

На правах рукописи

Варламова Елена Николаевна

**СЕГМЕНТИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ИНФОРМАЦИИ ПРИ
АУДИТЕ ОРГАНИЗАЦИЙ ОПТОВОЙ ТОРГОВЛИ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва

2012

Работа выполнена на кафедре «Экономическая экспертиза и аудит» ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Кеворкова Жанна Аракеловна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Кзакова Наталия Александровна
ФГБОУ ВПО «Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова», заведующая кафедрой анализа хозяйственной деятельности и аудита

кандидат экономических наук
Семенihin Роман Борисович
ООО «Холдинговая компания РЕСО»,
инвестиционный контролер Управления рынков капитала

Ведущая организация: **ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации»**

Защита состоится «16» января 2013 г. в 12-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.03 на базе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.55, ауд. 213, Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д. 49, ауд. 203, Москва, 125993.

Автореферат разослан «10» декабря 2012 г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации «10» декабря 2012 г. размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу <http://vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.fa.ru>.

Ученый секретарь Д 505.001.03
к.э.н., доцент

О.Ю. Городецкая

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В настоящее время торговля является одной из наиболее распространенных сфер деятельности коммерческих организаций. По данным Госкомстата в 2011 году в торговую деятельность было вовлечено 37,0% всех организаций, из них оптовая торговля составила 26,4%¹. Именно поэтому вопросы, касающиеся ее организации, учета и контроля за осуществлением торговых операций никогда не теряют своей актуальности, что в свою очередь определяет повышение требований к достоверности составления бухгалтерской (финансовой) отчетности торговых организаций. Знание основ бухгалтерского учета, его рациональная и правильная организация в условиях торговой деятельности, необходимы для своевременного принятия финансово-экономических решений, учета движения товарной массы, издержек обращения и доходов, что является залогом успешной и профессиональной деятельности любой организации. При этом на аудит возложена функция независимого контроля за обеспечением грамотного и правильного формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Торговые организации широко представлены в клиентской базе аудиторских организации, поскольку по своим оборотам (выручка от продаж) большинство из них подпадают под проведение обязательного аудита в соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности». Организации оптовой торговли зачастую имеют существенный объем выручки, требующий исследования ее достоверности в ходе проведения аудита. Следует отметить, что при аудите средних и крупных торговых организаций неизменно будет создаваться аудиторская группа, что является основной причиной роста потребности в формировании сегментов бухгалтерской информации, подлежащих распределению между участниками проверки. Методика формирования и перечень аудиторских процедур в рамках сегментов бухгалтерской информации для целей аудита на сегодняшний момент не содержится ни в одном нормативном документе.

¹ Россия в цифрах. 2012: Стат.сб./Росстат. – Москва. – с. 192.

В данном исследовании особое внимание уделено методическим подходам к сегментированию бухгалтерской информации при проведении аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций оптовой торговли. На основе проведенных исследований предложены свои рекомендации к формированию подходов.

Степень разработанности проблемы. Отдельные аспекты рассматриваемой темы получили освещение в трудах отечественных и зарубежных исследований, посвященных изучению теоретических и практических аспектов сегментирования бухгалтерской информации для целей аудита. Среди российских экономистов следует назвать Ю.А. Данилевского, Ю.Ю. Кочинева, М.В. Мельник, Е.М. Мерзликину, Ю.П. Никольскую, В.И. Подольского, С.П. Суворову, В.П. Суйца, А.Д. Шеремета; среди зарубежных – Э.А. Аренса, Р. Доджа, Дж. К. Лоббека, Дж. Робертсона. Применительно к организациям оптовой торговли эти вопросы в экономической литературе не рассматривались.

Актуальность и недостаточная научная разработанность вопросов формирования и применения подходов к сегментированию бухгалтерской информации для целей аудита, в частности для организаций оптовой торговли, создали предпосылку выбора темы, предопределив также цели и задачи настоящего исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является обоснование и разработка подходов к формированию сегментов бухгалтерской информации для рационализации организации аудиторской проверки. Целевая составляющая исследования обусловила необходимость постановки и решения ряда научных и практических задач:

– обобщить и систематизировать рекомендации ведущих отечественных и зарубежных ученых по вопросу сегментирования бухгалтерской информации для целей аудита и проанализировать возможность применения исследуемых подходов к планированию аудита;

– исследовать и провести анализ наиболее известных подходов к сегментированию бухгалтерской информации при аудите с целью разработки

основ внутреннего стандарта по формированию сегментов бухгалтерской информации, включая перечень стандартизированных аудиторских процедур для подтверждения предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– систематизировать достоинства и недостатки исследуемых подходов к сегментированию бухгалтерской информации с целью выявления их сильных и слабых сторон и обоснования рациональности их применения с позиции трудоемкости;

– предложить и обосновать подход к сегментированию бухгалтерской информации для целей аудита путем выбора наиболее адаптированного и эффективного из исследуемых подходов либо обосновать целесообразность внедрения в практику аудиторской деятельности иного метода сегментирования бухгалтерской информации, обеспечивающего снижение трудозатрат членов аудиторской группы;

– разработать форматы рабочих документов в рамках операционно-аналитического подхода, определяющие порядок проверки отдельного раздела бухгалтерской информации и учитывающие перечень процедур программы аудита оптовых торговых организаций.

Область исследования. Исследование соответствует п. 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии», п. 3.3 «Методология разработки программы аудита и плана проверок», п. 3.8 «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии» Паспорта специальности 08.00.12 - «Бухгалтерский учет, статистика» (экономические науки).

Объектом исследования является современная теория и практика проведения аудита организаций оптовой торговли.

