

4.3. ЦИКЛИЧЕСКИЙ ПОДХОД К СЕГМЕНТИРОВАНИЮ ИНФОРМАЦИИ ПРИ АУДИТЕ ТРАНЗИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ ОРГАНИЗАЦИИ ОПТОВОЙ ТОРГОВЛИ

Варламова Е.Н., аспирант кафедры «Аудит»

Всероссийский заочный финансово-экономический институт

В статье приведен практический пример применения циклического подхода при проведении аудита транзитных торговых операций в организации оптовой торговли и схема распределения обязанностей между членами аудиторской группы. Особое внимание уделено проверке правильности оформления первичной документации, подтверждающей принятие на учет товаров и их последующую продажу.

Общая практика аудита организаций оптовой торговли показывает, что основной объем хозяйственных операций приходится на торговую деятельность, где в основном наблюдаются однотипные операции, в сумме составляющие значительную долю баланса компании. Таким образом, при проведении аудиторской проверки возможно сегментирование аудируемой информации с целью построения циклов основной деятельности организации оптовой торговли, используя циклический подход.

Взаимосвязи между циклами определяются через счета бухгалтерского учета. Алгоритм формирования циклов основной деятельности организации (поскольку они носят индивидуальный характер и базируются на особенностях деятельности каждой конкретной организации) проведем на примере деятельности отдельной организации оптовой торговли (далее Организация).

Основным видом деятельности Организации является оптовая торговля товарами (трубная продукция, специальная автотехника, оборудование для нефтяной промышленности). Особенность данной Организации заключается в том, что движение товара происходит от поставщика непосредственно к конечному покупателю.

Организация не имеет собственного склада, поэтому с конечным покупателем заключен договор хранения. В связи с этим на стадии цикла продаж происходит только смена собственника и движение денежных средств. В практике делового оборота поставка товара непосредственно со склада поставщика конечному покупателю товара называется торговлей транзитом.

Исходя из специфики транзитной операции, аудитор, осуществляющему проверку операций, связанных с транзитным движением товаров, следует обратить особое внимание на следующие моменты:

- содержание договоров купли-продажи, заключенных организацией с поставщиком и покупателем;
- порядок отражения операций приобретения и продажи товаров в учете;
- правильность, полноту и своевременность оформления первичных документов (накладных и счетов-фактур).

Следует отметить, что транзитная торговля не является отдельным видом сделки. Основные положения, затрагивающие вопросы транзитной сделки, регулируются Гражданским кодексом РФ (ГК РФ) [1], в основе которых лежат договоры поставки. При этом торговая организация заключает два договора.

- Первый договор заключается с поставщиком, у которого Организация приобретает товар. Согласно первому договору поставки с поставщиком транзитная Организация оплачивает поставщику товары, поставляемые конечному покупателю товара, который является грузополучателем. При этом право собственности на этот товар от поставщика (производителя) переходит к Организации.
- Второй договор заключается с конечным покупателем товара, которому Организация поставляет товар. Договор Организации с покупателем предполагает получение денежных средств за поставленные товары от покупателя. При этом грузоотправителем по этому договору выступает поставщик (производитель).

С целью анализа применения циклического подхода при аудите основной деятельности Организации, рассмотрим пример транзитной операции, отражающей продвижение товара от поставщика до конечного покупателя. Взаимосвязь исследуемых циклов, отражающих движение товара и денежных средств в рамках исследуемой хозяйственной операции, рассмотрим на рис. 1.

