

4.4. ПОСТРОЕНИЕ ОПТИМАЛЬНОЙ МОДЕЛИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ОРГАНИЗАЦИЙ ОПТОВОЙ ТОРГОВЛИ

Варламова Е.Н., аспирант кафедры «Аудит»

Всероссийский заочный финансово-экономический институт

Проведен анализ последовательности постановки целей и задач в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. На основании данной последовательности разработан алгоритм моделирования проведения аудита и модель проведения аудиторской проверки для организаций оптовой торговли.

В условиях современной экономики оптовая торговля – это не просто деятельность по обороту и купле-продаже товаров, но и основное связующее звено между различными сферами деятельности коммерческих организаций. Одним из способов контроля над торговыми операциями выступает бухгалтерский учет. Именно при ведении бухгалтерского учета в торговле должны быть отражены все хозяйственные процессы, связанные с покупкой, погрузкой, доставкой и продажей товара, контроля за его сохранностью, а также прочих операций, связанных с торговой деятельностью. В связи с этим основной задачей аудиторской проверки организаций оптовой торговли является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных отношениях (в основном в части операций по приобретению, движению и последующей продаже товара). В свою очередь при проведении аудиторской проверки отмечается тенденция к возможности унификации и выработки общих подходов к аудиту по отраслевому признаку. Это возможно сделать на базе обобщения методологических и методических подходов и их применения к конкретной сфере деятельности.

Методология представляет определенный алгоритм поиска цели, набор приемов, методов, средств, способов и принципов ее достижения (<http://ru.wikipedia.org>). Методология характеризует общий подход к проведению проверки. Методика представляет собой совокупность методов и приемов, применяемых для обработки аудируемой информации в целях аудита. При проверке нами рекомендуется использование единого методологического приема, заключающегося в унификации общей схемы проведения проверки по различным направлениям, обобщающей сложный и многосторонний процесс аудита.

В самом общем виде последовательность постановки целей и задач в ходе проведения аудита включает в себя следующие элементы, которые представлены на рис. 1.

Каждый из этих шагов представляет собой систему действий, включающую в себя взаимосвязанные элементы. Рассмотрим основные составляющие рис. 1.

Аудитор в ходе проверки должен учитывать требования нормативных правовых актов Российской Федерации в соответствии с федеральным стандартом аудиторской деятельности. При этом можно выделить два укрупненных блока нормативных актов.

- Блок 1. Нормативные акты в области аудиторской деятельности:

- Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2000 г. №307-ФЗ (Закон 307-ФЗ) [1];

- Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» от 1 декабря 2007 г. №315-ФЗ [2];
 - федеральные стандарты аудиторской деятельности [4];
 - стандарты аудиторской деятельности, разработанные саморегулируемыми организациями аудиторов, обязательные для их членов;
 - правила, методики и положения, разрабатываемые аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.
- Блок 2. Нормативные акты в области бухгалтерского учета, налогообложения, финансов:
 - нормативные акты, носящие общий характер;
 - нормативные акты, регламентирующие порядок учета конкретного объекта аудита.