Предметом исследования являются теоретические и организационно-методические проблемы сегментирования бухгалтерской информации в целях проведения аудиторской проверки.

Теоретическая и методологическая база исследования.

Фундаментальную основу исследования составляют систематизированные положения и выводы, сформулированные в научных трудах ведущих отечественных и зарубежных ученых и специалистов в области бухгалтерского учета и аудита, раскрывающие методические аспекты аудиторской деятельности, состоящей в проведении аудиторских проверок и оказании сопутствующих аудиту и прочих услуг.

Содержание диссертации базируется на основных положениях законодательных актов Российской Федерации и нормативно-правовых документах Правительства Российской Федерации, Министерства финансов России и подведомственных ему федеральных служб, Положений по бухгалтерскому учету, международных стандартах финансовой отчетности, национальных стандартах аудита, а также на материалах, опубликованных в периодических изданиях по изучаемой проблеме. В диссертации использованы материалы, собранные автором в ходе осуществления аудиторских проверок организаций оптовой торговли.

Методологической базой диссертации стали общенаучные методы исследования, предполагающие изучение экономических отношений и явлений в их развитии и взаимосвязи – анализ и синтез, индукция и дедукция, логический и комплексный подходы к оценке экономических явлений.

Научная новизна исследования состоит в научном обосновании теоретико-методических положений по формированию подходов к сегментированию бухгалтерской информации при проведении аудиторской проверки организаций оптовой торговли и разработке базовых положений внутреннего стандарта по формированию сегментов бухгалтерской информации при планировании аудита в организациях оптовой торговли.

На базе проведенного исследования получены следующие результаты, содержащие научную новизну:

– созданы предпосылки для формирования научно-понятийного аппарата, позволяющего трактовать понятие «сегменты» не с позиции бухгалтерского учета,

а с точки зрения аудита и обеспечивающего дальнейшее изучение данной проблемы на основе анализа существующих подходов к сегментированию бухгалтерской информации организаций оптовой торговли путем обобщения исследований отечественных и зарубежных авторов;

- систематизированы и оценены преимущества и недостатки исследуемых подходов к сегментированию бухгалтерской информации, доказана возможность комбинированного применения их основных достоинств, что позволило обосновать необходимость разработки нового метода сегментирования бухгалтерской информации для целей аудита;

– разработан показатель (коэффициент эффективности проверки), позволяющий сравнить эффективность применения исследуемых методов сегментирования бухгалтерской информации, с целью обоснования соблюдения принципа рациональности при применении операционно-аналитического подхода к сегментированию бухгалтерской информации для целей аудита. Предложен порядок его расчета, суть которого заключается в сравнении бюджета трудозатрат членов аудиторской группы на стадии планирования аудита при допущении неизменности прочих условий;

– обоснованы критерии метода сегментирования (критерий единообразия; учета многообразия условий хозяйственных операций; простоты и ясности; непротиворечивости; рациональности), создающие предпосылки для внедрения в практику аудиторской деятельности операционно-аналитического подхода, что позволило подтвердить актуальность его дальнейшего применения в связи с созданием условий по повышению рационализации трудозатрат членов аудиторской группы;

– сформирован внутренний аудиторский стандарт, закрепляющий методику сегментирования бухгалтерской информации на основе операционно-аналитического подхода при проведении аудиторской проверки организаций оптовой торговли, обеспечивающий рациональное распределение труда аудиторов, с целью внедрения его аудиторскими организациями в практическую деятельность.

Практическая значимость диссертационной работы заключается в том, что результаты исследования ориентированы на широкое использование разработанной методики формирования сегментов бухгалтерской информации аудиторскими организациями при проведении аудита и оказании сопутствующих аудиту услуг, не только относительно организаций оптовой торговли, но и при аудиторских проверках коммерческих организаций других сфер деятельности.

Предлагаемый к внедрению в аудиторскую практику научно обоснованный подход к сегментированию бухгалтерской информации для целей аудита организаций оптовой торговли позволит повысить надежность и качество аудиторских проверок, в условиях ограниченного времени; создать условия для более рационального распределения обязанностей между членами аудиторской группы, что будет способствовать росту доверия аудируемых лиц и пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности к выданным аудиторским заключениям.

Результаты исследования ориентированы на использование при осуществлении организационно-методической работы в аудиторских организациях, в системе обучения, аттестации и повышения квалификации аудиторов, а также при подготовке учебно-методических комплексов по дисциплинам «Аудит», «Практический аудит», «Внутрифирменные стандарты аудита».

Апробация и внедрение результатов исследования. Отдельные положения, явившиеся результатом проведенного исследования, докладывались на ежегодных научно-практических конференциях, проводимых ФГБОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт»: на научно-практической конференции «Актуальные проблемы методологии, организации и практики финансового контроля, аудита и судебно-бухгалтерской экспертизы в процессе перехода на инновационный путь развития» (Москва, 2011); на научно-практической конференции «Пути развития финансового контроля, аудита, судебно-бухгалтерской экспертизы в условиях модернизации экономики» (Москва, 2012).

Полученные результаты исследования апробированы и внедрены в практику деятельности нескольких аудиторских организаций, что позволило провести исследование и сравнительный анализ планирования аудита семи организаций оптовой торговли с применением различных подходов к сегментированию бухгалтерской информации для целей аудита. По материалам исследования в ООО «Л-Аудит» внедрена основная идея формирования сегментов бухгалтерской информации при проведении аудита коммерческих организаций. Полученные в диссертации результаты позволили разработать и закрепить внутренний стандарт аудиторской деятельности, регулирующий порядок построения сегментов бухгалтерской информации и формирования аудиторских процедур. Выводы и основные положения диссертации используются в практической работе ООО «Л-Аудит» и способствуют развитию и совершенствованию внутренней стандартизации аудиторской деятельности.

