

*На правах рукописи*

Железнякова Елена Александровна

АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ В АУДИТЕ ПРОДАЖ  
ОРГАНИЗАЦИЙ ОПТОВОЙ ТОРГОВЛИ

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание ученой  
степени кандидата экономических наук

Москва

2013

Работа выполнена на кафедре «Аудит и контроль» ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации».

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Демина Ирина Дмитриевна**

Официальные оппоненты: **Калиничева Раиса Васильевна**,  
доктор экономических наук, профессор,  
АНО ВПО Центросоюза Российской Федерации  
«Российский университет кооперации»,  
проректор по научной работе, профессор кафедры  
экономики, бухгалтерского учета и аудита

**Калачева Ольга Николаевна**,  
кандидат экономических наук, доцент,  
ФГБОУ ВПО «Российский экономический  
университет имени Г.В. Плеханова»,  
доцент кафедры «Бухгалтерский учёт»

Ведущая организация: **ФГАОУ ВПО «Национальный исследовательский  
ядерный университет «МИФИ»**

Защита состоится 30 октября 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, 125993, Москва.

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

Автореферат разослан 27 сентября 2013 года. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации 27 сентября 2013 года 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  
диссертационного совета Д 505.001.03,  
кандидат экономических наук, доцент

О. Ю. Городецкая

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Современный этап развития аудиторской деятельности во всем аудиторском сообществе и в России характерен повышением требований к качеству аудиторских проверок и услуг, сопутствующих аудиту. В этих условиях аудиторские организации разрабатывают дополнительные внутрифирменные стандарты, которые обеспечивают единообразный подход к аудиторской проверке организаций разного профиля и организационно-правовых форм.

Высокая конкуренция среди аудиторских организаций заставляет их искать пути к высококачественному и риск-ориентированному аудиту за счет применения и совершенствования всех видов проводимых аудиторских процедур. Поэтому большинство аудиторских организаций внедряют в свою практическую деятельность унифицированные подходы к организации и методологии проведения разных аудиторских услуг.

Типичной тенденцией современных методик проведения аудиторских услуг стало более широкое использование для получения аудиторских доказательств аналитических процедур. Аудиторские процедуры активно используются на предварительном этапе аудиторской проверки для понимания специфики деятельности проверяемого объекта, определения тех направлений деятельности и хозяйственных операций, которые связаны с наибольшими рисками. При аудиторской проверке по существу аудиторские процедуры позволяют выявить причины существенных изменений в уровне проверяемых показателей и обеспечивают необходимую прозрачность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Среди субъектов хозяйствования, которые проводят ежегодный обязательный аудит и широко пользуются услугами, сопутствующими аудиту, существенное место занимают организации оптовой торговли.

Оптовая торговля является одной из важнейшей отраслей экономики страны, которая обеспечивает реализацию товаров, как непосредственно от производителей, так и через посреднические схемы. В список крупнейших 200 организаций России по версии Forbes (2012) входит 31 организация оптовой торговли. Согласно Стратегии развития торговли в Российской Федерации на 2011 - 2015 годы и период до 2020 года (приказ Приказом Минпромторга России от 31 марта 2011 г. N 422) доля внутренней торговли в валовом внутреннем продукте Российской Федерации в 2015

году должна составить 20,2-20,8% или в абсолютном измерении оборот оптовой торговли соответственно будет исчисляться 80,1 трлн. руб. В целом сфера торговли обеспечит рабочими местами от 12 до 13 млн. чел. Налоговые поступления от деятельности торговых организаций составят 1,3-1,4 трлн. руб.

Анализ практики отечественного и международного аудита на территории Российской Федерации позволяет выделять важные теоретические и организационно-методические вопросы, требующие первоочередного решения для повышения качества проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций оптовой торговли, оптимизации аудиторских, в том числе, аналитических процедур, выбора методов экономического анализа для комплексного применения в аналитических процедурах.

Совершенствование применения аналитических процедур в качестве аудиторских доказательств необходимо при разработке внутрифирменных стандартов аудиторских организаций в дополнении к уже имеющимся отечественным и международным стандартам, для разработки методических рекомендаций по использованию действующих стандартов с учетом специфики отдельных хозяйственных операций и бизнес-процессов. Высокая востребованность аналитических процедур определяется также необходимостью выявления недобросовестных действий организаций по искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций оптовой торговли. Отмеченное определило выбор темы исследования. Актуальность исследования определяется необходимостью создания целостного, научно обоснованного, унифицированного и единообразного методического подхода к проведению аналитических процедур в аудите продаж организаций оптовой торговли.

**Степень научной разработанности проблемы.** Проблемы и вопросы разработки аналитических процедур в аудите организаций получили достаточного раскрытия в научной и профессиональной литературе. В большинстве случаев в опубликованных работах рассматриваются общие подходы к аналитическим процедурам в аудите. Отсутствие научного обоснования практического применения аналитических процедур в аудите продаж организаций оптовой торговли обуславливает необходимость рассматривать и искать пути решения этой проблемы путем изучения широкого круга аналитических работ. Таким образом, в процессе исследования были изучены работы отечественных и зарубежных ученых в области

аудита и бухгалтерского учета, анализа и систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета организаций оптовой торговли.

