

**Горячева Оксана Павловна**

ФГАОУ ВПО «Сибирский федеральный университет»

Россия, Красноярск

Кандидат экономических наук, доцент

E-Mail: umnix@yandex.ru

**Игнатова Татьяна Васильевна**

ФГАОУ ВПО «Сибирский федеральный университет»

Россия, Красноярск

Кандидат экономических наук, доцент

E-Mail: ignatova0307@yandex.ru

**Микульская Елена Анатольевна**

ФГАОУ ВПО «Сибирский федеральный университет»

Россия, Красноярск

Магистрант

E-Mail: elena-mikulskaya@yandex.ru

## **Проблемы аудита товарных операций**

**Аннотация.** В статье сформулированы некоторые ключевые проблемы аудита товарных операций и предложены пути их решения. В статье также представлены тесты и макеты рабочих документов по идентификации объектов аудита, применение которых позволит на практике провести планирование аудита и выполнить некоторые стандартные аудиторские процедуры с учетом особенностей торговых предприятий.

**Ключевые слова:** аудит; товарные операции; объекты аудита; рабочие документы аудитора; планирование аудита; аудиторские процедуры.

**Цель исследования:** уточнить современные методические подходы к аудиту товарных операций.

**Задачи исследования:** определить формы и виды торговли, имеющие существенное значения для аудита; уточнить объекты аудита товарных операций в торговых организациях и дать их характеристику; систематизировать тестирование предприятий торговли по идентификации характеристик товарных операций.

Проблемы аудита товарных операций в разной степени исследования предметной области рассматривались в работах А.Т. Петровой, Е.А. Покивойловой [5], О.П. Горячевой [1, 2], Е.А. Афанасьевой [2], Е.А. Ёлгиной [3], И.А. Поляковой [5], Т.П. Сацук [6], Т.В. Игнатовой [6].

Операции с товарами или товарные операции – составляют основу торгового предпринимательства, которая может применяться как в коммерческой организации, так и в учреждении бюджетной системы в рамках приносящей доход деятельности. Под товарными операциями понимаются торговые процессы поступления, хранения и продажи товаров. Таким образом, очевиден первый признак классификации товарных операций – по типу товародвижения.

Каждая форма торговли имеет особенности в каждом из заявленных типов операций. Оптовая торговля уделяет большое внимание логистике, особенно с международным и междугороднем аспектах. Розничная торговля имеет особенности, связанные с выкладкой товаров, их размещением, контролем годности и прочее. Те же особенности присущи и комиссионной торговле как специфическому способу продажи оптом и в розницу, а так же и разносной торговле, чаще именуемой как сетевой маркетинг. Классификация форм и видов торговли, необходимая для уточнения инструментария аудита представлена в таблице 1.

**Таблица 1**

**Классификация видов торговли для целей учета и аудита товарных операций**

Признак	Виды торговли
По конечному потребителю	- Оптовая - Розничная
По способу поступления товаров	- По договору поставки - По договору комиссии - По договору мены
по ассортименту товаров	- Непродовольственными товарами - Продовольственными товарами
по способу оплаты	- За наличный расчет - По безналичному расчету - С использованием финансовых инструментов и платежных карт
по виду налогообложения	- По общепринятой системе налогообложения - По системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход - По упрощенной системе налогообложения

Одной из ключевых проблем аудита товарных операций является определение его объектов. Далее мы приводим технологию аудита для коммерческих организаций.

До 2013 года по мнению специалистов была следующая трактовка объекта исследования: «товарные операции - это факты хозяйственной жизни организации, связанные с поступлением и выбытием товаров».

С 2013 года по мере вступления в силу закона о бухгалтерском учете от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ трактовка объектов поменялась.

Теперь в контексте изучаемой проблемы это:

- факты хозяйственной жизни о поступлении и выбытии товаров;
- активы (сальдо товаров в балансе);
- доходы – выручка от продажи товаров;
- расходы – списание товаров с баланса и расходы на продажу.

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.11.2008г. и правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» целью аудита товарных операций можно сформулировать как оценку достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствующей части.

В общем случае при наличии обязательных форм отчетности объекты аудита товарных операций будут систематизироваться по макету, представленному в таблице 2, которую необходимо заполнить по конкретным данным отчетности.

Суть проблемы аудита товарных операций будет заключаться уже в том, что на сегодня остатки товаров показываются свернуто, что нарушает информативность финансовой отчетности торговой организации. По правилам статьи 14 Закона № 402-ФЗ годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним. Согласно положений приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» пояснения к отчетности (с том числе балансу и отчету о финансовых результатах) определяется организациями самостоятельно с учетом Приложения № 3 к Приказу № 66н, где запасы и в т.ч. товары могут быть детализированы и классифицируются на собственные и залоговые.