Полученные результаты исследования в части формирования методики сегментирования бухгалтерской информации при распределении обязанностей между членами аудиторской группы используются в деятельности Аудиторско-консалтинговой компании «ЭКФИ» (ЗАО). Ее внедрение способствовало снижению трудозатрат членов аудиторской группы и обеспечило возможность сокращения времени проверки без пропорционального увеличения риска необнаружения.

Материалы диссертации используются на кафедре «Экономическая экспертиза и аудит» Заочного финансово-экономического института Финансового университета в преподавании учебных дисциплин «Основы аудита», «Внутренний аудит» и «Внутрифирменные стандарты аудита».

Использование результатов подтверждено справками о внедрении.

Публикации. Основные результаты исследования опубликованы в тринадцати научных работах общим объемом 7,36 п.л. (весь объем авторский), в том числе 8 статей авторским объемом 5,12 п.л. в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, содержащего 165 источников, и 14 приложений. Общий объем работы составляет 190 страниц.

Во введении обоснована актуальность темы диссертации, определены цель и задачи исследования, предмет, объект, теоретические и методологические основы, сформулированы научная новизна и практическая значимость результатов работы.

В первой главе «Теоретические и правовые основы проведения аудиторской проверки организаций оптовой торговли» проанализированы особенности бухгалтерского учета в оптовых организациях, изучены проблемы сегментирования бухгалтерской информации, освещаемые отечественными и зарубежными авторами, что позволило сформировать категориальный аппарат понятия «сегменты информации для целей аудита».

Во второй главе «Сущность и классификация подходов к сегментированию информации при аудиторской проверке организаций оптовой торговли» исследованы наиболее известные подходы к сегментированию бухгалтерской информации при планировании аудита организаций оптовой торговли (пообъектный, циклический и комбинированный) и обоснована возможность их практического применения.

В третьей главе «Методика организации аудита в соответствии с направлением деятельности аудируемого лица и практика его применения» предложен операционно-аналитический подход к сегментированию бухгалтерской информации при планировании аудита в сфере торговой деятельности, что позволило разработать проект внутреннего стандарта, регулирующего порядок формирования сегментов для целей аудита.

В заключении изложены основные результаты, выводы и предложения по проведенному исследованию, имеющие актуальное в современных условиях теоретическое и практическое значение для аудиторских организаций.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В соответствии с целью и задачами исследования в диссертации определены следующие группы проблем.

Первый блок исследуемых вопросов связан с обоснованием системы диалектических категорий исследуемых подходов к сегментированию бухгалтерской информации организаций оптовой торговли.

В Положении по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010) и Международном стандарте финансовой отчетности «Операционные сегменты» (IFRS 8) возможные сегменты разделены на несколько групп в зависимости от организационной и управленческой структуры организации (рис. 1).