Общим вопросам организации аудита и деятельности аудиторских организаций посвящены труды многих ученых и практиков в области аудита контроля, таких как Р.А. Алборов, В.Д. Андреев, А. Аренс, Н.Д. Бровкина, Р.П. Булыга, В.В. Бурцев, Ю.А. Данилевский, М.В. Мельник, В.И. Подольский, А.А. Савин, В.П. Суйц, Я.В. Соколов, П. Фридман, В.А. Хмельницкий и др.

Большой вклад в изучение теории бухгалтерского учета и внутреннего контроля организаций оптовой торговли внесли российские ученые З.Г. Булатова, М.И. Баканов, В.В. Бурцев, Е.А. Голиков, И.М. Дмитриева, И.Д. Демина, М.А. Нефедов, Н.А. Тарасова, Д.Л. Щур и др.

Вопросам анализа посвящены работы А.В. Газарян, О.В. Грищенко, В.В. Ковалев, В.Г. Когденко, Г.В. Максимова, А.А. Ситнов, А.Д. Шеремет, и др.

Непосредственно вопросам аналитических процедур и их применению в аудите посвящен ограниченный круг работ, в частности Ш.И. Алибеков, Н. Д. Бровкина, Т.Ю. Новикова, О.Ю. Попель, Э.Л. Сиротенко, М.В. Тарасова и др.

За последний год эта проблема широко обсуждается в научных статьях, публикуемых в специализированных журналах. Несмотря на достаточное количество публикаций в области проведения аудита продаж в организациях оптовой торговли в них практически не разработаны подходы по применению аналитических процедур. До сих пор полностью отсутствует методический инструментарий в этой области, который позволил бы повышать качественную характеристику риск-ориентированного аудита организаций оптовой торговли. Необходимость совершенствования методов проведения аналитических процедур обуславливается также требованиями соответствующих законодательных и нормативных актов в области аудита.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Целью диссертационной работы является развитие методического инструментария по применению аналитических процедур для аудита продаж организаций оптовой торговли на стадии планирования и проведения проверки по существу.

Для достижения этой цели были сформулированы и решены следующие задачи:

- провести сравнительный анализ нормативного регулирования аналитических процедур в отечественных (ФСПАД 20 и ПСАД 20) и международных стандартах

аудиторской деятельности (МСА 520) и определить необходимость использования аналитических процедур для аудита продаж организаций оптовой торговли;

- разработать унифицированный подход по проведению экспресс-анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций оптовой торговли на стадии предварительного этапа аудиторской проверки;

- обосновать подходы к оценке систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета продаж организаций оптовой торговли с использованием аналитических процедур;

- определить рациональную структуру аудиторских процедур продаж организаций оптовой торговли, обосновать эффективность применения аналитических процедур;

- разработать порядок применения аналитических процедур к расчету уровня существенности при планировании проведения аудита продаж организаций оптовой торговли;

- разработать перечень риск-ориентированных аналитических процедур для проведения аудита продаж организаций оптовой торговли;

- раскрыть порядок применения аналитических процедур к аудиту договорных отношений с покупателями при проведении процедур по существу.

**Объектом исследования** является общая методика аудита организаций торговой торговли.

**Предмет исследования** является методический инструментарий применения аналитических процедур в аудите продаж организаций оптовой торговли на предварительной стадии аудита и при проведении проверки по существу.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретико-методической основой исследования являются экономико-математические методы, используемые при разработке и принятии решений в части аудиторских доказательств на основании результатов полученных от проведения аналитических процедур, разработанных с учетом системного, процессного и ситуационного подходов экономического анализа. Информационную базу исследования составили статистические, ситуационные данные обязательного и инициативного аудита организаций оптовой торговли, результаты аудиторских процедур аудита продаж, нормативное регулирование деятельности оптовой торговли и аудита продаж организаций оптовой торговли.

**Соответствие темы диссертации паспорту научной специальности.**

Диссертация соответствует: п. 3.1. «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила аудита, контроля и ревизии»; п. 3.3. «Методология разработки программ аудита и плана проверок»; п. 3.9. «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии» Паспорта специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

**Научная новизна** исследования состоит в разработке методического инструментария по применению аналитических процедур при аудите продаж организаций оптовой торговли, направленных на повышение качества аудиторской проверки, обоснование направлений совершенствования методики аудиторской проверки с целью повышения прозрачности и полноты отчетности организаций оптовой торговли и подготовке рекомендаций для руководства аудируемых организаций оптовой торговли.

Научная новизна проведенного исследования подтверждается полученными результатами, которые выносятся на защиту:

- на основе проведенного сравнительного анализа нормативного регулирования применения аналитических процедур в аудите по отечественным и международным стандартам аудиторской деятельности определены направления и порядок использования аналитических процедур для аудита организаций оптовой торговли в целях повышения качества проверок;

- разработан унифицированный подход по проведению экспресс-анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций оптовой торговли на стадии предварительного планирования, который позволяет определить основные направления аудиторской проверки;

- разработан порядок оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля продаж организаций оптовой торговли с использованием аналитических процедур, который позволяет повысить эффективность проведения аудиторской проверки;

- сформирован набор эффективных аналитических процедур в виде программы и плана аудита продаж для стадии планирования аудита организаций оптовой, который можно применять в качестве торговли вне зависимости от их масштабов, видов реализуемых товаров в целях повышения качества аудита и выработки единого объективного мнения;

- разработан и обоснован унифицированный порядок расчета уровня существенности при проведении аудита продаж организаций оптовой торговли, что обеспечивает повышение качества аудиторской проверки;

- рекомендован перечень риск-ориентированных аналитических процедур для оптимизации процедур по существу аудита продаж организаций оптовой торговли;

- разработаны процедуры анализа и проверки договорных отношений с покупателями с использованием аналитических процедур, которые позволяют наиболее достоверно оценивать риски и повышать качество аудиторских замечаний руководству.