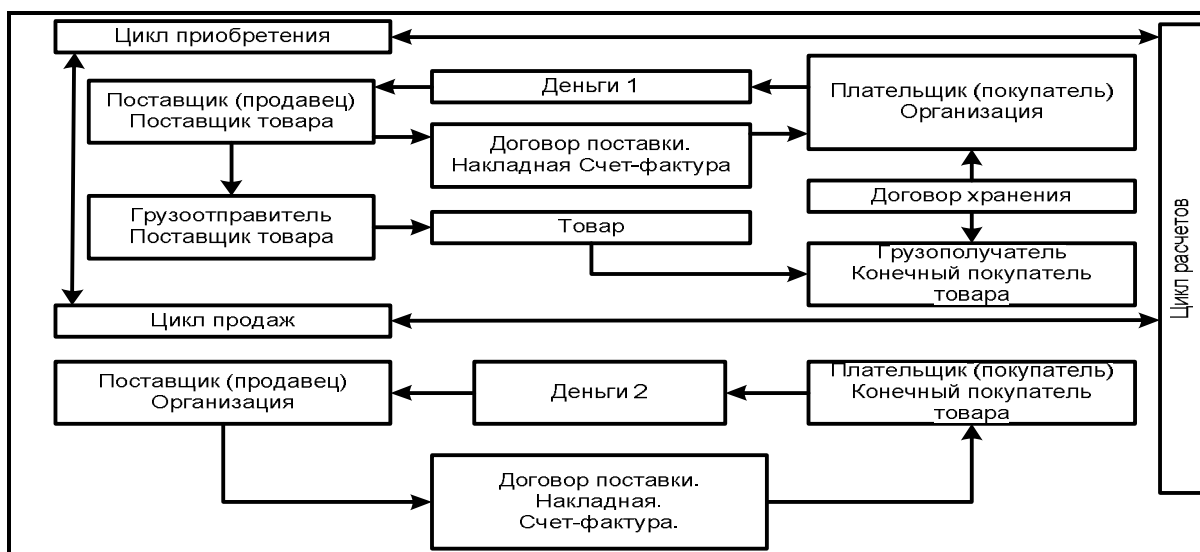


Рис. 1. Исследование хозяйственной операции в рамках циклов

Анализ основной деятельности Организации будет охватывать три основных цикла.

Цикл 1

В рамках цикла приобретения анализу подлежат хозяйственные операции, отражающие приобретение товара:

- Д 41 «Товары» К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- Д 44 «Расходы на продажу» К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При проверке данного цикла устанавливают правильность оформления первичных документов, на основании которых принимаются на склад товары, основными из которых являются: товарная накладная, счет-фактура. Также следует отметить, что все стороны транзитной сделки должны иметь копии транспортных и сопроводительных документов в зависимости от вида транспорта, которым производится доставка. Такими документами могут быть:

- товарно-транспортные накладные (автомобильный транспорт);
- транспортные железнодорожные накладные (железнодорожный транспорт);
- коносамент порта (морские перевозки);
- накладная отправителя и грузовая накладная (воздушный транспорт).

В ходе проверки запрашиваются и изучаются первичные документы, в том числе договоры на поставку товаров, входящие товарные накладные и отгрузочные документы, регистры бухгалтерского учета, материалы инвентаризации, проводятся опросы материально-ответственных лиц.

В ходе изучения документального оформления поступления товаров исследуемой операции особое внимание следует уделить порядку заполнения накладных и счетов-фактур, поскольку порядок оформления данных документов нормативно не установлен и не учитывает особенностей продажи товаров транзитом.

Согласно указаниям по применению товарной накладной (форма ТОРГ-12), она применяется для оформления продажи товарно-материальных ценностей сторонней организации [4]. При этом второй экземпляр накладной является основанием для оприходования этих ценностей сторонней организацией. Таким образом, накладная по форме ТОРГ-12 применяется в торговых операциях и необходима для правомерного списания (оприходования) материальных ценностей. При этом изменение или удаление обязательных реквизитов типовых форм не допускается. Однако Порядок применения унифицированных форм первичной учетной документации [5] допускает внесение поправок в виде добавления строк и столбцов, включения дополнительных реквизитов и прочих элементов, направленных на удобство размещения и обработки информации. Внесение таких поправок в унифицированные формы обязательно надо оформить приказом (распоряжением) организации при формировании учетной политики.

Со стороны налоговых органов требование о применении унифицированных форм также является обязательным. Основание данного требования отражено в ст. 252 Налогового кодекса РФ (НК РФ) [2]. Положения этой статьи определяют, что одним из обязательных

критериев для признания расходов в налоговом учете является их документальная подтвержденность. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, оформленные в соответствии с требованиями бухгалтерского законодательства, с учетом положений п. 1 ст. 11 НК РФ [2]. В свою очередь нормы бухгалтерского законодательства требуют, что документы нужно оформлять по правилам бухгалтерского учета. Расходы на основании документов, оформленных ненадлежащим образом, при исчислении налога на прибыль не могут быть признаны в налоговом учете.