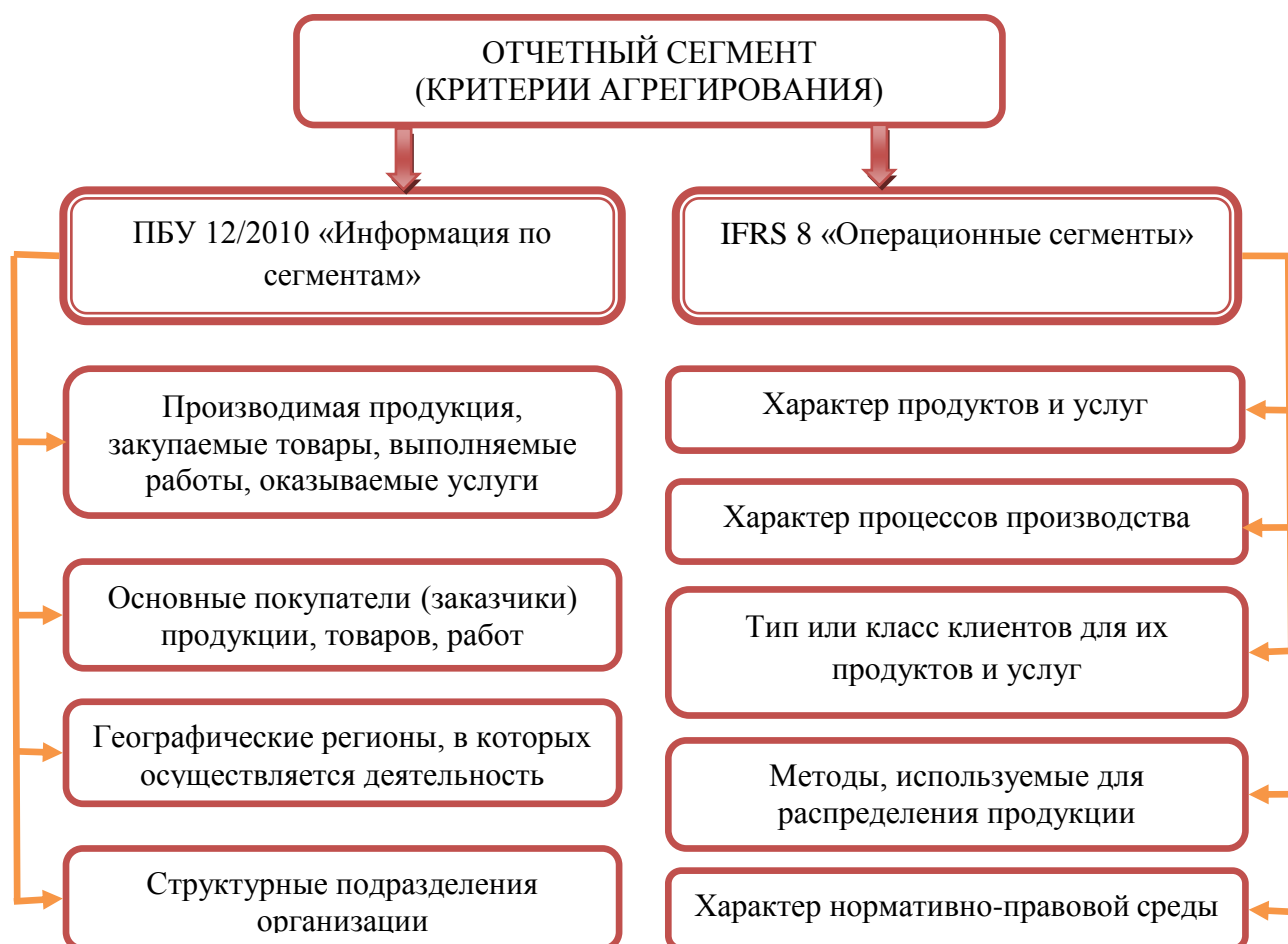


Рис. 1. Показатели выделения сегмента бухгалтерской информации согласно ПБУ 12/2010 и IFRS 8.

Таким образом, информация о сегментах для целей бухгалтерского учета закреплена нормативными актами по бухгалтерскому учету. Для целей аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности данный вопрос не урегулирован на законодательном уровне, что создает предпосылки для дальнейшего изучения и исследования данной проблемы. Полученные результаты позволили сформулировать определение «сегменты информации» для целей аудиторской деятельности (рис. 2).

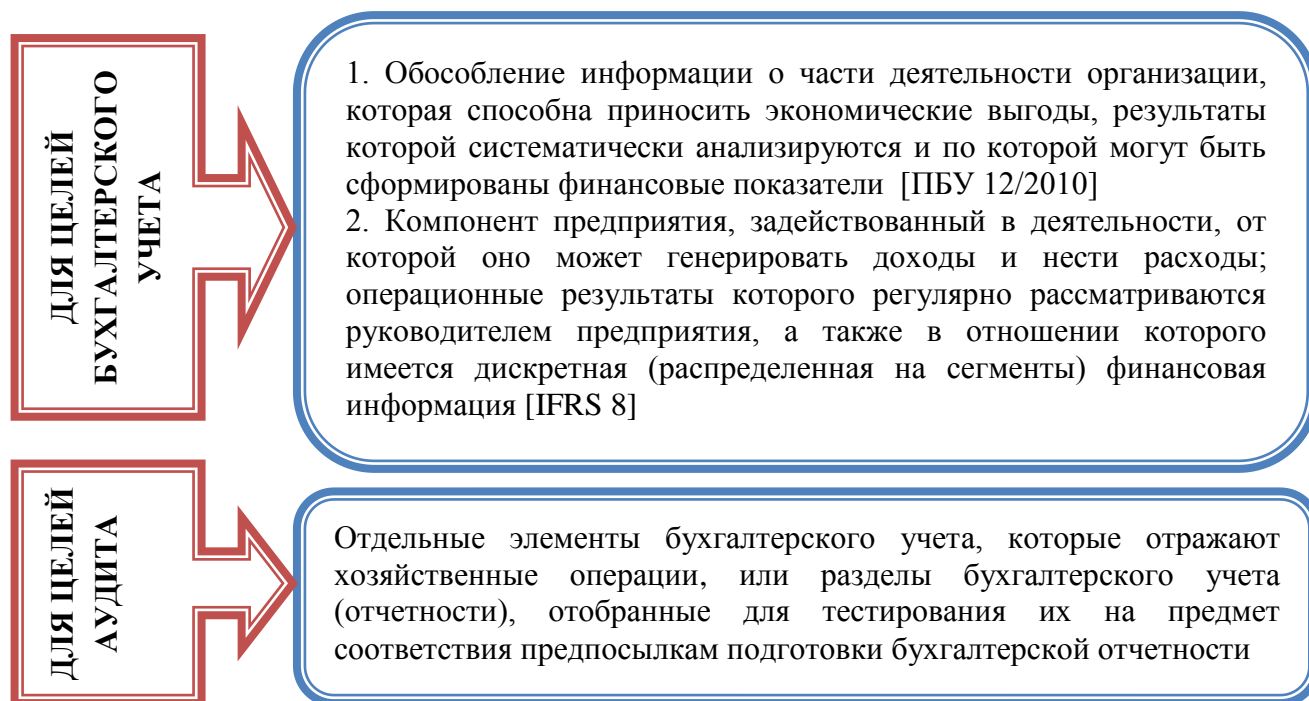


Рис. 2. Сегменты информации для целей бухгалтерского учета и аудита

Анализ информации, отраженной на рис. 2, позволяет сделать вывод, что для целей аудита отбор элементов бухгалтерской информации имеет более детализированный подход, чем регламентировано в положении по бухгалтерскому учету и международном стандарте финансовой отчетности.

Обобщение результатов обзора литературы позволило выделить три основных подхода, применяемых к сегментированию информации и отвечающих данному понятию – пообъектный, циклический и комбинированный.

Результаты проведенного исследования позволили разработать категориальный аппарат исследуемых подходов и предложить их авторское определение (рис. 3).