**Теоретическая значимость работы** определяется определением унифицированных подходов к применению аналитических процедур при аудите продаж организаций оптовой торговли, что будет способствовать повышению эффективности аудиторских проверок за счет оптимизации аудиторских процедур. Основные положения и рекомендации ориентированы на использование их в деятельности аудиторских организаций.

**Практическую значимость** имеют следующие результаты исследования, ориентированные на широкое использование аналитических процедур при проведении аудита продаж организаций оптовой торговли:

- методика аналитических процедур при проведении экспресс-анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций оптовой торговли;

- порядок оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля с использованием аналитических процедур;

- набор аудиторских аналитических процедур, представленный в программе аудита продаж организаций оптовой торговли;

- порядок расчета уровня существенности при планировании проведения аудита продаж организаций оптовой торговли;

- перечень риск-ориентированных аналитических процедур при проведении процедур по существу;

- аналитические процедуры по анализу договорных отношений с покупателями в организациях оптовой торговли.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Теоретические и практические результаты диссертационного исследования обсуждались и получили положительную оценку на конференциях, круглых столах и семинарах. Основные



положения и практические результаты рассмотрены и одобрены на следующих конференциях и круглых столах:

- Всероссийская научно-практическая конференция «Бухгалтерский учет – современное научное направление» (Москва, Академия бюджета и казначейства Министерства финансов Российской Федерации, 28 апреля 2011 г)

Ежегодные Научные конференции Научная сессия НИЯУ МИФИ-2009, 2010, 2013 «Экономика, управление и нормативно-правовые вопросы высоких технологий» (Москва, Национальный исследовательский ядерный университет МИФИ, 2009, 2010, 2013).

- Всероссийская научно-практическая конференция «Математика, информатика, естествознание в экономике и обществе» (МИЕСКО-12) (Москва, Московская Финансово-Юридическая академия, 2012).

- Первая Международная Научно-практическая конференция «Современный учет и аудит: Теория, практика, перспективы развития» 2013 (Москва, Московский гуманитарный университет, 2013).

- Конкурс для студентов и аспирантов «Бухгалтерский учет 21 века», (Москва, ООО «НПФ Информаудитсервис» 2011).

- II Международный конкурс научных работ студентов и аспирантов (Москва, Финансовый университет, 2013).

Диссертация выполнена в рамках научно-исследовательских работ Финансового университета в рамках комплексной темы «Инновационное развитие России: социально-экономическая стратегия и финансовая политика» по межкафедральной подтеме «Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение управления инновационным развитием хозяйствующих субъектов».

Материалы исследования используются в практической деятельности аудиторской организации ООО «Аудиторское Бюро ТСТ», в частности, применяются аналитические процедуры на стадии планирования для разработки программы проверки продаж организаций оптовой торговли. Из материалов исследования используются аналитические процедуры к проверке договорных отношений с покупателями организаций оптовой торговли и набор риск-ориентированных аналитических процедур, что способствует снижению трудоемкости проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Основные подходы, содержащиеся в диссертации, используются в практической деятельности отдела внутреннего аудита ОАО «РКС», в частности,

применяется подход к оценке систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета продаж, основанный на аналитических процедурах, что способствует повышению эффективности работы внутреннего аудита организации.

Основные положения и подходы, содержащиеся в диссертации, используются кафедрой «Аудит и контроль» Финансового университета в преподавании учебных дисциплин «Аудит: международный опыт и российская практика», «Анализ финансовой отчетности и прогнозирование финансовых результатов», «Международные стандарты аудита».

**Публикации.** Существенные результаты исследования изложены в 8 работах общим объемом 5,82 п.л. (авторский объем 5,72 п.л.), в том числе в 4 научных работах общим объемом 3,49 п.л. (весь объем авторский) в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России.

**Структура и объем работы.** Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка из 161 наименования. Общий объем работы составляет 196 страницы. Работа иллюстрирована 11 рисунками, содержит 44 таблицы.

**Во введении** обоснована актуальность темы исследования, сформулированы его цель и задачи, раскрыта степень изученности проблемы, определены предмет и объект исследования, отражены научная новизна и практическая значимость выполненной работы, их апробация и внедрение.

**В первой главе** «Концептуальные основы аналитических процедур в аудите продаж торговой организации» дан анализ деятельности организаций оптовой торговли в качестве объекта аудита; приведен анализ определений аналитических процедур; дан сравнительный анализ нормативного регулирования аналитических процедур в отечественном и международном аудиторских стандартах и обоснована необходимость применения аналитических процедур для аудита продаж организаций оптовой торговли на стадиях планирования и проведения процедур по существу.

**Во второй главе** «Использование аналитических процедур на этапе планирования аудиторской проверки участка продаж торговой организации» разработаны и рекомендованы для внедрения модели к проведению уровня существенности и оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета продаж товаров, разработана унифицированная программа аудита продаж организации оптовой торговли с использованием аналитических процедур; на

стадии предварительного планирования рекомендована методика экспресс-анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности с применением аналитических процедур.