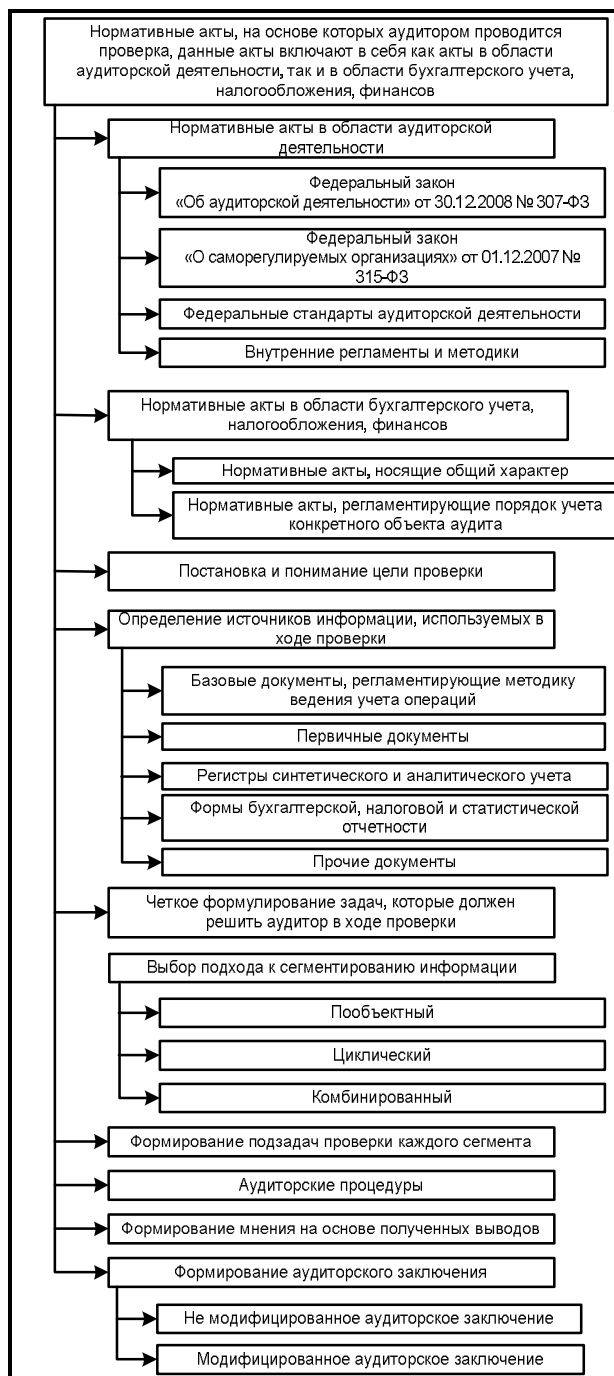


Рис. 1. Последовательность постановки целей и задач в ходе проведения аудита

Особенностью нормативных актов, носящих общий характер, является их использование на всех стадиях аудиторской проверки, при проверке всех объектов аудита торговой организации.

Группа 2 нормативных актов варьируется в зависимости от объекта аудита. Поскольку основным объектом аудита для организаций оптовой торговли являются торговые операции, то наиболее значимыми нормативными актами группы 2 являются:

- Федеральный закон «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в РФ» от 28 декабря 2009 г. №381-ФЗ [3];
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 9 июня 2001 г. №44н [5];
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. №119н [6] и прочие.

Цель оказания аудиторских услуг и объекты аудита закрепляются в договоре, заключаемом с организацией оптовой торговли. В соответствии с п. 3 ст. 1 Закона 307-ФЗ [1] целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц. Стандартом аудиторской деятельности №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» [4, с. 36] определено, что цель аудита включает также выражение мнения о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. Для организации оптовой торговли данная цель конкретизируется как выражение мнения о достоверности торговых операций (сделок) и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

При осуществлении проверки аудитор использует различные источники информации, конкретизирующиеся в разрезе каждого сегмента аудита, специфика которых, в свою очередь, определяет задачи, стоящие перед аудитором для решения поставленной цели. Все источники информации можно укрупненно представить в виде пяти групп [7, с. 212]:

- базовые документы, регламентирующие методику ведения учета (например, приказ по учетной политике для целей бухучета);
- первичные документы;
- регистры аналитического и синтетического учета;
- формы бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности;
- прочие документы.

Последовательность действий и наличие взаимосвязанных элементов аудита, отраженные на рис. 1, позволяют построить оптимальную модель проведения аудиторской проверки. Основным достоинством моделирования является то, что этот метод позволяет комплексно спроектировать модель проведения аудиторской проверки организации оптовой торговли исходя из поставленных задач. Учитывая различные варианты постановки задач, решаемых членами аудиторской группы в ходе проведения аудита и возможность применения подхода, по результатам исследования сформирован алгоритм моделирования проведения аудиторской проверки организаций оптовой торговли, который представлен на рис. 2.