ПООБЪЕКТНЫЙ ПОДХОД – сегментирование бухгалтерской информации путем формирования элементов бухгалтерского учета, соответствующих отдельным разделам или статьям бухгалтерской (финансовой) отчетности

КОМБИНИРОВАННЫЙ ПОДХОД – сегментирование бухгалтерской информации, направленное на формирование отдельных хозяйственных операций по основным видам деятельности и объектов учета, соответствующих отдельным разделам или статьям бухгалтерской (финансовой) отчетности

ЦИКЛИЧЕСКИЙ ПОДХОД – сегментирование бухгалтерской информации путем установления взаимосвязи между счетами бухгалтерского учета и создание обособленных сегментов в виде циклов хозяйственных операций, формирование которых предопределено их содержанием

Рис. 3. Исследуемые подходы к сегментированию бухгалтерской информации для целей аудита

Систематизация проведенных исследований показала, что основное различие исследуемых подходов - в объекте аудита, а именно: для пообъектного – это разделы и участки бухгалтерского учета, а для циклического - выделение отдельных циклов, сформированных на основе взаимосвязи между счетами бухгалтерского учета. В свою очередь, сущность комбинированного подхода можно формализовать в виде модели сегментирования бухгалтерской информации:

КП = ЦП [основная деятельность: цикл приобретения, цикл расчетов, цикл продаж] + ПП [характерные для любого вида деятельности + существенные разовые операции]

где, КП – комбинированный подход;

ЦП – циклический подход;

ПП – пообъектный подход.

Второй блок исследуемых вопросов связан с анализом и систематизацией достоинств и недостатков категорий пообъектного и циклического подходов с целью построения метода сегментирования бухгалтерской информации для целей аудита.

Полученные результаты позволяют констатировать, что цель проведения аудита, а именно, выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности будет выполнена как при применении пообъектного, так и циклического подходов к сегментированию бухгалтерской информации. При этом возникает проблема соблюдения принципа равновесия между должным выполнением требований закона и стандартов аудита, а также условий, предусмотренных договором, и трудозатратами членов аудиторской группы.

Разработка метода сегментирования бухгалтерской информации аудируемого лица построена на принципе распределения участков бухгалтерской информации между членами аудиторской группы путем детального анализа и систематизации достоинств и недостатков исследуемых подходов (пообъектного и циклического) (табл. 1).

Таблица 1. Система основных достоинств и недостатков пообъектного и циклического подходов к сегментированию бухгалтерской информации

ПООБЪЕКТНЫЙ ПОДХОД	ЦИКЛИЧЕСКИЙ ПОДХОД
ДОСТОИНСТВА	
Позволяет более подробно и детально исследовать разделы бухгалтерского учета, подтвердить остатки по счетам бухгалтерской (финансовой) отчетности, снизить риск необнаружения тех или иных ошибок в бухгалтерском учете и усиливает внутренний контроль над членами аудиторской группы	За счет исключения дублирующих процедур позволяет снизить затраты труда и времени, необходимые членам аудиторской группы для проведения аудиторской проверки, рационально распределять обязанности внутри аудиторской группы, избегая дублирования их действий
Методически более удобно изложение материала с точки зрения анализа пообъектного подхода. Кроме того, практически все сложные вопросы бухгалтерского и налогового законодательства определены применительно к объектам бухгалтерского учета (например, глава 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций», положения по бухгалтерскому учету и иные нормативные правовые акты)	Поскольку циклический подход ориентирован не на остатки, а обороты по счетам, он позволяет сократить объемы обмена информацией между участниками группы и более эффективно выявлять искажения
Простота и понятность для исполнителей (членов рабочей группы). При использовании пообъектного подхода также достаточно легко сформировать программу проверки, нет опасности игнорирования тех объектов учета, которые непосредственно не отражаются в отчетности	

<p>Позволяет распределить участки проверки работы членов аудиторской группы в соответствии с их квалификационными знаниями, использовать работу помощников аудитора на определенных участках бухгалтерского учета. Как правило, структура бухгалтерских подразделений крупных экономических субъектов обычно строится в разрезе объектов учета («Отдел (группа) учета основных средств», «Отдел (группа) калькулирования себестоимости» и т.п.), поэтому упрощается распределение поручений и назначение заданий</p>	
НЕДОСТАТКИ	
<p>Нерациональный метод, так как одни и те же финансово-хозяйственные операции, и соответственно, одни и те же документы, обеспечивающие образование взаимосвязей (корреспонденция счетов), могут проверяться различными членами группы аудиторов неоднократно с точки зрения разных сегментов бухгалтерской информации для целей аудита. Дублирование действий сотрудников аудиторской группы кроме того приводит к неоправданным затратам труда и времени</p>	<p>Осложняет возможность использования работы помощников аудитора на определенных участках бухгалтерского учета. Требует более высокой квалификации членов аудиторской группы</p>
	<p>Требует больших трудозатрат на этапе планирования аудита, поскольку формирование циклов предусматривает доскональное изучение и понимание деятельности аудируемого лица</p>
	<p>Сложность подхода в связи с затрудненным восприятием его аудиторами, обусловленная повсеместным применением (в бухгалтерском учете, налоговом законодательстве, аудите) пообъектного подхода, практическая сложность выделения циклов второго и третьего уровней (подциклов)</p>
	<p>Отсутствие возможности разработки типовой программы аудита в виду сложности формирования циклов без учета специфики деятельности организаций и особенностей их учета</p>

Содержание информации, отраженной в табл. 1, позволяет сделать вывод о том, что недостаток пообъектного подхода – это дублирование действий сотрудников аудиторской группы, поскольку он предполагает исследование не только остатка по счету, но и оборотов – как по дебету, так и кредиту корреспондирующих счетов, что приводит к неоправданным затратам труда и времени. В связи с этим возрастает степень ответственности каждого участника аудиторской группы при принятии им решения о проверке тех или иных разделов учета, которые также включены в другие сегменты бухгалтерской информации. Именно эта проблема требует поиска альтернативных путей решения. Однако иной порядок формирования сегментов должен сохранить достоинства, характерные для пообъектного подхода.