**В третьей главе «Методика аудиторской проверки участка продаж организации оптовой торговли с применением аналитических процедур»** определены и рекомендованы к использованию аналитические процедуры для аудита продаж организаций оптовой торговли в качестве аудиторские доказательства; в том числе в части анализа договорных отношений с покупателями.

**В заключении** в качестве результатов исследования сформулированы основные выводы и рекомендации по аналитическим процедурам при аудите продаж организаций оптовой торговли.

## **2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

Экономическое развитие страны зависит и от уровня взаимодействия организаций оптовой торговли с производителями и потребителями товаров и продукции. Учитывая особенности организации оптовой организации при проведении аудита, возникает практическая и теоретическая необходимость в индивидуально-направленном подходе аудиторских организаций для аудита организаций оптовой торговли. В процессе составления общего плана аудиторской проверки специфика организаций оптовой торговли позволяет определить и выделить характерные зоны аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Бухгалтерский учет организаций оптовой торговли отличается своей детализацией и значительным документооборотом, особенно в части продаж товаров и продукции для перепродаж, что в свою очередь имеет отражение в трудоемкости аудита и проблемах, возникающих при аудите продаж. Применение унифицированных аналитических процедур позволяет аудиторским доказательствам достичь высокого уровня оптимизации и повысить качество аудита продаж организаций оптовой торговли и обоснованность рекомендаций, замечаний в аудиторских отчетах руководству.

**В результате исследования проведенный сравнительный анализ нормативного регулирования применения аналитических процедур в аудите по отечественным и международным стандартам аудиторской деятельности определил обоснованность и необходимость использования аналитических**

## **процедур для аудита организаций оптовой торговли в целях повышения качества проверок.**

Проведенный анализ показывает, что в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Аналитические процедуры», одобренном Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22.01.1998, указывается на то, что «аналитические процедуры могут выполняться на протяжении всего процесса аудита», в то время как в Международном стандарте аудита 520 «Аналитические процедуры» предусматривается, что «аудитор должен применять аналитические процедуры на стадии планирования и обзорной стадии аудита. Аналитические процедуры могут применяться также и на других стадиях». Необходимо отметить, что формулировка в Международном стандарте аудита 520 «Аналитические процедуры» предписывает обязательность выполнения аналитических процедур в проверках. Также проведенный анализ отражает, что принятие Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности №20 «Аналитические процедуры» приближает регулирование аналитических процедур к Международному стандарту аудита 520 «Аналитические процедуры». Необходимо заметить, что не существовало «пропасти» между Международным аудиторским стандартом 520 «Аналитические процедуры» и Правилем (стандартом) аудиторской деятельности «Аналитические процедуры», одобренным Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22.01.1998. При этом в приведенных стандартах аудиторской деятельности многие положения их почти идентичны; одинаковы и подходы к применению рассматриваемых процедур. Наличие примеров и наиболее рациональное построение выигрывало международный стандарт аудита от российского стандарта, действовавшего до 2005 года «Аналитические процедуры», но при принятии нового Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности №20 «Аналитические процедуры», утверждённый Постановлением Правительства РФ № 228 от 16.04.05, были утрачены рекомендации для применения аналитических процедур в виде тестирования для стадии планирования аудита.

В результате анализа развития понятийного аппарата аналитических процедур в качестве аудиторских процедур в диссертации доказана необходимость обоснованного использования аналитических процедур для аудита продаж организаций оптовой торговли на стадии планирования и аудита по существу; определен риск-ориентированный характер аналитических процедур для этих организаций.

**На стадии предварительного планирования разработан унифицированный подход по проведению экспресс-анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций оптовой торговли, который позволит определить основные рисковые направления аудита.**

В исследовании для организаций оптовой торговли разработана методика проведения экспресс-анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности в рамках аналитической процедуры для стадии планирования аудита, которая оптимизирует процедуру планирования аудита и значительно повышает ее эффективность. В состав экспресс-анализа включается оценка финансовой устойчивости и «больных» статей бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций оптовой торговли, оценка уровня цен на продаваемые товары, оценка организации по методике Бостонской консультативной группы и т.д. На базе статистических данных аудиторские организации могут проводить сравнение основных показателей деятельности аудируемого лица с показателями других аналогичных организаций отрасли оптовой торговли, а также со среднеотраслевыми значениям и по отдельным товарным группам. На базе аналитических процедур, входящих в состав экспресс-анализа, появляется возможность выявления участков, где система внутреннего контроля ослаблена, а также высока вероятность возникновения искажений и ошибок в системе бухгалтерском учете, бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также налоговых рисков.