Исходным моментом проектирования модели проведения аудиторской проверки организаций оптовой торговли является формулирование целей и разработка на этой основе задач, которые должны быть решены в процессе аудита. Построение оптимальной модели

зависит и от задач, поставленных перед аудиторской группой на этапе планирования аудиторской проверки. Безусловно, если аудиторская организация подтверждает достоверность отчетности во всех ее существенных аспектах (что является основным условием обязательного аудита), то это означает, что у аудируемой организации отсутствуют какие-либо существенные хозяйственные и налоговые риски и пользователи отчетности могут доверять ее показателям. Полученные результаты исследования показывают, что на практике эффективнее с точки зрения оптимизации пройдет та аудиторская проверка (особенно, если проверка является инициативной), перед началом которой заказчик четко определит ее задачи.

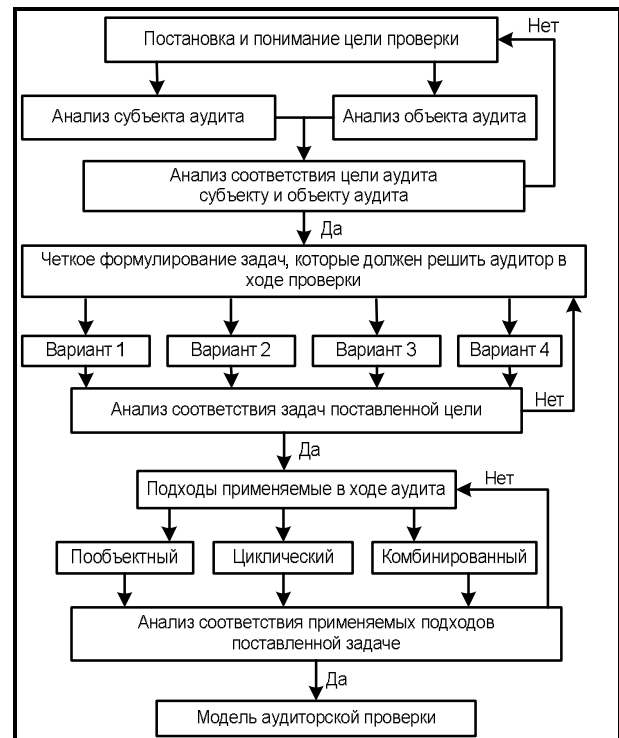


Рис. 2. Алгоритм моделирования проведения аудиторской проверки организаций оптовой торговли

Методология перехода от целей к выбору оптимального подхода проведения аудиторской проверки основывается на цепочке последовательных шагов от целей к задачам. Следовательно, прежде чем начинать комплексную аудиторскую проверку необходимо определиться, какие задачи будут поставлены перед аудитором.

Рассмотрим возможные ситуации (на примере нескольких вариантов) постановки задач в рамках проведения аудита и выбора на основании них оптимального подхода.

Вариант 1

Аудируемым лицом выступает организация оптовой торговли, имеющая небольшой оборот, в которой бухгалтерский учет организован надлежащим образом. Под обязательный аудит организация не подпадает. Однако, на момент проведения инициативного аудита в организации высока вероятность прихода налоговых органов, поскольку в течение длительного промежутка времени не было налоговых проверок.

Постановка задачи: проведение налогового аудита

В данном случае с целью решения поставленной задачи наиболее целесообразным является применение пообъектного подхода к сегментированию информации, поскольку основное внимание необходимо уделить проведению налогового аудита. В ходе проведения такой проверки аудиторами особое внимание должно быть уделено тем нарушениям, которые могут привести к неблагоприятным налоговым последствиям. В отчете аудиторы укажут на все возможные налоговые риски, и по результатам проверки бухгалтерией организации могут быть внесены коррективы в расчеты налогов, устранены нарушения в оформлении первичной документации.