Для выбора циклического подхода сложность заключается в формировании циклов (позволяющих охватить все хозяйственные операции организации), на основании которых возможна разработка типовой программы аудита. В работе доказано, что формирование циклов обычной и прочей деятельности и содержание хозяйственных операций, которые входят в состав каждого из них, создают дополнительные трудности для внедрения в практику данного подхода. При формировании отдельного цикла возникает необходимость учитывать вариативность хозяйственных операций при различных особенностях деятельности организации.

Третий блок вопросов связан с разработкой метода сегментирования бухгалтерской информации для целей аудита и числового показателя (коэффициент эффективности проверки), позволяющего сравнивать существующие и предлагаемый подходы к сегментированию бухгалтерской информации при планировании аудита.

Изучение вопроса о выборе вариантов к сегментированию бухгалтерской информации позволило обосновать метод, включающий в себя сильные стороны исследуемых подходов, в связи с этим предложен категориальный аппарат. Операционно-аналитический подход – аудиторский подход к сегментированию бухгалтерской информации, основанный на анализе хозяйственных операций аудируемого лица с целью исключения дублирующих аудиторских процедур в рамках выделенных сегментов учетной информации, что достигается путем изучения взаимосвязей между счетами бухгалтерского учета.

В работе обоснована последовательность сегментирования информации при применении операционно-аналитического подхода. Внедрение в практику деятельности аудиторских организаций операционно-аналитического подхода позволит достичь определенных результатов, связанных с сегментированием бухгалтерской информации, а именно:

- ряд счетов бухгалтерского учета подвергается косвенному тестированию через взаимосвязанные счета. В качестве косвенных дебетовых и кредитовых оборотов (с учетом специфики деятельности проверяемой организации) для

организаций оптовой торговли целесообразно подвергнуть проверке следующие счета: 60; 62; 76; 91. В связи с этим, разделы бухгалтерского учета, исследуемые в качестве сегментов информации при применении пообъектного подхода, а именно, учет расчетов с дебиторами и кредиторами, прочие доходы, расходы, будут исследованы при операционно-аналитическом подходе через взаимосвязанные счета (рис. 4).



Рис. 4. Взаимосвязь между пообъектным и операционно-аналитическим подходами через сегменты бухгалтерской информации для целей аудита

Процедуры по данным сегментам рекомендуется прописать наиболее тщательно во избежание поверхностного изучения данных счетов;

- исключение дублирования действий членов аудиторской группы посредством предварительной корректировки состава аудиторских процедур в рамках каждого сегмента;

- создание базы для разработки унифицированного подхода, и как следствие отсутствие привязки к виду деятельности организации (в рамках общего аудита);

- доступность в разработке рабочих документов, и формирование на основании них программы аудита;

- создание предпосылок для дальнейшего формирования типовой программы аудита.

Таким образом, операционно-аналитический подход позволяет разработать рабочую документацию, определяющую последовательность действий аудиторов, и является наиболее приемлемым при осуществлении сегментирования бухгалтерской информации в ходе проведения аудита коммерческих организаций.

Актуальность внедрения разработанного операционно-аналитического подхода в практику аудиторской деятельности обосновывается тем, что одним из наиболее существенных аспектов является вопрос о том, как провести аудит качественно и своевременно. При этом при достижении цели аудита решается одновременно три взаимосвязанные задачи:

- собрать достаточное количество надлежащих доказательств о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных отношениях для формирования аудиторского мнения, затратив при этом минимальное количество времени;
- обеспечить проведение аудита за разумную цену;
- заработать прибыль аудиторской организации.

Достижение поставленных задач направлено на получение достаточного количества аудиторских доказательств за разумное время и цену. При этом необходимо учесть требования ФПСАД № 3 «Планирование аудита», реализация которых направлена на то, что работа аудитора должна быть выполнена

эффективно, качественно и своевременно, тем самым определяя три критерия его работы: оптимальные затраты, качество, своевременность. Следовательно, технология проведения аудиторской проверки требует расчета затрат. Исходя из специфики аудиторской проверки оценкой затрат может служить время (человеко-часы) работы аудиторов, затраченное на проведение проверки. Принимая во внимание вышесказанное, с целью построения сравнительной характеристики того или иного метода сегментирования бухгалтерской информации и обоснования эффективности его применения, в диссертации предложен коэффициент эффективности проверки. Применяя математический аппарат, в работе осуществлена формализация данного определения:

$$K = \frac{\sum_{i=1}^n Q_i}{\sum_{i=1}^n N_i} \quad (1),$$

где, K – коэффициент эффективности проверки;

$(Q_1, Q_2, Q_3 \dots Q_n)$ - объем выборки по каждому сегменту информации (в процентах);

$(N_1, N_2, N_3 \dots N_n)$ – количество человеко-часов по каждому сегменту;

i – отдельный сегмент бухгалтерской информации;

n – число сегментов бухгалтерской информации.

При применении любого из подходов объем проверки, необходимый для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, устанавливается правилами выборки. При планировании работы по выполнению детальных тестов в отношении существенных статей бухгалтерской отчетности объем выборки может быть рассчитан методом процента охвата, что представлено в табл. 2.

