Ключови думи: *независим финансов одит, одиторска проверка, материални запаси, одиторски риск, измама, грешки, одиторски доказателства, техники, одиторски процедури, отговорност*

JEL: M42

AUDIT PROCEDURES AND INVENTORY VERIFICATION TECHNIQUES

Head Assist. Prof. Branimira Assenova Koleva, PhD

CPA, License # 644

branimira_koleva@abv.bg

University of Economics, Varna

Summary: This work is aimed at supporting the work of auditors by providing theoretical knowledge and illustrative examples regarding the inspection of inventories. Determining the actual amount of available inventory is an object of very high audit risk. It is a labour-intensive procedure; therefore, more attention should be paid to it. The paper discusses the issues, techniques and procedures that an auditor and other inspection bodies can use to get the most reliable evidence of the real size and ownership of inventories.

Keywords: *Independent Financial Audit, auditing, inventories, audit risk, fraud, errors, audit evidence, techniques, audit procedures, responsibility*

JEL: M42

ОДИТОРСКИ ПРОЦЕДУРИ И ТЕХНИКИ ЗА ПРОВЕРКА НА МАТЕРИАЛНИТЕ ЗАПАСИ

Гл. ас. д-р Бранимира Асенова Колева, регистриран одитор

branimira_koleva@abv.bg

Катедра „Счетоводна отчетност“

Икономически Университет-гр. Варна

Въведение

Основната цел на Международните одиторски стандарти е да представят на одиторите процедури, които да допринесат за провеждането на качествен одит на предприятията. Международната федерация на счетоводителите обслужва обществения интерес като допринася за развитието на силни и устойчиви организации, пазари и икономики. Тя насърчава към прозрачност, отговорност и сравнимост на финансовото отчитане; подпомага усъвършенстването на счетоводната професия и популяризира важността и значението на счетоводителите за глобалната финансова инфраструктура.

Съветът за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС) към Международната федерация на счетоводителите (МФС) разработи нови и ревизирани одиторски стандарти, които въвеждат нова форма за докладване на резултатите от одита. Тази промяна има много важна роля за стопанската и одиторска практика. Основната цел е повишаване на доверието в одита и във финансовата отчетност. (Одит на финансови отчети – повишена прозрачност и информативна стойност, 2016 г., Институт на дипломираните експерт-счетоводители в България, www.ides.bg).

На книга всичко звучи идеално, но **възможно ли е и желано ли е** практически да се приложи по начина, както е заложено в Ръководството по международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги (Ръководство по международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, 2016 – 2017 г., www.ides.bg). За нуждите на практиката са необходими допълнителни, практически ориентирани наръчници и ръководства, които да представят детайлни техники и процедури, подпомагащи трудоемката одиторска работа. Одиторската колегия се нуждае от по-ефективни и по-ефикасни процедури с цел облекчаване на одиторския процес, но същевременно и получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Настоящата разработка е насочена към изследване на процедури и техники за проверка на материалните запаси. Те не са лек обект за проверка, освен, че са трудоемки за одитиране, те са и ключов елемент като възможност за манипулиране на финансовите резултати.

Във връзка с това, основната авторова *теза* е, че съществуват възможности за оптимизиране на техниките, процедурите и методите, които одиторът може да прилага, за да получи в максимална степен надеждни доказателства за реалния размер и собствеността на материалните запаси. Това от своя страна ще обезпечи потвърждаването или не на честното представяне на информацията във финансовите отчети. Материалните запаси са рисков обект, носещ съществена несигурност, относно количественото и стойностното си изражение.

Целта на настоящата студия е да се представят процедури, чрез които може да се установи реалният размер на материалните запаси към датата на баланса, точността на прилаганата първоначална и последваща оценка при тяхното завеждане и последващо изписване.

Задачите в разработката са:

1. Представяне на проблемните моменти при одиторската проверка на материалните запаси;
2. Анализ на приложимите одиторски процедури, фокусиране на вниманието върху положителните и отрицателните страни от използването им;
3. Посочване на статии и пера във финансовите отчети, които са индикация за съществуването на преднамерени или непреднамерени грешки.

Нормативната регулация на материалните запаси като текущи краткотрайни активи е дадена в МСС 2 Материални запаси и СС 2 – Отчитане на стоково - материалните запаси. Независимо от факта, че в МСС 2 Материални запаси се специфицират като активи, а в СС 2 като Стоково-материални запаси, те се характеризират със следните сходни особености (МСС 2 Материални запаси, параграф 6 и СС 2 – Отчитане на стоково- материалните запаси, параграф 2, актуални към 31.12.2018 г.)

- държат се за продажба в обичайния ход на стопанската дейност на предприятието;
- намират се в процес на производство за последваща продажба;
- намират се под формата на материали или запаси, които се изразходват в производствения процес или при предоставянето на услуги.

Материалните запаси реално са:

- закупените и предназначени за продажба стоки (включително земя или друга собственост, предназначени за продажба в срок до една година);
- вложените материали в завършената продукция;
- материалите и/или запасите, предназначени да се използват в процеса

на производство или намиращи се в незавършено производство;

- материалите и/или запасите, използвани при предоставянето на услуги;

В разработката са представени примерни процедури, които одиторът може да прилага по време на наблюдението на инвентаризацията на материалните запаси; техники, които може да използва, ако не присъства по време на инвентаризацията към датата на баланса; възможни процедури за проверка на първоначалната и последваща оценка; действия, които одиторът следва да предприеме, ако са налице материални запаси държани на съхранение във външни лица. Детайлно са изложени потенциални неточности в резултат на грешки – умишлени или не, и одиторските процедури свързани с тях. Представени са примерни ситуации от практиката, които могат да обогатят всеки един практикуващ професията счетоводител, одитор, данъчен орган.

Общата цел при одита на материалните запаси е да се определи дали материалите, незавършеното производство, готовата продукция, стоките, както и отчетната стойност (себестойност) на продадените материални запаси са честно

представени във финансовите отчети. Следващата таблица обобщава специфичните одиторски цели, свързани с твърденията във финансовия отчет относно материалните запаси и посочва процедури по същество, чрез които се постигат тези цели.