Вариант 2

Инвестор намеревается приобрести торговую организацию, поэтому хочет иметь информацию об общем состоянии дел в организации, наличии крупных дебиторов и кредиторов, непогашенных займах и кредитах, налоговых обязательствах.

Постановка задачи: оценка финансово-хозяйственной деятельности организации в кратчайшие сроки

При данном варианте наиболее приемлемым является применение циклического подхода к проведению аудита, поскольку исходя из такой задачи со стороны заказчика, аудиторская организация может предложить проведение так называемого экспресс-аудита. В этом случае в ходе проверки в кратчайшие сроки аудиторы вскрывают самые существенные и значительные нарушения, требующие исправлений, и обозначают возможные варианты решения возникших проблем. Именно циклический подход обеспечит более рациональное использование времени членов аудиторской группы, но при этом потребует более высокой квалификации аудиторов. Считаем, что обозначенные критерии являются неотъемлемыми требованиями при

использовании циклического подхода. В отчете аудиторы укажут на наличие и своевременность представления организацией бухгалтерской и налоговой отчетности, а также информации о подтверждении или не подтверждении сумм дебиторской и кредиторской задолженности, просроченной задолженности или задолженности, срок исполнения которой истекает и обязательства могут быть предъявлены к погашению в течение ближайшего времени и прочие замечания.

В результате заказчик получит общую картину положения дел в организации и, к тому же, в краткие сроки, имеет возможность принять окончательное решение о приобретении бизнеса.

Вариант 3

Собственники организации оптовой торговли планируют привлечь крупные инвестиции для расширения бизнеса. Для того чтобы получить инвестиции, организация должна показать эффективность своей работы и заинтересовать кредиторов.

Постановка задачи: подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации

При таком варианте желательно провести полную аудиторскую проверку с оформлением аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. В данном случае наиболее целесообразно применение комбинированного подхода к проведению аудита, поскольку проверка должна быть проведена досконально и затрагивать не только основную деятельность торговой организации, но и прочие финансово-хозяйственные операции (инвестиционная и финансовая деятельность).

Приведенный перечень постановок задач не является исчерпывающим. Аудитор должен руководствоваться профессиональным суждением при выборе подхода исходя из поставленных проблем.