Таблица 2. Предлагаемый упрощенный порядок расчета объема выборки для планирования процедур проверки по существу

Оценка риска существенного искажения информации	Уверенность в результате тестов средств контроля	Уверенность в результате аналитических процедур	Процент охвата в результате ранжирования
1	2	3	4
Высокий	Нет	Нет	55%
		Да	50%
	Да	Нет	40%
		Да	25%
Низкий	Нет	Нет	35%
		Да	15%
	Да	Нет	15%
		Да	10%

В настоящее время нет единой методики расчета норматива трудозатрат для всех участников аудиторского рынка. Каждая аудиторская организация закрепляет нормативы значений трудозатрат, необходимые для проверки отдельных объектов аудита. При этом показатели трудозатрат по каждому объекту меняются в зависимости от категории аудируемого лица, выявленных и предполагаемых рисков существенного искажения информации, существенности проверяемых статей бухгалтерской (финансовой) отчетности. В качестве объектов аудита служат работы по аудиторской проверке на различных участках бухгалтерского учета, а также работы, связанные с планированием аудита, оформлением результатов аудиторской проверки. Указанные нормативы подлежат закреплению во внутреннем стандарте, что обуславливает формирование общего плана и расчета норматива часов на проведение аудита, исходя из сложности и масштаба деятельности аудируемого лица.

Проведение сравнительного анализа планирования работ по аудиторской проверке отдельных сегментов информации нескольких торговых организаций с применением пообъектного и операционно-аналитического подходов к сегментированию бухгалтерской информации позволило применить разработанный коэффициент эффективности проверки, результаты которого представлены в табл. 3.

Таблица 3. Сравнение коэффициентов эффективности проверки при пообъектном и операционно-аналитическом подходе к сегментированию бухгалтерской информации

Наименование организации	Коэффициент эффективности проверки при пообъектном подходе к сегментированию бухгалтерской информации (K1)	Коэффициент эффективности проверки при операционно-аналитическом подходе к сегментированию бухгалтерской информации (K2)
Организация А	$K1 = 1275 \% / 69 \text{ ч.ч} = 18,5 \%/ \text{ч.ч}$	$K2 = 1275 \% / 61 \text{ ч.ч} = 20,9 \%/ \text{ч.ч}$
Организация В	$K1 = 1300 \% / 87 \text{ ч.ч} = 14,9 \%/ \text{ч.ч}$	$K2 = 1300 \% / 76 \text{ ч.ч} = 17,1 \%/ \text{ч.ч}$
Организация С	$K1 = 1365 \% / 88 \text{ ч.ч} = 15,5 \%/ \text{ч.ч}$	$K2 = 1365 \% / 79 \text{ ч.ч} = 17,3 \%/ \text{ч.ч}$
Вывод	$K1 < K2$	

Применение коэффициента эффективности проверки позволило доказать, что при прочих равных условиях при проверке одной и той же информации объем трудозатрат в рамках операционно-аналитического подхода уменьшается, поскольку часть аудиторских процедур, проводимых при пообъектном подходе, тестируется косвенно в рамках взаимосвязанных счетов бухгалтерского учета.

Внедрение операционно-аналитического подхода позволит, с одной стороны, не менять сложившуюся практику применения пообъектного метода, но с другой - повысит производительность работы членов аудиторской группы за счет снижения затрат времени на проведение проверки при прочих равных условиях.

Четвертая группа исследуемых вопросов связана с разработкой критериев, предопределяющих формирование операционно-аналитического подхода к сегментированию бухгалтерской информации.

В диссертации обосновано, что предлагаемый метод сегментирования должен отвечать следующим критериям:

- единообразию;
- учет многообразия условий хозяйственных операций;
- простота и ясность;
- непротиворечивость;
- рациональность с позиции трудоемкости.

Суть первого критерия заключается в том, что подход к сегментированию бухгалтерской информации, будучи использованным аудиторами с разными профессиональными оценками, квалификацией и опытом должен обеспечивать одинаковый результат.

С другой стороны, всякое единообразие предполагает исключение из рассмотрения специфических особенностей экономических субъектов, что является важным условием для разработки и формирования подхода.

Критерий простоты и ясности связан с необходимостью построения подхода к сегментированию бухгалтерской информации, исключающего двойное толкование его положений, обеспечивающего четкость формулировок, целостность и логичность построения.

Критерий непротиворечивости обусловлен как требованиями формального характера (закон «Об аудиторской деятельности», федеральные стандарты аудиторской деятельности), так и необходимостью формирования профессионального мнения аудитора с целью сохранения экономического смысла выводов, полученных в результате проведенного аудита.

Критерий рациональности связан, в первую очередь, с тем обстоятельством, что от подхода к сегментированию бухгалтерской информации будут зависеть характер и виды аудиторских процедур, а значит и трудоемкость проверки. Поэтому применяемый подход к сегментированию бухгалтерской информации должен, с одной стороны, обеспечить снижение риска необнаружения до приемлемо низкого уровня, а с другой стороны, не увеличивать трудоемкости проверки. В противном случае при ее резком увеличении возникают риски самостоятельной корректировки аудиторских процедур или игнорирования установленной программы аудита по каждому разделу. Таким образом, применение выбранного подхода к сегментированию информации в ходе проверки окажется малоэффективным.

Данные критерии взяты за основу разработки внутреннего стандарта, определяющего порядок сегментирования бухгалтерской информации при аудите организаций оптовой торговли.

Пятый блок вопросов связан с разработкой внутреннего аудиторского стандарта «Методика сегментирования бухгалтерской информации на основе операционно-аналитического подхода при планировании аудита организаций оптовой торговли».

Цель разработанного стандарта - обеспечить проведение аудита в соответствии с положениями нормативных актов, создав условия для минимизации трудозатрат членов аудиторской группы и разумного сокращения сроков аудита.

Задачи стандарта - установить единые требования к формированию сегментов информации при проведении аудиторской проверки организаций оптовой торговли, разработки программы аудита по каждому выделенному разделу, тестов средств внутреннего контроля, основных аудиторских процедур. Стандарт должен определить общий подход аудиторской организации к формированию сегментов бухгалтерской информации организаций оптовой торговли.