Таблица № 1: Процедури по същество, свързани с проверката на материалните запаси

Специфични одиторски цели	Процедури по същество	Твърдения във финансовия отчет
<p>Отразените материални запаси в баланса физически съществуват и включват всички материали, стоки, продукция, незавършено производство.</p>	<p>Проверка на сметките за материални запаси. Получаване на потвърждение за материални запаси разположени извън територията на предприятието.</p> <p>Получаване на разбиране за процедурите използвани от клиента за завеждане, остойностяване, оценяване на материалните запаси и проверка на тези процедури.</p> <p>Проследяване на доставките, покупките, за да се установи реално, физически ли са получени материалните запаси към дадена дата. Например, преглед на фактури, транспортни документи, стокови разписки. Ако доставката е извършена със собствен транспорт рискът от нереална доставка е по-голям и тези процедури няма да са достатъчни.</p>	<p>Съществуване Възникване Пълнота</p>
<p>Предприятието притежава права на собственост или подобни права върху материалните запаси.</p>	<p>Наблюдение от страна на одитора по време на физическо преброяване и извършване на тестово преброяване на определени партиди.</p>	<p>Права и задължения</p>

	<p>Докато се присъства по време на инвентаризация, да се определи, дали материални запаси, които не са собственост на клиента са ясно разграничени и идентифицирани.</p> <p>Получаване на потвърждение за материалните запаси, които се съхраняват извън дружеството.</p> <p>Проверка на плащанията към доставчици, фактури, договори за придобити и за приети за съхранение чужди материални запаси.</p>	
<p>Влаганията, движенията на материалните запаси са правилно осчетоводени по отношение на брой, суми и период.</p>	<p>Преглед на непрекъснатия процес на придобиване, производство с цел установяване на реална дейност.</p> <p>Проверка на плащанията към доставчици. <i>Наличия на големи задължения към доставчиците са индикация за нереални доставки или така наречени фиктивни покупки. В тези случаи обикновено, доставчиците са свързани лица с клиента на одитора, но не може да се докаже документална връзка.</i></p> <p>Преглед и анализ на обращаемостта на материалните запаси.</p>	<p>Съществуване Възникване Пълнота Точност Разграничимост на периодите Класификация Оценяване</p>
<p>Наблюдава се за наличието на остарели,</p>	<p>Изискват се справки за остарели, бавно</p>	<p>Оценка, съществуване</p>

<p>бавно оборотни и на свръх запаси.</p>	<p>оборотни или свръх запаси. <i>В тези партии нередко се крият рискове от „фиктивни наличности“, които отдавна са продадени, но без документи, поради което не могат да бъдат изписани счетоводно.</i></p> <p>Преглед на взаимовръзката между продажбите и свързаните с тях изписвания на материални запаси, относно брой, суми и период.</p> <p>Преглед на прилаганата от клиента процедура, относно установяване на остарели, бавно оборотни или повредени материални запаси.</p> <p>Одиторът по време на присъствието на инвентаризацията следва да обърне внимание, дали реално се виждат остарелите, повредени или бавно оборотни артикули.</p>	
<p>Политиките на предприятието, процедурите и контролите за определяне на правилния брой и стойности на материалните запаси са адекватни и работят както са проектирани.</p>	<p>Проверка на процедурите свързани с доставка и получаване на материалните запаси. Проследяване на физически постъпилите материални запаси с осчетоводените с цел установяване на различия.</p>	<p>Съществуване Пълнота Възникване Разграничимост на периодите Класификация Точност</p>
<p>Материалните запаси са оценени по по-ниската от себестойността, доставна стойност и</p>	<p>Нетната реализуема стойност е конкретна за всяко предприятие. Тя е равна на</p>	

нетната реализуема стойност.	<p>предполагаемата продажна цена минус очакваните разходи за завършване на производствения цикъл и очакваните разходи за продажбите.</p> <p>Извършване на преглед на извършени продажби след датата на баланса до датата на одобрение на финансовия отчет.</p> <p>Проверка на платените фактури към доставчиците.</p>	Точност Оценяване
Материалните запаси са правилно класифицирани и представени във финансовия отчет, адекватно оповестени, съгласно изискванията на приложимата обща рамка. Оповестяването е ясно и изчерпаемо.	<p>Прочит на финансовия отчет.</p> <p>Сравнение на оповестената информация спрямо изискванията на приложимата обща рамка.</p> <p>Получаване на потвърждение за заложен материални запаси.</p>	Представяне и оповестяване – пълнота, разбираемост, класификация, точност.

Съгласно МОС 501 Одиторски доказателства – конкретни съображения по подбрани обекти, в някои случаи присъствието по време провеждане на инвентаризацията на материалните запаси може да е практически невъзможно. Това може да се дължи на такива фактори като характера и местоположението на материалните запаси. Например, когато те се държат на местоположение, което може да породи заплахата за безопасността на одитора. Но наличието на неудобство за одитора, не е достатъчно, за да подкрепи решението му, че присъствието е практически невъзможно. В допълнение, както е обяснено в МОС 200 Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти, въпросът за трудността, времето или свързаните разходи не е сам по себе си валидна основа за одитора да пропусне дадена одиторска процедура, за която не съществува алтернатива или за да бъде удовлетворен от одиторско доказателство, което е по-малко убеждаващо. В следващите редове са представени *примерни процедури*, които одиторът може да извърши, за да получи разумна степен на сигурност, относно одита на материалните запаси в дружеството.

I. Наблюдение от страна на одитора по време на инвентаризация на материалните запаси

Наблюдението по време на инвентаризация на материалните запаси е задължително общоприета одиторска процедура. Одиторът наблюдава и тества

броят на материалните запаси към датата на баланса или близка до нея дата. Тази процедура е важна и служи като средство за определяне на окончателните количества материални запаси и точността на безкрайните клиентски счетоводни записи. Времето на физическото преброяване на материалните запаси зависи от оперативния цикъл на компанията (периоди с ниско производство, или периоди, където количествата са с най-ниските си нива) и от качеството на вътрешния контрол. Ако клиента желае да извърши физическо преброяване през период преди края на годината, одиторът трябва да обмисли, дали може и каква процедура по същество ще осигури доказателства за оставащия период до датата на баланса – тоест за периода от датата на преброяване до балансовата дата (В България това е 31 декември на текущата година). Определеното ниво на контролния риск е важен фактор в тази преценка. По-ниските нива на контролния риск би насочил към извършване на допълнителни процедури за оставащия период. Независимо от това кога се провежда инвентаризацията, одиторът трябва да прецени следните моменти, свързани с провеждането на инвентаризацията:

1. Преглед на инструкциите, свързани с начина на провеждане на инвентаризацията от страна на одитираното дружество.

Целта на този преглед е одиторът да се убеди, че начинът на провеждане на инвентаризацията ще доведе до точно и пълно установяване на наличните материални запаси. Одиторът трябва да разбере как ще бъде извършено самото преброяване, претегляне (например, един човек ще брой, претегля, измерва, а друг ще записва стойностите), дали ще се слагат различни маркировки върху материалните запаси, как тези маркировки ще бъдат контролирани и как ще се борави с тези разграничителни процедури. За да се получи точно преброяване, претегляне на материалните запаси, одиторът трябва да се убеди, че:

- материалните запаси са добре подредени, което позволява лесен достъп;
- движението на стоките е спряло или се контролира по време на преброяването, за да се избегне двойно отразяване;
- преброяващият екип използва систематичен подход и не пропуска в частта, която следва да бъде проверена;
- маркировките се използват последователно и систематично, и всички маркировки се преброяват – използвани, неизползвани, повредени, върнати;
- маркировките не бива да бъдат премествани преди наблюдаващият одитор да разбере причината за това;
- персонала на клиента е необходимо да бъде на разположение и да асистира на одитора при идентифициране на отделните материали, стоки и незавършено производство.