Таким образом, поставщик оформляет два экземпляра товарных накладных, указывая в них следующие данные:

- грузоотправитель – поставщик товара;
- поставщик – поставщик товара;
- грузополучатель – конечный покупатель товара;
- плательщик – Организация.

При таком оформлении накладных содержание их реквизитов будет полностью соответствовать содержанию договоров купли-продажи. При проверке аудитор должен обратить на это внимание.

Содержанию договоров купли-продажи должны соответствовать и реквизиты в счетах-фактурах.

Поставщик должен оформить свой счет-фактуру следующим образом:

- грузоотправитель – поставщик товара;
- продавец – поставщик товара;
- грузополучатель – конечный покупатель товара;
- покупатель – Организация.

Согласно п. 2 ст. 169 НК РФ [2], счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога на добавленную стоимость (НДС) к вычету или возмещению. Кроме того, аудитор должен обратить особое внимание на заполнение указанных реквизитов в счетах-фактурах, так как несоответствие их содержанию договоров не позволит предъявить НДС к вычету Организации.

Одним из важнейших участков аудита цикла приобретения является проверка правильности формирования первоначальной стоимости товаров в соответствии с п. 6 ПБУ 5/01 [6]. При проведении проверки очень важно сличить условия учета затрат на транспортировку товаров, закрепленные в учетной политике, с фактическим учетом и распределением транспортных расходов.

Поскольку циклический подход предусматривает проведение аудита по хозяйственным операциям, сгруппированным по определенной смысловой нагрузке, то следует не забывать, что в ходе аудита цикла приобретения проверке подлежит кредиторская задолженность.

Если сопоставить циклический и пообъектный подходы к сегментированию аудита, то цикл приобретения в данном случае частично охватывает аудит операций с товарами, НДС по приобретенным ценностям, аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Цикл 2

В рамках цикла продаж выделим и исследуем следующие хозяйственные операции, отражающие продажу товара:

- Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К 90 «Продажи»;
- Д 90 «Продажи» К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС»;

- Д 90 «Продажи» К 41 «Товары»;
- Д 90 «Продажи» К 44 «Расходы на продажу»;
- Д 99 «Прибыли и убытки» К 90 «Продажи»;
- Д 90 «Продажи» К 99 «Прибыли и убытки».

Центром аудита цикла продаж является подтверждение оборотов по дебету и кредиту счета 90 «Продажи». В процессе аудиторской проверки необходимо установить правильность и законность отражения сумм выручки от продаж товаров.

В ходе анализа цикла продаж изучается документальное оформление продажи и оплаты товаров. Проводится правовая экспертиза договора поставки. Тщательно проверяются первичные документы, на основании которых произведена отгрузка товара.

Организация оформляет два экземпляра товарных накладных, в которых указываются:

- грузоотправитель – поставщик товара;
- поставщик – Организация;
- грузополучатель – конечный покупатель товара;
- плательщик – конечный покупатель товара.

Организация заполняет счет-фактуру следующим образом:

- грузоотправитель – поставщик товара;
- продавец – Организация;
- грузополучатель – конечный покупатель товара;
- покупатель – конечный покупатель товара.

Аналогично с порядком заполнения первичных документов, полученных от поставщика при осуществлении транзитной сделки Организация должна оформить документы на реализацию товара конечному покупателю.

Сравнительную характеристику данных о сторонах сделки, отраженных в транспортной накладной и счете-фактуре, составляемых в цикле приобретения и цикле продаж рассмотрим в табл. 1.

Таблица 1

ДАННЫЕ ОБ УЧАСТНИКАХ ТРАНЗИТНОЙ СДЕЛКИ, ОТРАЖАЕМЫЕ В ПЕРВИЧНОЙ ДОКУМЕНТАЦИИ ЦИКЛА ПРИОБРЕТЕНИЯ И ЦИКЛА ПРОДАЖ

№	Участники сделки	Цикл приобретения		Цикл продаж	
		Товарная накладная	Счет-фактура	Товарная накладная	Счет-фактура
1	Грузоотправитель	Поставщик товара	Поставщик товара	Поставщик товара	Поставщик товара
2	Поставщик (продавец)	Поставщик товара	Поставщик товара	Организация	Организация
3	Грузополучатель	Конечный покупатель товара	Конечный покупатель товара	Конечный покупатель товара	Конечный покупатель товара
4	Плательщик (покупатель)	Организация	Организация	Конечный покупатель товара	Конечный покупатель товара