Для выполнения поставленных задач от аудиторской организации требуется:

- в рамках каждого сегмента бухгалтерской информации определить перечень аудиторских процедур в рамках операционно-аналитического подхода к сегментированию бухгалтерской информации;

- разработать формы и содержание рабочих документов с последующим их включением в стандарт в качестве приложений;

- определить квалификационные требования к распределению обязанностей между членами аудиторской группы. Порядок распределения обязанностей между членами аудиторской группы и закрепление их за отдельным специалистом аудиторской организации должен быть регламентирован выполняемой им работой и уровнем квалификации. При планировании состава специалистов, входящих в аудиторскую группу, аудиторская организация обязана учитывать: бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита; предполагаемые сроки работы группы; ее количественный состав; должностной уровень членов группы; их квалификационный уровень;

- сформировать программу аудита. Программа аудита с применением операционно-аналитического подхода построена по принципу выполнения нескольких этапов работ, связанных с формированием сегментов бухгалтерской информации, которые включают:

- ✓ проведение аналитических процедур на предмет анализа взаимосвязанных счетов и выявления рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ✓ разработка тестов средств внутреннего контроля и процедур проверки по существу в рамках сформированных сегментов бухгалтерской информации, с учетом выявленных рисков.

Стандартизация технологии планирования аудита создаст условия для снижения трудоемкости аудиторских процедур по проверкам отдельных участков бухгалтерской информации, обеспечит дополнительный контроль за работой ассистентов (помощников) аудитора. Предложенный Стандарт позволит сформировать единые базовые требования к порядку проведения аудита организаций оптовой торговли, его качеству и надежности, и, в случае их соблюдения, создать дополнительный уровень гарантии результатов аудиторской проверки.

Информация, содержащаяся в Стандарте, позволит разработать действенную программу аудита. Однако неукоснительное следование требованиям Стандарта может оказаться малоэффективным, поэтому, преобразовывая процедуры из общих положений в конкретно выполняемые и учитывающие специфику аудируемого лица, рекомендуется их комбинировать и модифицировать с учетом профессионального мнения членов аудиторской группы. Это позволит убедиться, что при проверке отдельного сегмента информации выполняются все предусмотренные процедуры, что необходимо для проведения аудита в наиболее эффективном порядке.

Таким образом, сформулированные в ходе исследования выводы и обоснования, а также разработанные методики могут служить информационным источником и прикладным материалом для специалистов, занимающихся планированием аудиторской деятельности.

3. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ РАСКРЫТЫ В СЛЕДУЮЩИХ ПУБЛИКАЦИЯХ:

Статьи в изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России

1. Варламова Е.Н. Классификация стандартов аудиторской деятельности, определенная законом «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ [текст] / Е.Н. Варламова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. - № 5. С. 158-161. (0,57 п.л.).

2. Варламова Е.Н. Циклический подход к сегментированию информации при аудите транзитных операций организаций оптовой торговли [текст] / Е.Н. Варламова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. - № 6. С. 191-194. (0,50 п.л.).

3. Варламова Е.Н. Об оптимальном подходе к сегментированию бухгалтерской информации при аудите организаций оптовой торговли [текст] / Е.Н. Варламова // Аудитор. – 2010. - № 12 (190). С. 31-36. (0,55 п.л.).

4. Варламова Е.Н. Построение оптимальной модели проведения аудиторской проверки организаций оптовой торговли [текст] / Е.Н. Варламова // Аудит и финансовый анализ. – 2011. - № 2. С. 192-195. (0,64 п.л.).

5. Варламова Е.Н. Этапы проведения аудиторской проверки: особенности аудита организаций оптовой торговли [текст] / Е.Н. Варламова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - № 4 (202). С. 56-63. (0,86 п.л.).

6. Варламова Е.Н. Комбинированный подход к сегментированию бухгалтерской информации при проведении аудита организаций оптовой торговли [текст] / Е.Н. Варламова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - № 9 (207). С. 55-59. (0,50 п.л.).

7. Варламова Е.Н. Сегментирование бухгалтерской информации: проблемы и пути решения [текст] / Е.Н. Варламова // Вестник Финансового университета. – 2012. - № 4 (70). С. 102-111. (0,90 п.л.).

8. Варламова Е.Н. Внутренний аудиторский стандарт: сегментирование бухгалтерской информации для целей аудита [текст] / Е.Н. Варламова // Аудитор. – 2012. - № 11 (213). С. 43-51. (0,60 п.л.).

Статьи, опубликованные в других научных журналах и изданиях:

9. Варламова Е.Н. Сегментирование бухгалтерской информации: подходы при аудите организаций оптовой торговли [текст] / Е.Н. Варламова // Аудиторские ведомости. – 2010 - № 2. С. 58-63. (0,45 п.л.).

10. Варламова Е.Н. Организации оптовой торговли: содержание деятельности и особенности бухгалтерского учета [текст] / Е.Н. Варламова // Аудиторские ведомости. – 2010. - № 8. С. 58-62. (0,40 п.л.).

11. Варламова Е.Н. Классификация стандартов в условиях саморегулируемых аудиторских организаций [текст] / Е.Н. Варламова // Аудиторские ведомости. – 2011 - № 1. С. 16-22. (0,50 п.л.).

12. Варламова Е.Н. Сегментирование бухгалтерской информации: пообъектный и циклический подходы [текст] / Е.Н. Варламова // Аудиторские ведомости. – 2011. - № 12. С. 27-32. (0,41 п.л.).

13. Варламова Е.Н. Сегменты информации для целей бухгалтерского учета и аудита [текст] / Е.Н. Варламова // Все для бухгалтера. – 2012. - № 5 (269). С. 33-37. (0,48 п.л.).