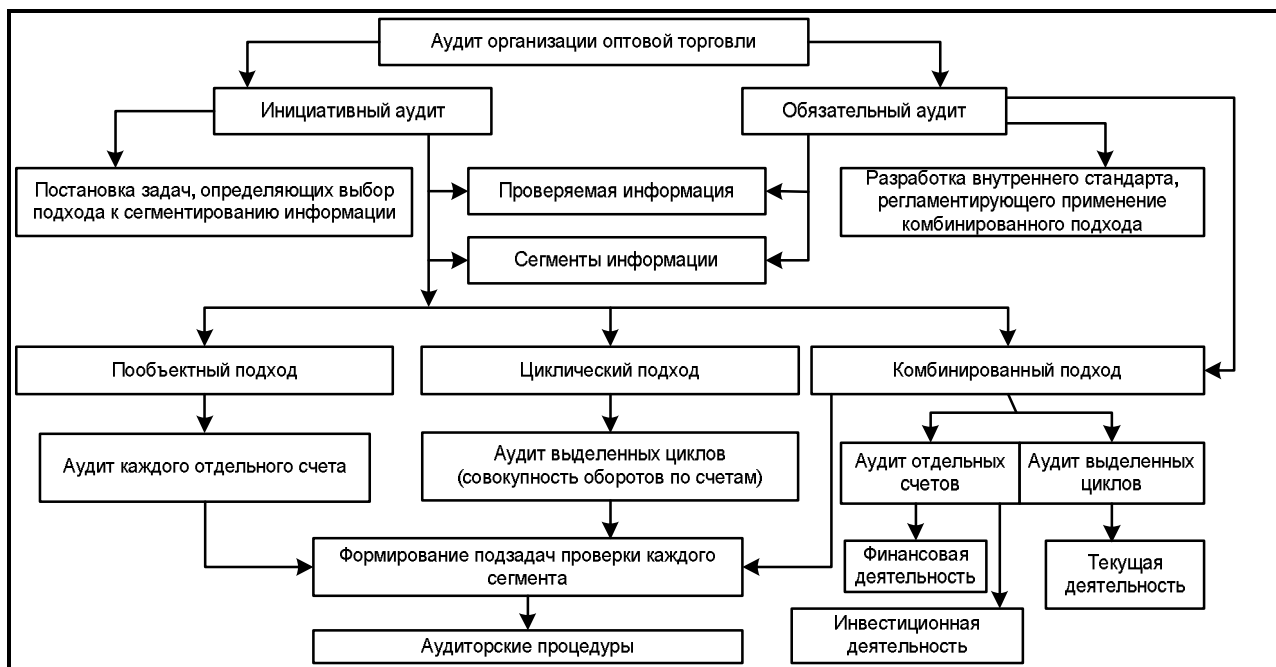


Рис. 3. Предлагаемая модель аудиторской проверки организаций оптовой торговли

Как правило, выбор циклического подхода приводит к наименьшим затратам времени, однако есть ситуации, когда пообъектный подход может оказаться предпочтительнее. Примерами таких ситуаций будут наличие четкой пообъектной структуры бухгалтерской службы аудируемой организации, существенные отраслевые особенности в ведении учета или при соблюдении законодательных, в том числе налоговых, требований в отношении отдельных хозяйственных операций, когда разделение соответствующих оборотов между членами рабочей группы при циклическом подходе может привести к невыявлению нарушений без должной координации.

Учитывая вышеизложенное, можно сделать вывод: при выборе варианта аудиторской проверки необходимо определиться, чем вызвана необходимость в проведении аудита, поставить и четко сформулировать те задачи, которые необходимо будет выполнить в процессе проведения аудита с тем, чтобы получить от аудиторской проверки требуемые результаты.

После сегментирования информации следующим этапом проведения проверки является постановка подзадач в рамках каждого сегмента.

В свою очередь можно выделить следующие унифицированные подзадачи, решаемые в ходе аудиторской проверки [7, с. 212]:

- оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- оценка качества проведенной инвентаризации;
- получение аудиторских доказательств наличия объекта проверки;
- подтверждение прав и обязанностей, возникающих в результате операций с исследуемым объектом;
- проверка полноты и правильности документального оформления и отражения в бухгалтерском учете операций с исследуемым объектом;
- проверка правильности и полноты представления и раскрытия информации об исследуемом объекте в бухгалтерской (финансовой) отчетности.
- проверка налогообложения операций с исследуемым объектом.

На практике по каждому сегменту аудита (объекты аудита или циклы) необходимо формирование конкретных подзадач, подтверждающих критерий достоверности отчетности. В частности подзадачами аудита цикла продаж в организациях оптовой торговли являются:

- проверка документов, подтверждающих переход права собственности на товары от продавца к покупателю;
- проверка правильности расчетов с покупателями по проданным товарам;
- проверка соответствия отражения в учете операций по продаже товаров, правильности определения выручки от реализации и суммы налога на добавленную стоимость и акцизов, подлежащих перечислению в бюджет;
- проверка правильности списания расходов на продажу в качестве расходов отчетного периода на соответствие учетной политике организации и требованиям действующего законодательства;
- контроль достоверности определения финансового результата от продажи товаров.

В зависимости от специфики исследуемого объекта и операций с ним или цикла операций данные подзадачи могут уточняться и детализироваться.

Подводя итог, рассмотрим предлагаемую модель аудиторской проверки организаций оптовой торговли, позволяющей оптимизировать процесс проведения аудита при обязательном и инициативном аудите, которая представлена на рис. 3.