Анализ табл. 1 позволяет сделать следующие выводы:

- данные счета-фактуры должны заполняться на основании товарной накладной и не противоречить им;
- неверно заполненная товарная накладная может стать причиной некорректного заполнения счета-фактуры, что в свою очередь отразится на праве организации принять НДС к вычету;
- отличительной особенностью, заполнения первичных документов при осуществлении транзитной сделки являются данные строк «Грузоотправитель» и «Грузополучатель», которые отражают схему непосредственного движения товара от поставщика до конечного потребителя минуя склад торговой организации.

Цикл 3

В ходе анализа цикла расчетов исследуется счет 51 «Расчетные счета», 50 «Касса», 52 «Валютные счета» в корреспонденции:

- по дебету счетов учета расчетов с поставщиками и подрядчиками (60);
- кредиту счетов учета расчетов с покупателями и заказчиками (62).

В рамках цикла оплаты целесообразно посредством проверки дебета и кредита счетов учета денежных средств подтвердить счета учета дебиторской и кредиторской задолженности. Документы, оформляющие операции с денежными средствами, должны соответствовать установленными нормативными документами требованиям. На счетах бухгалтерского учета проверяется отражение операций, связанных с поступлением и выплатой денежных средств.

Операции, связанные с погашением задолженности, должны быть отражены в бухгалтерском учете в правильной и точной оценке. Все операции, связанные с поступлением и выплатой денежных средств, погашением дебиторской и кредиторской задолженности, должны быть должным образом классифицированы и идентифицированы при отражении в бухгалтерском учете.

Таким образом, в случае проведения аудиторской проверки торговой деятельности данной Организации группой аудиторов в составе трех человек (старший аудитор группы, аудитор, помощник (ассистент) аудитора), наиболее целесообразным представляется распределение обязанностей между членами аудиторской групп с точки зрения сегментирования информации в порядке, отраженном на рис. 2.

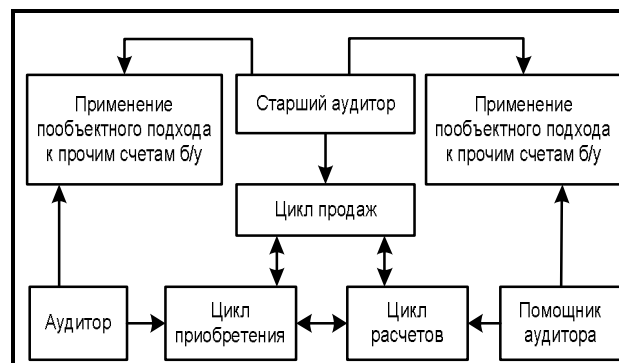


Рис. 2. Распределение обязанностей по исследованию циклов между членами аудиторской группы

Таким образом, использование циклического подхода при условии своевременного выявления взаимосвязей между циклами в ходе аудиторской проверки позволяет членам аудиторской группы в рамках циклов провести полный анализ движения товара, а именно от момента приобретения товара до его продажи конечному покупателю. В свою очередь исследование отдельных счетов при использовании пообъектного подхода позволяет аудиторам выразить мнение о достоверности информации во всех существенных отношениях, касающихся прочей деятельности торговой организации.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету торговых операций [Электронный ресурс] : утв. постановлением Госуд. комитета РФ по стандартизации от 25 дек. 1998 г. №132. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Порядок применения унифицированных форм первичной учетной документации [Электронный ресурс] : утв. постановлением Госуд. комитета РФ по стандартизации от 24 марта 1999 г. №20. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Учет материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : ПБУ 5/01 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 9 июня 2001 г. №44н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 31 окт. 2000 г. №94н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Аудит [Текст] : учеб. пособие / Данилевский Ю.А., Шапигузov С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2002. – 544 с.
9. Мерзликина Е.М. Аудит [Текст] : учеб. / Е.М. Мерзликина, Ю.П. Никольская. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 368 с. – (Высшее образование).