**Таблица 2**

**Объекты аудита товарных операций предприятия за 20\_\_ год**

Показатель		Значение показателя, тыс.руб.		
Наименование	Код строк и	На начало периода	На конец периода	За отчетный период
<b>Бухгалтерский баланс</b>				
Запасы	2110	Данные	данные	X
<b>Отчет о прибылях и убытках</b>				
Выручка	2110	X	X	Данные
Себестоимость продаж	2120	X	X	Данные
Валовая прибыль (убыток)	2100	X	X	Данные
Коммерческие расходы	2210	X	X	Данные

Тем не менее эти пояснения не являются обязательной составляющей годовой бухгалтерской отчетности, а значит определенность в установлении объекта аудита – остатков товаров в балансе –отсутствует.

Другой особенностью установления объектов аудита товарных операций является специфика отчетности субъектов малого предпринимательства, которые применяют упрощенную форму финансовой отчетности, установленную Приказом Минфина РФ от 17 августа 2012 г. № 113н, который внес изменения в Приказ Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». Здесь очевидна по сути та же проблема, которая усугубляется отсутствием детальных данных о себестоимости проданных товаров и расходов на продажу (в т.ч. в части транспортных расходов, подлежащих распределению между проданными и оставшимися товарами).

Объекты аудита товарных операций субъектов малого предпринимательства представлены в таблице 3.

**Таблица 3**

**Объекты аудита товарных операций малого торгового предприятия за 20\_\_ год**

Показатель		Значение показателя, тыс.руб.		
Наименование	Код строки	На начало периода	На конец периода	За отчетный период
Бухгалтерский баланс				
Запасы	0003	Данные	данные	X
Отчет о прибылях и убытках				
Выручка	0014	X	X	Данные
Расходы по обычной деятельности	0015	X	X	Данные

Заметим, что малые предприятия не подлежат аудиту, однако они могут быть подвергнуты обзорной проверке, в результате которой эти же проблемы проявятся.

Таким образом, важной проблемой аудита в торговле является определение объекта проверки, а значит и оценки его существенности.

Другой проблемой является идентификация самих типичных для предприятия операций. Здесь целесообразно использовать следующие тесты, разработанные на кафедре бухарестского учета, анализа и аудита ТЭИ СФУ (таблицы 4-6).

На первом этапе тестируются типы операций, которые заносятся в таблицу 4.

**Таблица 4**

**Тестирование типов товарных операций в разрезе видов деятельности**

Виды товарных операций	Виды деятельности		
	оптовая торговля	розничная торговля	комиссионная торговля
<b>1 Поступление товаров</b>			
за плату от поставщика	данные	данные	Данные
по внутреннему перемещению	данные	данные	Данные
по договору комиссии	данные	данные	Данные
вследствие возврата покупателями	данные	данные	Данные
вследствие излишков по результатам инвентаризации	данные	данные	Данные
<b>2 Выбытие товаров</b>			
В результате реализации за плату покупателям	данные	данные	Данные
по внутреннему перемещению	данные	данные	Данные
вследствие недостач по результатам инвентаризации	данные	данные	данные
<b>3 Прочее выбытие товаров – бой, лом порча</b>			
вследствие вины поставщика	данные	данные	данные
вследствие вины материально ответственных лиц	данные	данные	данные
при отсутствии виновных лиц	данные	данные	данные
вследствие возврата поставщику	данные	данные	данные

Далее оцениваются типичные для торговой организации способы поступления товаров и их документальное оформление (таблица 5).

**Таблица 5**

**Тестирование условий определяющих порядок отражения операций поступления товаров торговой организации**

Условия, определяющие порядок отражения операций поступления товаров	Наличие на предприятии
<b>1 Момент перехода права собственности на товар по договорам</b>	
В момент отгрузки товаров	данные
В момент оплаты товаров	данные
<b>2 Способ оценки товаров</b>	
По фактической себестоимости	данные
По покупной стоимости	данные
<b>3 Способ оплаты</b>	
Последующая оплата товаров после поставки	данные
Предварительная полная оплата товаров с последующей поставкой	данные
Перечисление аванса с последующей доплатой после поставки товаров	данные
<b>4 Условия оплаты</b>	
Оплата в рублях	данные
Оплата в рублях по курсу валюты на день отгрузки	данные
Оплата в рублях по курсу валюты на день оплаты	данные
<b>5 Момент получения товарно-сопроводительных документов</b>	
В момент отгрузки товаров	данные
После отгрузки товаров в текущем отчетном периоде	данные
После отгрузки товаров в следующем отчетном периоде	данные

Следующий этап тестирования это оценка типичных условий отражения в учете продажи товаров – таблица 6.