Исследование показывает, что оценка уровня цен на реализуемые товары в организациях оптовой торговли позволяет сделать первые шаги на пути формирования вывода о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Значительные отклонения цен, используемых в договорах купли-продажи или заявках на поставку организацией оптовой торговли, от их рыночного уровня являются косвенным признаком недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. В исследовании рекомендуется для организаций оптовой торговли применять оценку по методике Бостонской консультативной группы во время планирования аудиторской проверки, так как эта оценка имеет особое значение, так как ее результат отражается на принципе допущения непрерывности деятельности аудируемой организации. В связи с тем, что основой матрицы Бостонской консультативной группы является модель жизненного цикла товара, то темп роста рынка определяется как средневзвешенное значение темпов роста различных сегментов рынка, в которых действует организация, или принимается равным темпу

роста валового национального продукта. Темпы роста отрасли экономики оптовой торговли за 2013 год определяются в размере 3%, данный темп роста рассматриваются как низкий в экономике. При этом относительная доля рынка оптовой торговли определяется отношением доли рынка аудируемой организации к доле рынка крупнейшего конкурента оптовой торговли. Таким образом, практика показывает, что оптимальный сбалансированный номенклатурный портфель организации оптовой торговли должен включать 2–3 товара – "коровы", 1–2 – "Звезды", несколько "проблем" в качестве задела на будущее и, возможно, небольшое число товаров – "собак". Данный анализ могут себе позволить только те аудиторские организации, которые ведут статистический анализ своих аудируемых клиентов в течение довольно длительного периода времени.

**Разработан порядок оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета продаж организаций оптовой торговли с использованием аналитических процедур, который позволит повысить эффективность проведения аудиторской проверки.** Изучение и оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета продаж организаций оптовой торговли основывается как в Международном стандарте аудита 400 «Оценка рисков и внутренний контроль», а так же и в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 8 «Оценка рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом». Система внутреннего контроля в организациях оптовой торговли ориентируется не на выявление и фиксацию уже свершившихся потерь разного рода, а на их предупреждение с учетом специфики оптовой торговой деятельности. Схемы организации оптовой торговли определяются состоянием поставки и характеристикой товаров, что оказывает существенное влияние на последовательность контрольных процедур систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета. В результате проведенного исследования для оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля для аудита продаж организаций оптовой торговли разработан вопросник по разделу бухгалтерского учета «Продажи», сформированный из следующих блоков:

- контрольные процедуры при принятии заказов;
- контрольные процедуры при отпуске товара и выписке счетов-фактур;
- контрольные процедура в отношении претензионной работы с покупателями и сторнировочными записями;
- контрольные процедуры за оплатой счетов;

- общие контрольные процедуры в отношении продаж.

На основании полученных значений тестирования, аудитором делается оценка риска системы внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета, а также может быть сделан вывод о надежности средств контроля. Для дальнейшего аудита продаж товаров рекомендуется использовать аналитические процедуры в качестве аудиторских доказательств, результаты которых позволяют говорить о необходимости использования дополнительных детальных тестов. Результат исследования в части оценки контроля систем внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета позволяет говорить, о том, что аудитор рассматривает функционирование контрольной среды аудируемой организации в качестве основы снижения рисков искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и, в частности, на участке продаж для организаций оптовой торговли.

**Сформирован набор оптимальных и эффективных, сочетающий в себе аудиторские и аналитические процедуры, в виде программы и плана аудита продаж для стадии планирования аудита организаций оптовой торговли, который можно применять в качестве унифицированного подхода ко всем аудируемым организациям оптовой торговли вне зависимости от их масштабов, видов реализуемых товаров в целях повышения качества аудита и выработки единого мнения.**

В исследовании сформирована единообразная программа для проведения аудита продаж организаций оптовой торговли. Программа аудита продаж торговой организации является частью общего плана аудита, сформированная из детального перечня эффективных и оптимальных аудиторских процедур. Она должна включать в себя два блока аудиторских процедур, а именно сочетание первичных (обзорных) аудиторских и аналитических процедур. Основные аналитические аудиторские процедуры проверки дебиторской задолженности, авансов выданных, выручки и прочих доходов приставлены в таблице 1.

Таблица 1 - Программа аудита продаж для торговой организации.

## Аналитические процедуры

<b>Аудиторские процедуры</b>	<b>Используемые документы</b>
Анализ продаж на основании коэффициентного анализа	оборотно-сальдовая ведомость, бухгалтерская финансовая отчетность, подписанная руководством текущего и прошлого отчетных периодов
Анализ изменения по сравнению с предыдущим отчетным периодом	оборотно-сальдовая ведомость, бухгалтерская финансовая отчетность, подписанная руководством текущего и прошлого отчетных периодов
Запрос подробную расшифровку остатка дебиторской задолженности на отчетную дату для анализа ее на предмет наличия необычных записей	оборотно-сальдовая ведомость по счетам дебиторской задолженности
Сравнение существенных (необычных) записи, имевшие место на отчетную дату, с их состоянием на момент проверки	оборотно-сальдовая ведомость по счетам дебиторской задолженности, карточки счетов дебиторской задолженности
Проверка бухгалтерских записей, проведенные ближе к концу отчетного периода и в начале следующего отчетного периода на предмет наличия необычных записей (отражение не в том отчетном периоде)	оборотно-сальдовая ведомость по счетам дебиторской задолженности, карточки счетов дебиторской задолженности
Проверка бухгалтерских кредитовых записей, отраженных в периоде, следующем за отчетным	оборотно-сальдовая ведомость по счетам дебиторской задолженности, карточки счетов дебиторской задолженности
При обнаружении существенных изменений, отклонений или иных необычных ситуаций необходимо выяснить их причины	документация бухгалтерского учета
Процедуры в ответ на риск того, что руководство аудируемого лица обойдет установленные контрольные процедуры	документация бухгалтерского учета, документация контроля качества нормативная документация организации
Проверка бухгалтерских записей, проведенные в период составления отчетности	оборотно-сальдовая ведомость по счетам дебиторской задолженности, карточки счетов дебиторской задолженности
Проверка сторнировочных и иных нестандартных и нетипичных бухгалтерских записей	оборотно-сальдовая ведомость по счетам дебиторской задолженности, карточки счетов дебиторской задолженности
Проверка корректировки стоимостной оценки дебиторской задолженности на предмет их одностороннего изменения в сторону, желаемую руководством	Инвентаризационная ведомость, договора с контрагентами, первичная документация бухгалтерского учета оборотно-сальдовая ведомость по счетам дебиторской задолженности, карточки счетов дебиторской задолженности
Проверка нестандартных или необычно сложных и запутанных инструкций по проведению контрольных процедур	документация бухгалтерского учета, документация контроля качества нормативная документация организации