2. Провеждане на тестово преброяване.

Одиторът трябва да изпълни тестово преброяване, за да се убеди, че клиента провежда точно преброяване, претегляне. Тестовото преброяване представлява тест с двойна цел, осигуряващо информация за ефективността на клиентския контрол над физическото преброяване и осигуряващо доказателства за наличните количества (килограми, тонове и т. н.) към датата на баланса. Наличието на добър контрол при инвентаризирането (например, използването на два екипа, единия брой, а другия преброява резултатите на първия), води до по-необширно тестово преброяване. Разбира се, откриването на грешки ще наложи увеличаване на кръга от тестово преброяване. Одиторът преди да наблюдава

инвентаризирането ще трябва да идентифицира всички индивидуално значими обекти. В допълнение, одиторът е необходимо да предприеме достатъчно тестови преброявания върху оставащата популация, за да се убеди, че преброяването е пълно и точно. Работните книжа трябва да показват, че одиторът е преброил:

- всички индивидуално значими единици;
- достатъчен брой от оставащата популация, така че одиторът да има репрезентативна извадка за целостта.

Ако одиторът открие грешки, той или тя трябва да поиска те да бъдат коригирани. В този случай, одиторът ще трябва да направи повече тестови преброявания при тази група материални запаси. Ако се установят принципни несъответствия или множество несъответствия следва да се изиска ново преброяване. Броят на материалните запаси, които ще се преброят тестово от самия одитор е въпрос на професионална преценка. Одиторът, когато определя броя на единиците, които ще се преброяват, следва да обмисли следните фактори:

- значимостта на единиците, както индивидуално така и в група;
- използване на втори, независим екип за преброяване;
- включване на вътрешни одитори, ако има такива.

Одиторът трябва да си отбележи в работните документи, че тестовото преброяване се е извършвало в действителност, сравнено е със счетоводните записи и че маркировките върху материалните запаси не са били променени. Тестовото преброяване на материалите и стоките се извършва сравнително лесно, одиторът може да срещне трудности при определяне степента на завършеност на незавършеното производство. Незавършеното производство следва да бъде оценено. Одиторът трябва да разговаря с хората от производствения отдел, които да му помогнат да направи преценка за степента на завършеност на незавършеното производство. Необходимо е одиторът да извърши контрол върху документацията, свързана с инвентаризирането, с цел да се избегне включването на фиктивни единици.

3. Правилно идентифициране и описание на материалните запаси

Одиторът, за да се убеди в точността на физически наличните материални запаси към момента на инвентаризирането им, така също и в правилното осчетоводяване на покупките и продажбите, следва да прегледа разграничителните процедури. Например, разграничени са закупените и продадените материални запаси по време на самото преброяване. Одиторът може да провери това като получи допълнителни транспортни документи. В допълнение, той също следва да получи транспортни документи за закупени и продадени материални запаси за няколко дни преди и след датата на провеждане на инвентаризацията. Ако тази информация не се получи до дата близка до датата на провеждане на инвентаризацията, одиторът може да има трудности при идентифицирането на наличностите по-късно.

4. Начин за определяне на бавно оборотни, остарели и повредени материални запаси

По време на инвентаризацията, одиторът трябва да бъде бдителен за стоки, които ще бъдат евентуално с обезценена стойност. Например, натрупването на ръжда или прах може да са индикация за обезценка или бавно оборотни стоки, продукция, материали. Одиторът може да разговаря с екипа извършващ инвентаризацията относно това, кои материални запаси са присъствали по време на инвентаризацията миналата година и да си води бележки.

II. Одиторът не присъства по време на инвентаризацията към датата на баланса.

Одиторът може да няма възможност да присъства по време на извършване на инвентаризация на материалните запаси към датата на баланса. В този случай, той следва да използва алтернативна одиторска процедура, за да потвърди съществуването им към датата на баланса. Тази процедура включва: провеждане на тестово преброяване на част от артикулите; преглеждане на сделките до датата на баланса; проверка на плащанията към доставчици и от клиенти. (Messier, William F., 2016, Jr., „Auditing & Assurance Services a systematic approach”, McGraw-Hill Irwin, 10 th. Edition, p. 450). В допълнение МОС 501 Одиторски доказателства – конкретни съображения по подбрани обекти препоръчва проверка на документацията за последваща продажба на конкретни обекти материални запаси, придобити или закупени преди инвентаризацията. Разбира се, не могат да се преброят всички материални запаси, а само някои извадкови единици, но които да са достатъчни, за да се направи извод за целостта. За целта одитора трябва да разполага с достатъчен брой персонал. Но ако невъзможно, да не могат да се получат достатъчни и уместни доказателства, относно съществуването и състоянието на материалните запаси чрез изпълнението на алтернативни процедури то МОС 705 (преработен) Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор, изисква одитора да модифицира мнението си в доклада, в резултат на ограничение в обхвата.

III. Материални запаси държани на съхранение във външни компании

Материалните запаси могат да бъдат държани на съхранение в обекти на чужди дружества. Като цяло, директното потвърждение до одитора от външната компания за съхранените количества материални запаси, осигурява доказателства за съществуването и собствеността – но дали ще предоставят достатъчна степен на сигурност, одиторът следва да удостовери. Одиторът трябва да направи преценка и да извърши допълнителни процедури, особено при наличие на обстоятелства, свързани със съмнение относно почтеността и обективността на третата страна, **за да се увери в тяхната истинност**, а именно:

1. Да се провери дали има транспортни документи, удостоверяващи превозването на материалните запаси и получени фактури за наеми и реални плащания на наемите. Тази процедура ще удостовери реалното съществуване на наличности от материални запаси;
2. Да се проучи дали дружеството наемодател е свързано лице за нашия клиент и реално притежава ли помещения, където като обем могат да се съхраняват тези материални запаси. Наличието на свързани лица поражда риск съхранението на материалните запаси да е фиктивно, тоест да е налице само движение на документи, с цел да се прикрият нереални наличности, които може вече да са продадени.
3. Провеждане на разговор с управител на склад или друго отговорно лице за материалните запаси. Проучващото запитване също дава добри резултати, ако е насочено към подходящите лица. Но поради наличието на подчиненост на наетите лица много често по-скоро води до заблуждения, отколкото до откровени волеизявления.
4. Да се провери, дали има залог върху предадените за съхранение материални запаси. Тази процедури е свързана и с проверката на оповестяването на условните задължения във финансовия отчет.