**Таблица 6**

**Тестирование условий отражения операций реализации товаров**

Условия, определяющие порядок отражения операций реализации товаров	Наличие на предприятии
<b>1 Субъект реализации</b>	
Подразделение оптовой торговли	данные
Подразделение розничной торговли	данные
Подразделение комиссионной торговли	данные
<b>2 Метод определения выручки</b>	
По моменту отгрузки	данные
в целях налогообложения по моменту отгрузки	данные
в целях налогообложения по моменту оплаты	данные
По моменту оплаты	данные
в целях налогообложения по моменту отгрузки	данные
в целях налогообложения по моменту оплаты	данные
<b>3 Способ расчета с покупателями</b>	
Последующая оплата товаров после поставки	данные
Предварительная полная оплата товаров с последующей поставкой	данные
Перечисление аванса с последующей доплатой после поставки товаров	данные

Таким образом, в исследовании сформулированы некоторые ключевые проблемы аудита товарных операций и предложены пути их решения. Применение приведенных тестов и макетов рабочих документов по идентификации объектов аудита позволит на практике провести планирование аудита и выполнить некоторые стандартные аудиторские процедуры с учетом особенностей торговых предприятий, что будет применено авторами при эмпирических исследованиях при выполнении выпускных квалификационных работ.

## ЛИТЕРАТУРА

- 1 Горячева О.П. Профессиональный скептицизм в оценке систем внутреннего контроля /Горячева О.П. // Финансовая экономика. 2011. № 5-6. С. 65-70.
- 2 Горячева, О.П. Риск-ориентированный подход к стандартизации аналитических процедур обзорной проверки бухгалтерской отчетности предприятий массового питания [Текст] / О.П. Горячева, Е.А. Афанасьева // Финансовая экономика. - 2013. -№ 6. -С. 84-92
- 3 Елгина Е.А. Учетная политика организации. Оценка, анализ, аудит: монография [Текст] / Е.А. Елгина; LAP LAMBERT AcademicPublishing.- Saarbrucken, Germany.- 2012.- 184с.
- 4 Петрова А.Т. Концепция проведения операционного аудита в рамках аудиторских услуг [Текст] / А.Т. Петрова, Е.А. Покивайлова // Проблемы современной экономики. 2012. № 3. С. 339-343.
- 5 Полякова И.А. Методические аспекты аудита оценочных резервов / И.А. Полякова, Т.П. Пакшина //Международный бухгалтерский учет. 2013. № 31. С. 34-43.
- 6 Сацук Т.П. Системы показателей оценки деятельности торговых организаций Красноярского края / Т.П. Сацук, Т.В. Игнатова // Региональная экономика: теория и практика. 2008. № 14. С. 47-53.

**Oxana Goryacheva**

Siberian Federal University  
Russia, Krasnoyarsk  
E-Mail: umnix@yandex.ru

**Tatyana Ignatova**

Siberian Federal University  
Russia, Krasnoyarsk  
E-Mail: ignatova0307@yandex.ru

**Elena Mikulskaya**

Siberian Federal University  
Russia, Krasnoyarsk  
E-Mail: elena-mikulskaya@yandex.ru

## **Problems of commodity operations audit**

**Abstract.** In this article some key problems of commodity operations audit were formulated and the ways of their solution were proposed. The article also contains tests and working sheets of auditor layouts, which can be useful in planning of audit inspection and standard audit procedures in view of trade organizations particular qualities.

**Keywords:** audit; commodity operations; audit objects; working sheets of auditor; planning or audit inspection; audit procedures.

## REFERENCES

- 1 Goryacheva O.P. Professional'nyy skeptitsizm v otsenke sistem vnutrennego kontrolya /Goryacheva O.P. // Finansovaya ekonomika. 2011. № 5-6. S. 65-70.
- 2 Goryacheva, O.P. Risk-orientirovanny podkhod k standartizatsii analiticheskikh protsedur obzornoй proveryki bukhgalterskoy otchetnosti predpriyatiy massovogo pitaniya [Tekst] / O.P. Goryacheva, E.A. Afanas'eva // Finansovaya ekonomika. - 2013. -№ 6. -S. 84-92
- 3 Elgina E.A. Uchetnaya politika organizatsii. Otsenka, analiz, audit: monografiya [Tekst] / E.A. Elgina; LAP LAMBERT AcademicPublishing.- Saarbrucken, Germany.- 2012.- 184s.
- 4 Petrova A.T. Kontsepsiya provedeniya operatsionnogo audita v ramkakh auditorских uslug [Tekst] / A.T. Petrova, E.A. Pokivaylova // Problemy sovremennoy ekonomiki. 2012. № 3. S. 339-343.
- 5 Polyakova I.A. Metodicheskie aspekty audita otsenochnykh rezervov / I.A. Polyakova, T.P. Pakshina //Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet. 2013. № 31. S. 34-43.
- 6 Satsuk T.P. Sistemy pokazateley otsenki deyatelnosti torgovykh organizatsiy Krasnoyarskogo kraya / T.P. Satsuk, T.V. Ignatova // Regional'naya ekonomika: teoriya i praktika. 2008. № 14. S. 47-53.