Программу аудита продаж необходимо формировать с учетом оценки аудиторских рисков по отдельным объектам аудита. При получении аудиторских доказательств с использованием аналитических процедур аудитору необходимо рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств в соответствии с доказательствами, которые получены в результате анализа тестов средств внутреннего контроля.

В ходе исследования было определено, что программа аудита продаж должна быть сформирована в зависимости от предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности., потому что сгруппированные аудиторские процедуры по элементам предпосылок (существование, права и обязанности, возникновение, полнота, стоимостная оценка, точное измерение, представление и раскрытие) позволяют проводить унифицированный и риск-ориентированный аудит продаж организаций оптовой торговли. Представленная программа аудита продаж рекомендуется для практического применения в качестве подробной инструкции для применения ассистентами аудиторов, аудиторами и руководителями аудиторской организации. Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской процедур, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления качественных и четко аргументированных аудиторских отчетов для руководства аудируемых организаций оптовой торговли, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Разработан и обоснован унифицированный порядок расчета уровня существенности при проведении аудита продаж организаций оптовой торговли, который позволит повысить качество аудиторской проверки.** Понятие существенности и взаимосвязи между существенностью и аудиторским риском в международной аудиторской практике, приведенное в МСА 320 «Существенность в аудите», можно считать оптимальным. В соответствии с законодательством аудиторские организации устанавливают систему базовых показателей и порядок расчета уровня существенности, которые должны быть оформлены документально и применяться на постоянной основе. При этом для каждой отрасли экономики аудируемых организаций необходимо применять индивидуальную методику определения уровня существенности, как в целом для бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций оптовой торговли, так и для отдельных объектов аудита (например, продаж). Для расчета уровня существенности организаций оптовой

торговли при расчете количественного значения используется дедуктивный подход. В диссертации обоснован основной набор показателей расчета уровня существенности для организаций оптовой торговли, подтвержденный мнением ряда ученых, который включает в себя торговую наценку, издержки обращения, денежные средства (касса), объемы расчетов с поставщиками, расчеты с дебиторами, объем переоценки, расчеты с бюджетом и прибыль от торговой деятельности) (табл.2). Для того чтобы выявить и обосновать оптимальный набор базовых показателей для универсальной методики расчета уровня существенности был проведен анализ ряда организаций оптовой торговли. В исследовании показатели этих организаций рассматривались и анализировались за последние 5 лет путем сравнения и сопоставления в динамике абсолютных и относительных значений. В настоящее время в аудиторской практике возникла необходимость в том, что при расчете уровня существенности для аудита организаций оптовой торговли нужно учитывать влияние аудиторского риска, который оценивается аудитором на стадии планирования при оценке систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета.

Таблица 2 - Определение уровня существенности для аудита организаций оптовой торговли при различных уровнях оценки системы внутреннего контроля

Наименование базового показателя	Значение базового показателя, тыс. руб.	Значение, при различном уровне риска, тыс. руб.		
		Высокий	Средний	Низкий
Стоимость товаров на конец года	22 781	228	570	911
Торговая наценка	5 467	55	137	219
Издержки обращения по торговле	1 586	16	40	63
Объем приобретения товаров	11 211	112	280	448
Прибыль от реализации	3 173	32	79	127
<b>Значение для расчета уровня существенности</b>	--	<b>442</b>	<b>1 105</b>	<b>1 769</b>
<b>Уровень существенности</b>	--	<b>88</b>	<b>221</b>	<b>354</b>

Полученный уровень существенности можно назвать базовым, применимым в целом для аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций оптовой торговли. Существенность оценивается как на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, так и в отношении групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрываемых сведений. Рекомендуется для выручки и дебиторской задолженности использовать значение уровня существенности ниже

базового на 20%, который можно назвать расчетным уровнем существенности. Для аудита продаж организаций оптовой торговли под параметром «уровень приемлемой ошибки» понимается размер ошибки, при ориентации на который аудитор имеет некоторую разумную гарантию того, что он обнаружит существенную погрешность, если она существует. С учетом максимального использования аналитических процедур при аудите продаж организаций оптовой торговли предлагается использовать 85% от значения расчетного уровня существенности для выручки и дебиторской задолженности.