5. Прочит на доклади издадени от лицата, извършващи вътрешен контрол. От тези доклади, одиторът донякъде ще разбере за нивото на качество на вътрешния контрол;
6. Прочит на доклади, издадени от независимите одитори на външната компания;
7. Одиторът може да направи тестово преброяване на материалните запаси дадени за съхранение извън дружеството.

Съгласно МОС 501 Одиторски доказателства – конкретни съображения по подбрани обекти, ако одиторът изпитва затруднения с идентифицирането на отделните видове материални запаси, измерването на количеството и преценка на качеството им (например, различни видове метали, скъпоценни камъни, полезни изкопаеми, риби във водоеми) може да се обърне към специалисти, които да му помогнат в определянето, дали материалните запаси са точно представени във финансовия отчет, друг одитор да присъства на инвентаризацията на материалните запаси на третата страна. Одиторът може да намали, но не да елиминира, обхвата на материалните запаси, които ще преброи във външната компания, ако счете, че процедурите във външната компания са удовлетворяващи (Johnstone, K., 2015, Auditing: A Risk based approach to conducting a quality audit, 10 th. edition, 530).

IV. Обобщаване на получените резултати от физическото преброяване на материалните запаси

Одиторът използва събраната информация по време на наблюдение на инвентаризирането, за да провери точността на физическото преброяване. При сравняване на тестовото преброяване извършено от него с окончателните инвентаризационни описи, той трябва да обърне специално внимание, за да се убеди, че мерните единици са едни и същи.

В обобщение, одиторът може да приложи следните процедури, за да провери количествата в последните инвентаризационни описи:

1. Проследяване на тестово преброените материални запаси по време на инвентаризацията с окончателните списъци, за да се установи, дали са правилно отразени като наименование и количество;
2. Определяне, чрез събраната информация на база физическо преброяване, дали всички материални запаси са включени във финалните списъци;
3. Определяне, дали случайно няма последващо добавяне на материални запаси в инвентаризационните описи;
4. Сравнение на данните от окончателните инвентаризационни описи със счетоводните записи. В резултат на това сравнение може да се установят разлики. Ако разликите са повече от незначителни, одиторът следва да ги прегледа и да разбере техния характер.

V. Оценяване на материалните запаси

A: Оценка към датата на баланса

Във връзка с проверката на оценките на материалните запаси, одиторът следва да бъде бдителен за следните възможни **ситуации**:

1. Необичайно увеличение на наличните материални запаси към датата на баланса спрямо предходни периоди.

Това „необичайно“ увеличение може да е свързано с трупане на фиктивни наличности, което от своя страна показва за възможни **проблеми**. Неотчетени по

документи приходи от продажби на материали, стоки и продукцията, което от своя страна води до не внесен данък върху добавена стойност, недеklarиран и неплатен корпоративен данък. *Налице е голям проблем, защото при наличие на недеklarирани приходи от продажба на материални запаси, не може да се извърши счетоводно изписване на отчетната стойност на реално продадените партиди, но не документирани продажби.* По този начин в счетоводните сметки от група 30 Материални запаси стоят само счетоводни наличности, без зад тях да има реални такива – появява се разлика между счетоводни и складови количества.

Към настоящия момент съответните териториални дирекции на Националната агенция по приходите планират извършването на масови проверки за подобни фиктивни, счетоводни наличности. В страницата на www.nap.bg, раздел „Новини от НАП“ на 4 януари 2019 г. е публикувано цитирам: *„НАП проверява 13 000 фирми с нелогично високи материални запаси. Близко 8 млрд. лв. стоки на склад държат рисковите търговци. Национална агенция за приходите започва проверки на дружества, в чиито баланси за 2017 г. има големи материални запаси, спрямо приходите от продажби. Ще бъдат проверявани близо 13 000 дружества, като инспекторите на приходното ведомство ще извършват и инвентаризации на място, за да установят точното количество на стоките.“*

Според анализа на данъчните, при определено съотношение на материалните запаси и продажбите, възниква съмнение, че част от тях са отдавна продадени без документи, като не са платени дължимите корпоративен данък и ДДС. На всички фирми в рисковата категория са изпратени писма в края на миналата година, като те имат възможност в едномесечен срок да извършат доброволна корекция.

Не документирането и не отразяването на счетоводни приходи, поради продажби без документи е свързано и с формирането **на т. нар „червени каси“**, в резултат на което в дружеството започва да липсват парични средства, но само по документи. За да може да се покрие този „паричен дефицит по документи“ собствениците или други свързани лица обикновено предоставят кредити на собственото си дружество. Авторът счита, че всичко посочено по-горе е индикация за подправена финансова отчетност и е толкова всеобхватно, че ако одиторът установи „необичайно“ високи счетоводни наличности на материални запаси при своя клиент, следва да издаде отрицателно мнение или да се откаже от ангажимента, защото е налице укриване на данъци и съществено изкривяване на информацията представена във финансовия отчет.

2. Одиторът следва да прегледа продажните цени на клиента си в месеците след датата на баланса

Ако след датата на баланса се наблюдава намаление на продажните цени и на маржа, налице е риск материалните запаси да са надценени към датата на баланса. Съгласно МСС 2 Материални запаси и НСС 2 Отчитане на Стоково-Материалните запаси – материалните запаси следва да се представят по пониската от:

- себестойността (отчетна стойност) и
- нетната реализуема стойност, като разликата се отчита като други текущи разходи за дейността.

Нетната реализуема стойност е очакваната продажна цена минус очакваните разходи за завършване на производствения цикъл и очакваните разходи за продажба.

Одиторът следва да прегледа брунтните печалби на отделните единици. Одиторът може да изчисли нетната реализуема стойност на основни пера, основавайки се на фактури за продажби от месеци след датата на баланса, ценови листи, стойностни отстъпки и директни разходи, които могат да бъдат отнесени към конкретни продажби.

3. Фактори, които могат да повлияят върху оценката на материалните запаси.

Одиторът е добре да обмисли има ли фактори като промяна в продуктивния дизайн, конкурентни нововъведения в продукта, промяна в начина на популяризиране на продуктите като цяло, икономически кризи в държави, където се продават материалните запаси, тенденции в продажбите и очаквано бъдещо търсене, прогнози за бъдещи продажби подготвени от управлението на клиента сравнено с тези за отрасъла, очакван технологичен напредък, който може да направи съществуващите материални запаси морално остарели или може значително да намали техните стойности, нови продуктови линии планирани от мениджмънта и техният ефект върху текущите материални запаси, нови продукти, произведени от конкурентите, което би намалило търсенето на продуктите на нашия клиент, промяна в икономическите условия на пазарите, където продуктите се продават, промяна в регулаторната среда, необичайни или неочаквани промени в материалите, използвани в производството на продукцията ни, ценови тенденции за отделни видове продукти продавани от клиента ни, промяна в стандартите прилагани от отрасъла, в който работи клиента, които биха имали ефект върху оценката на материалните запаси.