Анализ рис. 3 позволяет сделать вывод, что при инициативном аудите выбор подхода определяют постав-

ленные цели и задачи, которые необходимо решить в ходе аудиторской проверки. При обязательном аудите наиболее рационально использование комбинированного подхода. При этом основные положения, задачи, подтверждающие критерии достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, используемые аудиторские процедуры, макеты рабочих документов аудитора, вопросы и тесты должны быть детально проработаны во внутреннем аудиторском стандарте, методологически закрепляющем порядок проведения аудиторской проверки организацией по отраслевому признаку.

Инициативный аудит также не исключает возможность применения данного стандарта в случае целесообразности с точки зрения оптимизации работы аудиторской группы.

Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О саморегулируемых организациях [Электронный ресурс] : федер. закон от 1 дек. 2007 г. №315-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об основах государственного регулирования торговой деятельности в РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 28 дек. 2009 г. №381-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Стандарты аудиторской деятельности [Текст] : с изм. и доп. на 1 августа 2010 г. – М. : Эксмо, 2010. – 320 с. – (Российское законодательство. Бухгалтерская нормативная литература).
5. 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».
6. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 28 дек. 2001 г. №119н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Хахонова Н.Н. Аудит [Текст]: учебник / Н.Н. Хахонова, И.Н. Богатая. – М. : КНОРУС, 2011. – 720с.

Ключевые слова

Оптовая торговля; цели аудита; задачи; сегментирование информации; цикл; циклический подход; пообъектный подход; комбинированный подход; модель аудиторской проверки.

Варламова Елена Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена значимостью исходного сегментирования разделов проверки торговых организаций, определения задач по каждому исследуемому сегменту и разработки процедур проверки информации для создания оптимальной программы аудита.

В статье представлен и подробно описан методологический прием к унификации подхода к общей схеме последовательности действий аудиторских организаций при выполнении задания по аудиту организаций оптовой торговли. Автором сформирован алгоритм моделирования проведения аудита организаций оптовой торговли. В связи с этим разработана модель аудиторской проверки, которая направлена на выбор подхода к сегментированию информации, при проведении аудита исходя из необходимости выполнения поставленных перед аудиторской организацией целей и задач и ориентированный на оптимизацию процесса проведения аудиторской проверки в случае обязательного или инициативного аудита.

В целом следует отметить, что статья Варламовой Е.Н. отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, написана на актуальную тему, заслуживает положительной оценки и может быть рекомендована к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Кеворкова Ж.А., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Аудит» Всероссийского заочного финансово-экономического института

4.4. CONSTRUCTION OF AN OPTIMAL MODEL OF THE AUDIT OF THE WHOLESALE TRADE ORGANIZATIONS

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

*All-Russian Distance Institute of
Finance and Economics, Moscow*

There has been a sequence analysis of setting goals and objectives during the auditing the accounting (financial). On the basis of the aforesaid sequence there has been developed an audit modeling algorithm alongside with an auditing model for the wholesale trade organization.

Literature

1. About auditing activities [The electronic resource] : The Federal Law from the 30.12.2008 №307-FL. Access from informational-juridical system «Consultant Plus».
2. About Self-regulated organizations of auditors [The electronic resource] : The Federal Law from the 01.12.2007 №315-FL. Access from informational-juridical system «Consultant Plus».
3. On the fundamentals of the state regulation of the trading activity. [The electronic resource] : The Federal Law from the 28.12.2009 №381-FL. Access from informational-juridical system «Consultant Plus».
4. Standards of auditing activities. [Text]. With modifications and additions as of August 1, 2010– Moscow : Eksmo, 2010. – 320 page. – (Russian law. Российское законодательство. Accounting Regulatory Literature.)
5. 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-juridical system «ConsultantPlus».
6. Methodical guidelines for accounting of inventories. Approved by Order of Ministry of Finance of Russian Federation dated 28.12.2001 №119н. Access from informational-juridical system «ConsultantPlus».
7. Hahonova N.N. Audit [Text] : Textbook / N.N. Hahonova, I.N. Bogataya. – M. : KNORUS, 2011. – 720 p.

Keywords

Whole sale; goals of audit; objectives; segmentation of information; cycle; cyclical approach; item-by-item approach; combined approach; auditing model.