**Для оптимизации процедур по существу аудита продаж организаций оптовой торговли рекомендован перечень риск-ориентированных аналитических процедур.** Основной целью применения аналитических процедур в аудите продаж для организаций оптовой торговли является выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального повышенного риска. Аналитические процедуры в ходе проверки выручки и дебиторской задолженности рекомендуется проводить на основе методов экономического анализа, которые наиболее полно отражают специфику организаций оптовой торговли. К ним можно отнести:

- сравнение расчетных показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности в виде коэффициентов с нормативами, характерными для организаций оптовой торговли;

- сравнение показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности со среднеотраслевыми данными организаций оптовой торговли Роскомстата и статистическими наблюдениями среди своих клиентов;

- сравнение динамики показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности с плановыми данными;

- анализ динамики изменений показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и относительных коэффициентов.

В целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации оптовой торговли, сокращения трудозатрат, повышения качества рекомендуется для процедур по существу формировать из статей отчета о финансовом положении: дебиторская задолженность, выданные авансы, резерв по сомнительным долгам; и статьей отчета о финансовом положении: выручка от реализации и НДС. При этом необходимо отметить, что не рекомендуется

включаться в состав аудита продаж по существу прочую дебиторскую задолженность, связанные с ней авансы и резервы, и прочие доходы, включаемые в себя аренду, реализацию собственных основных средств, рекламные услуги для производителей товаров, реализуемых аудируемой организацией и т.д.. Потому, что к прочим доходам и дебиторской задолженности необходимо применять иные аналитические процедуры.

В диссертации предлагаются в качестве аудиторских доказательств аналитические процедуры для аудита продаж, представленные в виде разработанного перечня риск-ориентированных аналитических процедур. В этот перечень входят следующие аналитические процедуры, которые позволяют оптимизировать затраты на аудит и повысить его качество:

- первичные аналитические процедуры аудита продаж, которые сформируются на базе состава аудируемого сегмента в виде оценки абсолютного и относительного изменений показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- сравнение показателей и коэффициентов дебиторской задолженности и выручки с нормативами и в динамике за последние 5 лет;

- сравнение ежемесячного изменения показателей выручки и других показателей, формирующих финансовый результат аудируемой организации;

- анализ выручки по составу реализуемых товаров и в соотношении остатков товаров на складе;

- анализ выручки по составу и структуре покупателей и заказчиков, которым реализуются товары в течение отчетного периода.

Практическое применение указанных аналитических процедур позволяет выявить наличие или отсутствие необычных отклонений показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемой организации. Вычисление коэффициентов финансового состояния организации и анализ их динамики позволяют сделать важные выводы о жизнеспособности аудируемой организации оптовой торговли и подтвердить принцип допущения непрерывности деятельности аудируемого лица. Сравнение показателей аудируемой организации оптовой торговли со среднеотраслевыми данными и показателями аналогичных организаций позволяет определить завышение затрат на приобретение товаров для перепродажи, занижение выручки при прочих равных условиях, что позволяет определить риски для аудита продаж организаций оптовой торговли.

**Разработаны подходы к анализу договорных отношений с покупателями с использованием аналитических процедур, которые позволят наиболее достоверно оценивать риски и повышать качество аудиторских замечаний руководству.** Основная цель аудита продаж в отношении расчетов с покупателями и заказчиками в организациях оптовой торговли, в том числе договорных отношений, заключается в установлении соответствий совершенных операций действующему законодательству и в подтверждении достоверности отражения данных операций в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Аудиторская проверка продаж организаций оптовой торговли начинается с проверки договоров с покупателями и заказчиками на наличие обязательных реквизитов, подписей руководителей, печатей и существенных условий сделки. На основании текста договоров устанавливается момент перехода права собственности на товар (таблица 3).

Таблица 3 - Анализ хозяйственных договоров, заключенных организацией оптовой торговли с контрагентами ООО «Амазония».

Наименование контрагента	Имтех Руссланд	Тоталь Разведка
Тип контрагента	Покупатель	Покупатель
Тип договора	купля-продажа	купля-продажа
Дата заключение договора	02.02.2011	08.05.2010
Сумма сделки	рамочный договор	рамочный договор
Валюта договора	Рубль	Рубль
Задолженность на начало отчетного периода	-	2 435 097
Дебетовый оборот по договору за прошлый период	-	9 481 041
Кредитовый оборот по договору за прошлый период	-	10 882 499
Задолженность на начало отчетного периода	-	1 033 639
Дебетовый оборот по договору за отчетный период	99 313 061	24 453 200
Кредитовый оборот по договору за отчетный период	86 832 020	13 677 932
Задолженность на конец отчетного периода	12 481 041	11 808 907
Залог, поручительство	нет	нет
Договор начинает действовать с ...	даты подписания	даты подписания
Договор прекращает свою силу с ...	через 3 года	через 5 лет
Содержание договора (тип товара, услуг)	приобретение тракторов	приобретение тракторов
Условия поставки	Доставка по адресу клиента	Доставка по адресу клиента
Сроки поставки	в течение 10 дней после заявки на приобретение	в течение 10 дней после заявки на приобретение
Условия оплаты	50% аванс	50% аванс
Передача прав собственности	в момент получения клиентом заказа	в момент получения клиентом заказа
Пени, штрафы	не установлены	не установлены
Прочие условия, детали договора	нет	нет
Условия для предоставления/получения скидки	скидки не предоставляются	Бонус в виде аксессуаров в технике
Условия возврата брака, товара, гарантии	не предусмотрено договором	не предусмотрено договором
Возможность возникновения риска «Cut-off»*	нет	нет
Дополнительные соглашения по договору	нет	нет
Условия дополнительного соглашения	нет	нет