Оценяването на материалните запаси е може би най-сложна и времеемка фаза от самия одит. Оценките сами по себе си са приблизителна оценка и изискват точна одиторска преценка, защото те могат много лесно да бъдат повлияни от субективната преценка на ръководството.

Б: Оценки при текущо потребление на материалните запаси

Съгласно МСС 2 Материални запаси, методите за изписване на потреблението на материалните запаси биват:

- Конкретно определена цена;
- Първа входяща – първа изходяща (FIFO);
- Средно-претеглена цена.

В СС 2 Отчитане на Стоково - Материални запаси, освен посочените по-горе три метода, допустим е методът последна входяща – първа изходяща.

По време на своята проверка, одиторът следва да обърне внимание на три много важни фактора:

- дали използваните методи за изписване на материалните запаси са в съответствие с приложимата обща рамка прилагана от клиента;
- дали приложението на избрания метод за потребление е последователно използван от година на година;
- дали прилаганият метод е верен, математическото изчисляване на самото изписване на отделните единици материални запаси е точно и правилно.

С цел получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства одиторът би било добре да направи повторни изчисления на избрани партиди материални запаси с цел да установи, че избрания метод изчислява вярно и коректно изписаната отчетна стойност (себестойност). Например в преценката кои единици от материалите, стоките или продукцията да се проверят, може да се изберат тези, които са с най-голям обем производство и/или обръщаемост.

Единици, които нямат начално и крайно салдо няма нужда да се преизчисляват, относно правилност на метода за изписване, защото дори и да е била допусната грешка през периода, тя се е коригирала с последното изписване. Ценовият тест е по-сложен при проверка **на себестойността на продукцията**, защото одиторът **трябва да провери не само първоначалните и последващи оценки на вложените материали** - проверка на самите фактури получени от доставчиците, как е формирана цената на придобиване, направената оценка на нетната реализуема стойност към датата на баланса, правилност на използвания метод за изписване на материалите, **но и начина на формиране на себестойността на готовата продукция** – преглед на вложените преки и непреки разходи, методите прилагани за разпределението им, калкулационната единица, калкулационния период и други. Компонентът на труда в себестойността на продукцията се проверява на база работни карти, разчетно-платежни ведомости по отделни звена и категории. Когато труда има най-висок дял в себестойността, одиторът следва да провери методите за отчитане на отработеното време и свършената работа. В този момент от помощ би било прилагането на аналитичните одиторски процедури.

Както посочихме и по-горе, одиторът следва да провери и начина на прилагане на съответния метод за изписване на потребените, продадени, бракувани или по друга причина излезли от дружеството материални запаси. Ако клиентът прилага метод за изписване напр. **първа входяща-първа изходяща (FIFO)**, одиторът може да приложи следното:

- да си избере конкретни единици материални запаси, на които да проследи тяхното закупено количество;
- при физическия преглед на фактурите за покупки, одиторът е добре да си води записки за датите на покупките за конкретни пера, които той проверява. По този начин той може да получи информация за евентуално остарели или бавно-оборотни артикули;
- да направи повторно изчисление на изписаните количества и стойности на избрани артикули с цел проверка на тяхната точност.
Ако клиентът прилага **метода средно претеглена цена**, одиторът следва:
- да направи повторни преизчисления на прилагания метод на конкретно избрани артикули;
- да прегледа дали има осчетоводени кредитни известия за покупки или продажби и да се види, дали те не са довели до допускане на грешки. Много често **кредитните известия** за продажби на стоки водят до грешки в прилагания метод за изписване на материални запаси. Това е така, защото при завеждането на върнатите артикули, често складовия модул на счетоводната програма ги завежда *с нова средна цена*, а не с тази, с която са били изписани по-рано към датата на продажбата. По този начин се формира един изкуствен финансов резултат;
- да провери каква е използваната средна – средна пълзяща или средна периодична цена, или се прилагат и двете хаотично. Следва да се отбележи, че формираният финансов резултат от дадена продажба при едната или при другата средна за изписване на материални запаси е различен.

VI. Одиторски процедури при първоначален ангажимент за одит

Проблеми с установяването на реалните количества материални запаси към датата на баланса могат да възникнат и когато одиторът е поел ангажимент да изпълни одит за първи път, но не може да потвърди крайното количество, което се явява начално за текущата година чрез присъствието си по време на инвентаризация. Тогава, одиторът може да тества началното количество чрез други процедури. Например, той може да провери началните количества чрез проверка на предходни транзакции, преглед на счетоводните записи през предходната година, приложението на теста за наличието или не на брутни печалби. Ако клиентът е бил одитиран от друг одитор, то тогава настоящият одитор може да прегледа работните документи на своя колега и да прочете одиторския му доклад.

При липса на надежден вътрешния контрол на клиента и наличие на слабости в контролната система свързана с материалните запаси, одиторът следва да направи по-детайлни тестове през текущата година, за да се убеди във верността и наличността на материалните запаси в началото на годината.

VII. Потенциални неточности в резултат на грешки или измами и одиторски процедури свързани с тях

A. Потенциални грешки с притежаваните материални запаси

В следващите редове са представени примери за грешки, чиято цел е да насочи одиторите към проява на по-голям професионален скептицизъм. Например:

1. Включването към инвентаризационните описи на несъществуващи материални запаси по време на физическото преброяване в края на годината;
2. Трансфера от материали към незавършено производство е неправилно осчетоводен или осчетоводен в грешен период;
3. Корекции в счетоводните статии, от които се крият злоупотреби. Например, ако дружеството извършва продажби на материали, стоки, продукция и в същото време наличностите от материални запаси са се изчерпали, а за целите на „продажбата“ са необходими такива, е възможно одиторът да установи, че е направена **ръчна намеса в заведените начални количества** от материални запаси в посока изкуствено завишение. Това действие ще е потенциално доказателство, че продажбата, доставката може да е само по документи, тоест нереална. В допълнение е важно одиторът да не подценява и е добре да прегледа към края на своя одит, дали е налице равенство между крайните количества на материалните запаси по артикули например към 31.12.2017 г. с тези към 01.01.2018 г., защото именно между „31.12. на предходната година и 01 януари на текущата година“ е възможно да се извършат ръчни корекции на наличните количества. **Такива корекции са недопустими, защото са свързани не само с формиране на изкуствени финансови резултати, но и с наличието на нереални доставки.**

Тук е момента да се спомене и относно **коректността на счетоводните програми, които се предлагат на пазара. Авторът счита, че те следва да бъдат лицензирани и одобрени за работа от определени регулаторни органи.** Самите програми, не следва да допускат неточности, като в частност с посочения пример по-горе за наличието на ръчни намеси в началните салда по стойност и количества. Би било полезно броят на използваните счетоводни програми да бъде намален

драстично само до тези, които са нормативно регулирани и постоянно проверявани за коректност. В България се пишат и предлагат не малко на брой счетоводни програмни продукти, които не съдържат в себе си необходимите контроли, осигуряващи точност и прецизност на счетоводните статии. Необходимо е да бъдат ограничени, с цел да се подобри качеството на счетоводната отчетност.