Ключевые слова

Транзитная операция; оптовая торговля; сегментирование информации; циклический подход; первичная документация; товарно-транспортная накладная; счет-фактура; аудит; цикл приобретения; цикл продаж; цикл расчетов.

Варламова Елена Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Учитывая, что проведение аудиторской проверки наиболее часто осуществляется несколькими аудиторами, то вопрос о сегментировании бухгалтерской информации с целью ее оптимального распределения между участниками группы становится все более актуальным. В статье приведены ключевые моменты исследования транзитных операций организаций оптовой торговли с применением циклического подхода к сегментированию аудируемой информации.

Автором выделены три цикла проверки транзитной торговой операции. В рамках каждого цикла выделены хозяйственные операции, подлежащие проверке со стороны участников аудиторской группы. Одновременно, особое внимание уделено порядку заполнения первичной документации, отвечающей требованиям бухгалтерского и налогового законодательства. Разработанная схема взаимосвязи хозяйственных операций транзитной сделки отражает взаимосвязку между собой исследуемых циклов.

В ходе исследования автором предложен подход к распределению обязанностей между членами аудиторской группы при использовании циклического подхода.

В целом следует отметить, что статья Варламовой Е.Н. отвечает требованиям, предъявленным к научным публикациям, написана на актуальную тему, заслуживает положительной оценки и может быть рекомендована к опубликованию.

Сотникова Л.В., д.э.н., профессор кафедры «Аудит» Всероссийского заочного финансово-экономического института

4.3. CYCLICAL APPROACH TO SEGMENTATION OF INFORMATION WHILE AUDITING TRANSIT OPERATIONS OF WHOLE SALE

Varlamova E.N., Post-graduate Student «Audit» Department

All-Russian Distance Institute of Finance and Economics

The article gives practical example of implementation of cyclical approach while auditing transit sale operations in whole sale organization and also gives scheme of function breakdown between members of audit group. Special attention is given to control of correctness of primary documentation, which confirms acceptance of goods and its further sale.

Literature

1. Civil Code of the Russian Federation (part II). [The electronic resource] Federal Law dated 26.01.1996 №14-FL (accepted by the State Duma of the Federal Assembly of the Russian Federation 22.12.1995). Access from informational-judicial system «ConsultantPlus».
2. Tax code of the Russian Federation [The electronic resource] : part II dated Aug 5 2000. №117-FL (accepted by The State Duma of RF 19.07.2000). Access from informational-judicial system «ConsultantPlus».
3. About the account [The electronic resource] : The Federal Law from the 21 of November 1996 №129-FL. Access from informational-judicial system «ConsultantPlus».
4. Unified forms of primary accounting documentation of sales operations records [The electronic resource]. Approved by Resolution of State Committee of the Russian Federation dated 25.12.1998 №132. Access from informational-judicial system «ConsultantPlus».
5. Rules of implementation of unified forms of primary accounting documentation [The electronic resource]. Approved by Resolution of State Committee of the Russian Federation dated 24.03.1999 №20. Access from informational-judicial system «ConsultantPlus».
6. Regulation of bookkeeping «Records of tangible and production suppliers» [The electronic resource]. Approved by Order of Ministry of Finance of Russian Federation dated 09.06.2001 №44н. Access from informational-judicial system «ConsultantPlus».
7. The card of accounts of the accounting of financial and economic activity of the organization and the application instructions [The electronic resource]: approved by order of the Ministry of Finance of Russia from October, 31st, 2000 № 94. Access from informational-judicial system «ConsultantPlus».
8. Audit [Text] : Textbook / Y.A. Danilevskiy, S.M. Shapiguzov, N.A. Remizov, E.V. Starovoitova. - - 2nd ed. - M. Publishing house FBK-Press, 2002.-544 p.
9. E.M. Merzlikina. Audit [Text] : Textbook. / E.M. Merzlikina, J.P. Nikolskaya. - 3rd ed. - M. : INFRA-M, 2009 - 368 pages. Higher Education

Keywords

Transit operation; whole sale; segmentation of information; cyclical approach; primary documentation; shipping document, invoice; audit; cycle of acquisition; cycle of sales; cycle of settlements.