- \*это утверждение в финансовой отчетности, переводит как «Точность и отсечение», то есть операции и события, отраженные в отчетности, действительно произошли и относятся к компании

При аудите организаций оптовой торговли проверяется и анализируется весь процесс заключения, исполнения и прекращения договорных отношений с покупателями и заказчиками. При этом, источниками информации являются не только договоры, заключенные с контрагентами, но и внутренние нормативные акты аудируемого лица, регламентирующие этот процесс. Таким образом, порядок проведения аудита договорных отношений с покупателями и заказчиками организаций оптовой торговли включает в себя следующие элементы:

- проверка надлежащего оформления договорных отношений и наличия совокупности существенных условий, обязательных для договоров оптовой купли-продажи;
- проверка прочих условий, снижающих налоговые риски организации (например, реквизитов сторон и подписей их полномочных представителей).

Для оценки договорных отношений возникает потребность в определении набора различных качественных и количественных показателей, характеризующих дебиторскую задолженность и выручку от продаж организаций оптовой торговли, который определен в диссертации. Обобщение результатов анализа дебиторской задолженности и выручки от продаж рекомендуется проводить за отчетный период с учетом результатов экспресс-анализа. Рекомендованные аналитические процедуры позволяют проводить анализ договоров с учетом характерных особенностей правовых отношений организаций оптовой торговли и дают возможность отслеживать движение конкретного документа и исполнение его сроков (таблица 3).

Практическое применение рекомендованных аналитических процедур позволяет выявлять типовые обстоятельства, влияющие на налоговые риски организации, т.е. на возможное наступление нежелательных финансовых последствий (штрафов, пеней, сумм налога к доплате в бюджет) по результатам проведения налоговых проверок. Аналитические процедуры договорных отношений организаций оптовой торговли в рамках аудита продаж дают возможность сформулировать исчерпывающий перечень аудиторских рекомендаций для руководителя, который должна соблюдать аудируемая организация при согласовании с контрагентами условий договоров и оформлении первичных документов, предусмотренных соглашением сторон.

Как показало исследование, использование аналитических процедур в процессе оценки договорных отношений с покупателями и заказчиками позволяет выявить такие факторы, как зависимость аудируемой организации в отчетные периоды от

числа покупателей; изменения в практике договорных отношений или в учетной политике, которые ведут к значительному изменению величины прибыли и выручки; нетипичные сделки, которые существенно влияют на величину финансовых показателей; наличие платежей за услуги, которые явно не соответствуют предоставленным услугам.

Таким образом, сформулированные в ходе исследования, выводы и предложения могут служить методическими рекомендациями для аудиторских доказательств в виде аналитических процедур для аудита продаж организаций оптовых организаций. В результате проведенного исследования можно сделать вывод в необходимости использования унифицированных аналитических процедур для аудита продаж на стадиях планирования и аудита по существу в качестве отраслевого применения к аудируемым организациям. Также они могут использоваться в коммерческих организациях в отделах внутреннего аудита.

### **3. СПИСОК РАБОТ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ:**

#### Статьи в журналах и изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России:

1) Железнякова, Е.А. Планирование аудита продаж торговой организации с применением аналитических процедур /Е.А. Железнякова // Аудит и финансовый анализ - 2013. - № 1'13. - С. 195-199. (0,75 п.л.);

2) Железнякова, Е.А. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля для аудита продаж торговой организации /Е.А. Железнякова // Аудит и финансовый анализ - 2013. - № 3'13. - С. 229-240. (1,54 п.л.);

3) Железнякова, Е.А. Определение уровня существенности с применением аналитических процедур в аудите продаж торговой организации /Е.А. Железнякова // Вестник Финансового университета - 2013. - №3 (75)/2013. – С. 99 - 107. (0,5 п.л.);

4) Железнякова, Е.А. Аналитические процедуры при аудите продаж организаций оптовой торговли /Е.А. Железнякова // Аудитор - 2013. - № 7 (221). - С. 28 - 35. (0,7 п.л.).

#### Статьи, опубликованные в других научных журналах и изданиях:

5) Железнякова, Е.А. Выборочные методы исследования в аудите /Е.А. Железнякова // Сборник «Труды научной сессии МИФИ 2010» . – Москва. Национальный Исследовательский Ядерный Университет МИФИ. – 2010 – С. 120 - 122. (0,4 п.л.);



6) Железнякова, Е.А. Первичные аналитические процедуры на этапе планирования аудиторской проверки /Е.А. Железнякова // Аудиторские ведомости - 2012. – №12/2012. – С. 3 - 20. (1,0 п.л.);

7) Железнякова, Е.А. Аналитические процедуры дебиторской задолженности в аудите торговой организации. Коэффициентный анализ в аудите дебиторской задолженности торговой организации /Е.А. Железнякова // Вестник Московского финансово-юридического университета МФЮА - 2013. - № 2. - С. 155-162. (0,43 п.л.);

8) Железнякова, Е.А. Сравнительный анализ нормативного регулирования аналитических процедур в российских и международных стандартах аудита / И.Д. Демина, Е.А. Железнякова // Аудиторские ведомости – 2013. – №7/2013. – С. 28 - 40. (0,5/ 0,4 п.л.).