4. Наличие на изкуствени статии в перата с материални запаси, тоест такива без документи, за да се манипулира финансовия резултат в желаната посока;
5. Физическо разместване на материалните запаси, за да се преброят на две места;
6. Отразяване на материалните запаси като продадени, но все още не доставени до купувача.
7. Получаване на създадени потвърждения от компании, нереално съхраняващи материални запаси на клиента ни.
8. Заведени по счетоводни данни материални запаси по фактури, към които няма извършени разплащания към съответните доставчици. Постепенно към тези доставчици се **трупат задължения, които пораждат следните въпроси:**
 - доставката реална ли е или е само движение на документи;
 - дали фактурите не са издадени само, за да се коригира резултата за данъка върху добавена стойност за периода. Възможно е одиторът в последствие да открие и издадени кредитни известия, които в голяма степен ще подкрепят неговите съмнения.
9. Надценяване или подценяване на сумата на незавършеното производство. Незавършеното производство е балансово перо, за което много трудно може да се установи точния му размер, поради което, чрез него е вероятно да се коригират годишните финансови резултати в желаната посока.
10. Не осчетоводяване на продадени или бракувани материали, стоки или продукция.
11. Не осчетоводяване на липси или обезценки на материални запаси.

Б. Одиторски процедури, свързани с потенциални измами

Следните одиторски процедури могат да бъдат изпълнени в отговор на налични схеми за измами свързани с материалните запаси:

1. Наблюдение, физическа проверка едновременно във всички местоположения на материалните запаси.
2. Получаване на копия от всички страници на инвентаризационния опис преди да се напусне съответния обект, където се съхраняват материалните запаси.
3. Отваряне на контейнери или други съдове за съхранение с цел съпоставяне на описанието със самото съдържание вътре;
4. Извършване на по-обширно тестово преброяване на материалните запаси и съпоставяне на получените резултати със счетоводните данни.
5. Получаване на потвърждение за количествата материални запаси, които се съхраняват в други предприятия. В определени ситуации само по себе си, потвърждението може да се окаже *недостатъчно одиторско доказателство*. Например, ако одиторът има съмнения, той може да направи проучване, относно това дали дружеството съхраняващо материалните запаси има достатъчни и подходящи помещения /виж по-

- горе т. III. Материални запаси държани на съхранение във външни компании/.
6. Проверка на всички издадени, съответно получени кредитни и дебитни известия, съпътстващите първични документи с тях – договори, товарителници, пътни листи, с цел установяване на причините за направените корекции.
 7. Проверка за повторно въведени документи – фактури за покупки или продажби; кредитни и дебитни известия;
 8. Проверка на счетоводните статии и свързаните с тях документи, с цел установяване на степента на завършеност на незавършено производство, ако има такова.
 9. Изпълнение на аналитични процедури и изчисление на ключови показатели с цел установяване на необичайни отклонения.
 10. Разширени тестове свързани с получаването и изпращането на материали, стоки и продукция – проверка на фактури, стокови разписки, транспортни документи, митнически декларации, разговори с лица свързани с експедицията на стоките и други.
 11. Преглед на счетоводните документи с цел установяване на начина на формиране на цената на придобиване на материалните запаси. Задачата е да се разбере има или не разходи, които умишлено са включени или изключени от цената на придобиване на материалния запас в зависимост от желанния финансов резултат.
 12. Съпоставяне на продадените количества материални запаси по фактури и стоящите зад тях реално изписани количества материали, стоки, продукция. Не рядко тук се наблюдават несъответствия, ръчни намеси в количествата изписани материални запаси в посока завишение или намаление в зависимост от търсения данъчен ефект.
 13. Преглед на всички счетоводни статии свързани с материалните запаси направени в края на годината. Често в практиката се установяват изкуствени статии или такива, зад които няма реални документи – например, големи суми начислени разходи за брак, направени приблизителни оценки, зад които не стоят реални и точни преценки на ръководството.
 14. Преглед за индивидуални статии в хронологичните регистри с цел търсене на разходи или други пера, които са неправилно осчетоводени, но класифицирани като материални запаси;
 15. Анализ на заведени материални запаси **като скрап и последващата им продажба**. Например, възможно е, ако дадено дружество има необходимост от по-голям приход, счетоводно да се заведат като материални запаси намерен **скрап**. В следствие на което, този скрап веднага се продава. Важно е да се отбележи, че продажбата на скрап не е свързана с начисляване на данък върху добавена стойност от доставчика, съгласно Закон за данък върху добавената стойност (Закон за данък върху добавената стойност, чл. 163 а, ал. 2, изм. и доп. ДВ. бр. 98 от 27 Ноември 2018 г.). За установяване на реалност на доставката, следва да се проверят документите свързани с тези сделки, но ако е налице измама много трудно би се доказала от одитора.
 16. Проверка на отписаната отчетна стойност (себестойност) на продадените материални запаси към датата на баланса и тези в началото на следващата година. Целта е да се провери налице ли е разграничимост на периодите.

17. Тест на сумата на вложения труд и преизчисление на евентуално **свръх вложения начислен разход за труд** – големи суми на премии, бонуси, извънреден труд и други;
18. Ако има отрицателни стойности в отделните артикули материални запаси, следва да се анализират по местоположение и вид;
19. Преглед за доказателства за продажби с големи обеми и с големи отстъпки, които могат да са индикация за наличие на обезценка до нетна реализуема стойност;

VIII. Класификация на материалните запаси във финансовите отчети и оповестяване

Материалните запаси, обикновено се класифицират в зависимост от степента на завършеност – материали, незавършено производство, продукцията, стоки или на лицето на баланса и в пояснителните сведения. Те се държат за:

- продажба в нормалния ход на бизнеса;
- влягане в процеса на производство;

Те често се предоставят като обезпечения срещу получени кредити.

Съгласно СС 2 Отчитане на Стоково – Материалните запаси в годишния финансов отчет трябва да се оповестят:

а) счетоводната политика за оценката на стоково-материалните запаси при тяхното отписване, включително приложените методи;

б) възприетата база за разпределение на постоянните общо производствени разходи;

в) отчетната стойност на стоково-материалните запаси, представени по нетна реализуема стойност;

г) размерът на намалението на отчетната стойност на стоково-материалните запаси до нетната реализуема стойност, отчетено като текущ разход;

д) стойността на всяко възстановено намаление на отчетната стойност на стоково-материалните запаси, която се признава като текущ приход;

е) обстоятелствата, които са довели до намаление на отчетната стойност на стоково-материалните запаси до нетната реализуема или до възстановяване на направеното вече намаление;

ж) разликата между балансовата и пазарната стойност на стоково-материалните запаси към датата на финансовия отчет, когато тази разлика е съществена - оповестяването е по категории стоково-материални запаси за всеки конкретен вид; малките предприятия могат да не оповестяват тази разлика;

з) отчетната стойност на стоково-материалните запаси, които са дадени в залог за обезпечаване на пасиви.

Ако потребителите на информация си направят труда извадково да прегледат отделни финансови отчети, с цел да разберат спазват ли се изискванията на стандарта относно оповестяване – със сигурност ще стигнат до извода, че много малък процент от съставителите в пълнота и точност представят изисканата информация, съгласно прилаганата счетоводна база. А причините за това са различни – нежелание от страна на ръководството, тайна от контрагенти, данъчни органи, липса на компетентност и време, небрежност и други.

IX. Техники за подобряване на одиторската ефективност

Одиторите, могат да обмислят използване на посочените по-долу техники, за да подобрят своята ефективност:

1. Одиторите могат да извършат тестово преброяване на отделни партии материални запаси по време на присъствието си в процеса на инвентаризация от клиента. Важно е да се знае, **че целта е, да се наблюдава и оцени надеждността на процеса на провеждане на инвентаризация от клиента, а не само да се получат инвентаризационните описи от него.**
2. Идентифициране на вътрешните контроли в клиента, които ще доведат до ограничаване на броя на местата, където одиторът следва да присъства по време на инвентаризиране, например, ако дружеството има повече обекти.
3. Максимизиране ефективно използване на аналитични процедури. Например, ако клиентските материални запаси включват незавършено производство, продукцията и техните стойности не са съществени за групата материални запаси или за общите активи, то може проверката им да бъде намалена или елиминирана.
4. Преценка за формиране на извадка. Могат да се изберат няколко значими партии от материалните запаси (такива с най-голям оборот), които биха осигурили висок процент на проверка за популацията.
5. Подбор на конкретни обекти за проверка с цел тестване на цена на придобиване, съществуване и разграничимост на периодите.
6. Получаване на помощ от клиента в събиране на документация под формата на фактури за покупки и продажби, транспортни документи, договори и други.
7. Координиране на проверката на плащанията към доставчиците за закупени материални запаси и постъпленията от клиенти във връзка с продадени материални запаси.
8. По време на проверката на документите може да се извършва и успоредно сканиране, снимане чрез дигитални устройства на тях самите.

Х. Одиторска документация

Работните книжа, свързани с материалните запаси следва да съдържат документи, които потвърждават, че материалните запаси физически са преброени, или е наблюдаван процесът на инвентаризиране, проведен от самия клиент в обектите, където се съхраняват съществена част от тях. Документите следва да докажат, че преброяване е направено, и ако са налице разлики, те са осчетоводени; че контрол върху материалните запаси е налице или има доказателство, че е слаб. Ако инвентаризацията на материалните запаси е проведена на по-ранна дата от датата на баланса, работните книжа следва да включват доказателства за подходящи процедури, проведени между тези две дати. Одиторът следва да идентифицира проверените артикули – например, такива над определена сума, или артикули попаднали в резултат на проведена статистическа извадка. Необходимо е да има потвърждения за съхранявани материални запаси в чужди обекти или записки от самия одитор, че е проверил, че обектите съществуват и в тях реално се съхраняват наличности на клиента му. Одиторът следва да е създал и документи потвърждаващи адекватни тестове за точност на материалните запаси; правилно формирана цена на придобиване – тест на покупната цена, на преките разходи свързани с доставката; тестове за обезценка до нетна реализуема стойност, включително преглед за остарели и

бавно-оборотни материални запаси; документи потвърждаващи направени процедури за проверка за разграничимост на периодите; приложени аналитични процедури за цялостна оценка на материалните запаси;

В схема № 1 по-долу е представен примерен чек лист, който одитора може да използва по време на наблюдението си при извършване на инвентаризация от страна на клиента. Като целта на чек листа да помогне на одитора да получи разбиране за физическото преброяване на материалните запаси включващо:

- процедури и инструкции за физическо преброяване;
- проверка на физически преброените партии;
- надзор от отговорни служители;
- изравняване на физически преброените количества със счетоводните такива;
- контрол над инвентаризационните описи;
- разграничителни процедури за доставка и покупка.

Схема № 1: Примерен чек лист за наблюдение на материалните запаси

Име на Клиента: „Металинвест“ ООД (дружеството е примерно)

Дата на финансовия отчет: 31.12.2018 г.

1. Обобщаване на локациите на материалните запаси; датите на които клиента ще брой материалните запаси; името на лицето, което е отговорно; процента на всяка локация като относителен дял от общите материални запаси.

Местоположение	Дата на физическо преброяване	Отговорно лице при клиента	Процент от общите материални запаси
Суворово	27.12.2018 г.	Ангел Колев	65 %
Варна	28.12.2018 г.	Крис Иванов	25 %
Провадия	02.01.2019 г.	Теодор Димитров	10

2. Съществуват ли адекватни, детайлно написани инструкции и процедури, относно начина на провеждане на инвентаризация в дружеството? Ако да, приложете техни копия.

Да Не
Неприложимо

Има написани процедури за материалните запаси намиращи се в гр. Суворово и в гр. Варна. Виж приложеното копие.

3. Процедурите предоставят ли подходящо разбиране за местоположението и подредбата на материалните запаси? Опишете.

Да Не
Неприложимо

Материалните запаси се очаква да бъдат организирани и подредени по начин, който улеснява преброяването.

4. Процедурите дават ли подходящо разбиране, относно идентифицирането и описанието на материалните запаси? Опишете.

Да Не
Неприложимо

Партидите ще бъдат идентифицирани по индивидуални номера, степен на завършеност на производството и състояние на стоките (повредени или остарели).

5. Специфичен ли е методът за определяне на количеството на материалните запаси (напр. килограми, брой, тонове и др.).

Да Не
Неприложимо

Всички материални запаси могат да бъдат физически преброени.

6. Използват ли (слагат ли) се маркировки върху материалните запаси? Ако да:

- a) Те предварително номерирани ли са?
- b) Дали номерирането е точно и налице ли е контрол относно използвани, неизползвани или анулирани маркери.

Да Не
Неприложимо

Налице е специален контрол относно предварителното номериране на маркировките, извършващ се от отговорно лице, което ще преброи всички видове маркери в края на инвентаризирането.

7. Налице ли са адекватни процедури по места, с цел идентифициране на преброените материални запаси, убедени ли сте, че всички позиции са били преброени, и е предотвратено двойното преброяване? Опишете.

Да Не Неприложимо

По един маркер е оставен във всяка преброена партида, останалите са запазени от преброяващите и по-късно се връщат на материално отговорното лице.

8. Идентифицирани и разграничени ли са остарели, бавно оборотни или повредени материални запаси? Опишете.

Да Не Неприложимо

Тези продукти ще бъдат физически разграничени и няма да бъдат броени към общите. Те ясно ще бъдат маркирани.

9. Дали предметът на повторното преброяване на материалните запаси е свързан с:

- a) включване в преброяването на лица, независими от тези включени в първоначалното броене?
- b) повторно преброяване единствено на артикулите имащи съществена стойност?

Да Не
Неприложимо

Клиентът използва два екипа за извършване на преброяването. Първият екип се състои от:

- преброяващ;
- човек, който извършва повторно броене;

- *лице, което познава добре артикулите;*
- *и друг, който е независим.*

Вторият, независим преброяващ екип проверява първоначалното броене. Фокусът е насочен и към артикулите, които имат съществени стойности.

10. Съществуват ли подходящи процедури и контрол относно материални запаси, които не са собственост на клиента?

Да Не
Неприложимо

Материалните запаси, които не са собственост на клиента ще бъдат отделени и ясно маркирани с цел да не се преброят като собствени.

11. Съществуват ли подходящи процедури и контроли за включване към материалните запаси на тези партиди, които са предоставени за съхранение в трети страни?

Да Не
Неприложимо

Дружеството притежава материални запаси, които се съхраняват от други дружества. За целта се изискват писмени потвърждения за тези количества. Не са налице условия за наличие на обстоятелства за непочтеност.

12. Движението на материалните запаси адекватно контролирано ли е по време на физическото преброяване, за да се убедим в правилното разграничаване на получените и изпратените стоки?

Да Не
Неприложимо

Складът, където се съхраняват материалните запаси ще бъде затворен по време на преброяването. Няма да има нито получаване, нито изпращане на материални запаси.

13. Как ще бъде идентифицирано незавършеното производство? Опишете.

Незавършеното производство се очаква да бъде относително малко – около 5 % от всички материални запаси и ще е отделно идентифицирано в отдел производство.

14. Как ще бъде определена степента на завършеност на незавършеното производство? Опишете.

Чрез преглед на списъци за вложени материали, изразходен труд, преразпределени амортизации и дискусия с персонала от отдел производство.

15. Опишете някакви други проблеми, които ще бъдат известни по време на физическото преброяване на материалните запаси.

По време на миналогодишното преброяване, ние забелязахме, че някой от персонала на клиента без да иска постави маркери за преброяване на остарели, бавно оборотни артикули. Ние ще бъдем

бдителни за съществуването на подобни ситуации по време на преброяването през тази година.

Изпълнено от:

Дата:

Одиторът следва да отговаря на въпросите и да използва допълнителното място осигурено под всеки въпрос, за да добавя обяснения и коментари. Завършването на чек листа налага отговор на всеки въпрос чрез допълване на коментари, тъй като отговори само като „Да“, „Не“ или „Неприложимо“ не се считат като достатъчни.

Заклучение

Настоящата студия е разработена с оглед оптимизиране на работата, намаляване на времето за извършване и съкращаване на разходите по време на провеждане на независимия финансов одит. В резултат на направеното изложение се достига до заключението, че одиторската работа е много тежка, трудоемка и отговорна. Разработката е насочена към изследване единствено на проверката на материалните запаси, но въпреки това показва големия обем работа за одитора, а освен това всеки счетоводен обект подлежи на тестване. В този си вид одитът е почти невъзможен, дори погледнато само върху проверката на материалните запаси в дружества, където техните обеми са големи и специфични. Ето защо на одитора се налага да направи компромис между цена, време, ефективност и резултати от одита, въпреки, че не е правилно съгласно действащите в момента международни одиторски стандарти. Тази професия едва ли може да продължи да съществува и да работи ефективно в този си вид. Оценката на бизнес риска е трудна, поради което за одиторите, разчитащи предимно на своята преценка в работата, е налице възможност за предоверяване, поради недостатъчно проявен професионален скептицизъм (Katharine, B. 2018, Професионалният скептицизъм: Сърцевината на одита, сп. ИДЕС, www.ides.bg, бр. 4). Това е така, защото обхватът на одиторската проверка е голям и тя не може да гарантира формирането на достатъчно убедителни доказателства, събрани по безпристрастен начин.

Трудността при проверката на материалните запаси не е само одиторски проблем. Тя е и данъчен проблем, проблем и на юристите в съда. Налице е затруднение, защото и те трудно биха събрали доказателства за действително произведените количества за изминал вече период, реалните наличности в складовете, които участват във формирането на суми, въз основа на които се плаща данък върху добавената стойност и корпоративен данък. Материалните запаси са по-рисков обект, носещ повече несигурност относно количественото и стойностното си изражение. Понастоящем темата е много актуална, защото предстоящата контролна дейност на Националната агенция за приходи ще бъде свързана със събиране на данъци от различията между счетоводни и складови наличности. (НАП започва проверка на фирми с големи материални запаси, 4 януари 2019 г., www.nap.bg)

Разработката би била полезна и за насочване на вниманието и изучаването на съществуващите проблеми в българския бизнес и наличието на подходи, спомагащи установяването на реален баланс между качеството на одита, времето за извършването му и неговата цена.

Използвани източници

1. Закон за данък върху добавената стойност, изм. и доп. ДВ. Бр. 98 от 27 ноември 2018 г.
2. Международен счетоводен стандарт 2 Материални запаси, параграф 6, www.ifrs.bg
3. МОС 520 Аналитични процедури - Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2016-2017 © 2017 на International Federation of Accountants (IFAC), www.Iaasb.org
4. МОС 501 Одиторски доказателства – конкретни съображения по подбрани обекти - Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2016-2017 © 2017 на International Federation of Accountants (IFAC), www.Iaasb.org
5. МОС 705 (преработен) Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор, Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2016-2017 © 2017 на International Federation of Accountants (IFAC), www.Iaasb.org
6. Национален счетоводен стандарт 2 Отчитане на стоково материалните запаси, параграф 2, актуални към 31.12.2018 г.
7. Одит на финансови отчети – повишена прозрачност и информативна стойност, 2016, Институт на дипломираните експерт-счетоводители в България, www.ides.bg.
8. Ръководство по международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, 2016 – 2017 г., www.ides.bg.
9. НАП започва проверка на фирми с големи материални запаси, www.nap.bg, 4 януари 2019 г.
10. Johnstone, K., 2015, Auditing: A Risk based approach to conducting a quality audit, 10 th. edition, p. 530.
11. Katharine, B. 2018, Професионалният скептицизъм: Сърцевината на одита, сп. ИДЕС, www.ides.bg, бр. 4
12. Messier, William F., 2016, Jr., „Auditing & Assurance Services a systematic approach”, McGraw-Hill Irwin, 10 th. Edition, p. 450